



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	13884.000855/2005-05
Recurso nº	136.126 Voluntário
Matéria	COMPENSAÇÕES - DIVERSAS
Acórdão nº	303-34.903
Sessão de	8 de novembro de 2007
Recorrente	CERVEJARIA KAISER BRASIL S/A
Recorrida	DRJ-SÃO PAULO/SP

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 15/01/2004 a 13/02/2004

Ementa: SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DOS DÉBITOS. Permanecem suspensas as exigibilidades dos débitos objeto da compensação cuja homologação está pendente de decisão final administrativa.

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 requerente.

CRÉDITO CONTRA A UNIÃO PASSÍVEL DE COMPENSAÇÃO COM DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO MESMO TITULAR DO CRÉDITO CONFORME ART.74 DA LEI 9.430/96. O sujeito passivo CERVEJARIA KAISER BRASIL S/A apurou seu crédito contra a Fazenda Nacional a partir do reconhecimento judicial do título executivo como expressamente válido por parte do Juízo Federal da 4ª Vara da Seção Judiciária do Espírito Santo. O segundo requisito exigido pelo texto legal é que esse crédito apurado pelo sujeito passivo seja relativo a tributo administrado pela SRF; a decisão judicial que transitou em julgado, e deu causa ao título executivo judicial, do qual é titular a ora recorrente, foi uma

ADP *R*

declaração judicial de excesso de exação cometido com relação à QUOTA-CAFÉ. Vale dizer, a ação de conhecimento era precisamente de repetição de indébito relativo a tributo administrado pela SRF, restando claro, pois, a satisfação também do terceiro requisito exigido na norma legal, que o crédito apurado seja passível de restituição. Cabe, pois, ao requerente o direito de compensação previsto na lei de regência.

DIREITO DE HOMOLOGAÇÃO ADMINISTRATIVA. Foram cumpridos pela interessada os requisitos exigidos pela IN SRF 210/2002, art. 38, § 2º, para a execução administrativa do direito substancial reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, tendo sido atestada a homologação judicial do pedido de desistência da ação de execução judicial, com assunção da responsabilidade pelas custas e honorários sucumbenciais inerentes por parte da ora recorrente.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, que negou provimento. A Conselheira Anelise Daudt Prieto declarou-se impedida. O Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro fará declaração de voto.


ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente


ZENALDO LOIBMAN

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nanci Gama, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Nilton Luiz Bartoli, Marciel Eder Costa e Tarásio Campelo Borges.

Relatório

Trata-se de pedido, protocolado em 21.03.2005, de compensação de créditos tributários diversos (débitos da ora recorrente) com crédito apurado contra a Fazenda Nacional, reconhecido mediante decisão judicial transitada em julgado com relação à ação judicial nº 99.0000269-5, processada perante a 4ª Vara Federal da Seção Judiciária do Espírito Santo, promovida pela empresa BOZO BRASIL COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA (nova denominação de BOZZO BRASIL S.A), cujo crédito contra a União foi cedido formalmente à empresa requerente.

Em decorrência do contrato de cessão de crédito firmado no curso da ação judicial, o interessado assumiu o pólo ativo do processo de execução que se seguiu ao trânsito em julgado do processo de conhecimento, mas em cumprimento ao disposto na IN SRF 210/2002, solicitou ao juízo da execução a desistência do processo com o fim de pleitear administrativamente a compensação do crédito reconhecido por título judicial, o que foi deferido pelo digno Juiz da Execução (fls.218/221).

Entretanto, o pedido foi indeferido pela DRF/São José dos Campos, conforme despacho decisório de fls.113/119, fundada em vedação de compensação de débitos próprios com créditos de terceiros. Considerou a DRF que a legislação que regia o procedimento administrativo à época das transmissões das DCOMP previa a possibilidade de compensar crédito de terceiros, reconhecido judicialmente em ação de conhecimento, com débitos próprios. Mas, pelo que consta dos autos, a prolatada cessão judicial do crédito se deu na execução, não na ação de conhecimento. Afirmou ser inconteste que o Juízo Federal decidiu, em meio ao processo de execução, alterar o pólo ativo da ação, autorizando a Cervejaria Kaiser Brasil S.A a prosseguir na execução, ou mesmo iniciá-la, nos termos do art.567, II, do CPC, mas que isto não se devia confundir com a possibilidade administrativa de compensação do crédito reconhecido (de terceiros) com seus débitos. Com o que concluiu que a detentora do crédito obtido na ação de conhecimento continuava a ser a cedente e não a cessionária, e que esta apenas adquiriu o direito de figurar no pólo ativo de nova eventual execução promovida contra a União. Que esta alteração no pólo ativo do processo de execução não possui o condão de permitir a compensação de débitos próprios com crédito de terceiro ainda que reconhecido em ação de conhecimento, em face de vedação expressa desde a IN SRF 41/2000, e confirmada na IN SRF 210/2002. A conclusão da DRF foi que a titularidade do crédito obtido judicialmente continuava a ser da autora original da ação de repetição de indébito, ou seja, da Bozo Brasil Comércio, Importação e Exportação Ltda (antiga BOZZO BRASIL S.A).

Intimado dessa decisão, o interessado apresentou tempestiva manifestação de inconformidade perante a DRJ competente (fls.125/139), alegando principalmente que:

- 1. O cessionário de título executivo é sucessor na relação processual e pode promover ou prosseguir na execução do título com legitimidade ativa, conforme previsto no art.567 do CPC, doutrina e jurisprudência sobre a matéria.*
- 2. Além disso, a cessionária passou a ser dona do crédito, que o adquiriu mediante contrato reconhecido judicialmente. Tanto que, seja perante o Poder Judiciário, seja perante a administração pública federal, o crédito contra a Fazenda Nacional é da requerente e não de terceiros.*

3. Lembra, afirmando base na doutrina e jurisprudência dos tribunais, que a cessão de crédito transfere a titularidade do crédito ao cessionário.

4. Acrescenta que, na época da formalização do pedido de compensação, o programa eletrônico PER/DCOMP 1.2 previa a compensação de crédito oriundo de cessão, transcrevendo o seguinte trecho: “é permitida a habilitação de ‘crédito de sucedida’, cujas situações previstas são ‘cisão’, ‘fusão’, ‘incorporação’ e ‘outra’...”. Que, portanto, o entendimento da SRF que então valia era de que a cessão de crédito autoriza a sucessão e a transferência da titularidade do crédito, não havendo que se falar em crédito de terceiro. Junta cópias de telas do programa.

Pede que seja deferida a homologação da compensação pleiteada.

A DRJ/SPO II, por sua 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade, decidiu indeferir a solicitação, apresentando os seguintes fundamentos principais:

1. Primeiramente, é mister delimitar a lide objeto deste processo. O pedido de compensação não foi indeferido por razões de mérito, a rejeição se deu em questão preliminar, qual seja, a vedação legal de compensação com crédito de terceiro. Sendo assim, este julgamento alcança apenas esta preliminar, não se estendendo ao mérito do pedido que nem foi apreciado pela repartição de origem, e se a DRJ nele adentrasse estaria suprimindo uma instância.

2. A solução da lide remete ao exame da prescrição no art.74 da Lei 9.430/96, alterado pelas Leis posteriores nº 10.637/02, 10.833/03 e 11.051/04. Daí resulta que o legislador limitou a compensação no âmbito da SRF a débitos e créditos tributários próprios, isto é, o crédito apresentado pelo contribuinte deve necessariamente decorrer de tributos administrados pela SRF, e em relação aos quais seja contribuinte ou responsável, para que possam ser compensados com débitos para com a própria SRF. Além disso, há vedação expressa quanto a compensação de débitos com créditos de terceiros.

3. Disso decorre a conclusão de que a legislação tributária não autoriza cessões de créditos, que se efetuadas entre particulares não podem ser opostas à Fazenda Nacional, conforme previsto no art.123 do CTN.

4. Embora o contrato de cessão de créditos seja previsto na lei civil e processual civil, bem como fundamentados na doutrina e reconhecidos pela jurisprudência, são contudo, absolutamente ineficazes no âmbito da legislação tributária, com base no disposto no art.109 do CTN, especialmente no que diz respeito às declarações de compensação de que trata este processo. (*interpretação equivocada*).

5. No caso, o que se observa é que os créditos alegados contra a Fazenda Nacional foram gerados por terceiro, ou seja, a empresa BOZZO BRASIL COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., autora original da ação judicial que resultou no reconhecimento de crédito contra a União, não foi gerado pelo ora

requerente, que no plano civil e processual civil é identificado como cessionário dos créditos.

6. *Este entendimento segue a mesma linha de julgamentos administrativos anteriores, como por exemplo, o acórdão n.º 6.891, de 24.11.2005, da DRJ/Porto Alegre, cuja ementa transcreve às fls.230. Também a PFN já se pronunciou sobre o tema, via Parecer PGFN/CRJ/N.º 323/2004, aprovado em 16.03.2004 e transcrito às fls.230/234, cuja conclusão é de que o mens legis é no sentido de que as convenções particulares não possam interferir na atividade do fisco, e por isso, a cessão de crédito mediante contrato entre particulares não pode ser oposta à Fazenda nacional para definir quem é o credor da União, especialmente quando há lei vedando tal cessão. Orienta às unidades da PGFN, em face de ações judiciais em curso em diversos Estados da Federação, que quando no âmbito judicial, forem os Procuradores da Fazenda Nacional intimados sobre pedidos de substituição das cedentes por cessionárias, deverão informar que tais pedidos, ainda que deferidos, não terão o condão de obrigar a União a pagar a essas cessionárias, posto que a ninguém é dado desconhecer que as cessões de crédito estão vedadas pela legislação regente. Caso decisões judiciais venham a obrigar a União a aceitar tais cessões, dever-se-á interpor o recurso judicial devido com os argumentos constantes deste Parecer.*

7. *O interessado afirma sua legitimidade para prosseguir a ação judicial de execução, conforme dispõe o art. 567 do C.P.C, doutrina dominante e jurisprudência dos tribunais. O que se vê, é que embora em meio ao processo de execução iniciado, e depois estancado, tenha sido aceita a inclusão do interessado no pólo ativo (fls.109/110), trata-se de mera decisão interlocutória, portanto, válida apenas naquela relação processual (sic), e não possui o condão de afastar a vigência da Lei 9.430/96.*

8. *Finalmente, no que se refere à alegação de que a SRF ao tempo do protocolo do pedido de compensação teria interpretação favorável ao reconhecimento de crédito oriundo de cessão, conforme telas de preenchimento do programa PER/DCOMP citadas, deve ser rejeitada, pois a informação constante naquelas telas não traduz manifestação jurídica da administração da SRF.*

Inconformada com a decisão e com a conseqüente intimação para pagar os créditos tributários a descoberto pelo indeferimento da compensação pretendida, a interessada apresentou o tempestivo recurso voluntário de fls.242/246 e 268/284, requerendo primeiramente, o sobrestamento da cobrança por força da suspensão de exigibilidade prevista nos artigos 74, §§10 e 11, da Lei 9.430/96, e art.48, §§1º, 2º e 3º, I, da IN SRF 600/2005, e depois, reiterando as razões apresentadas por ocasião da impugnação e reforçando os seguintes aspectos em face da decisão recorrida:

1. *Em razão da não-homologação da compensação cujo pedido foi formalizado por meio de PER/DCOMP, a SRF deu seguimento a cobrança de débitos de PIS e COFINS cuja compensação se fez com crédito do contribuinte contra a Fazenda Nacional, reconhecido por decisão judicial transitada em julgado.*

2. *Ao contrário do fundamento utilizado pela decisão recorrida, o fato é que se trata de crédito próprio contra a União, e não de terceiro. Apesar dessa errônea premissa, diga-se que a DRJ em nenhum momento apontou que as compensações formalizadas com relação ao crédito reconhecido judicialmente deveriam suscitar cobrança dos débitos que foram compensados pelo declarante, razão pela qual não pode prosperar ao entendimento da fiscalização de que tais compensações não se sujeitariam ao disposto nos parágrafos 10 e 11 do art. 74 da Lei 9.430/96, notadamente porque a decisão guerreada poderá ainda ser revertida por decisão do Conselho de Contribuintes.*

3. *Ora, se o acórdão da DRJ pode vir a ser reformado administrativamente, e provavelmente será, visto que o crédito contra a União que se pretende compensar é próprio e não de terceiro, não faria sentido dar seguimento a eventuais inscrições em dívida ativa da União diante de decisão final administrativa que venha a reconhecer o direito do contribuinte de homologação da compensação declarada. Do contrário, as execuções judiciais eventualmente ajuizadas pela PFN, em contradição com a decisão final administrativa, levariam prejuízo certo ao erário diante da possibilidade concreta de condenação da União a honorários de sucumbência.*

4. *Portanto, antes de qualquer outra consideração de mérito faz-se necessário firmar que os débitos relacionados ao crédito cuja compensação se deseja homologar estão com sua exigibilidade suspensa nos moldes determinados pela Lei 9.430/96, art.74, §§ 10 e 11, bem como disposto na IN SRF 600/2005, art.48 e §§, transcritos às fls.244.*

5. *Este é ponto-chave levado à apreciação do E. Conselho de Contribuintes, não há que se falar em cobrança dos valores objetos da compensação cuja homologação foi pedida, nem tampouco em inscrição em dívida ativa da União, ainda que a DRJ, permissa venia, tenha entendido erroneamente que a recorrente se utilizou de crédito de terceiro na compensação aqui tratada.*

6. *As declarações de compensação apresentadas à homologação pretendiam extinguir débitos de IPI, PIS e COFINS com crédito oriundo de cessão de crédito realizada em benefício da ora recorrente, homologada pelo juiz no curso da ação de repetição de indébito n.º 99.0000269-5. A referida cessão se deu mediante escritura pública devidamente apresentada e comprovada perante o juízo em que tramitava o processo judicial, e cuja cópia foi apresentada também à DRF/São José dos Campos em resposta à sua Intimação SAORT n.º 13884.034/2005.*

7. *A cedente e esta cessionária solicitaram expressamente no curso da ação que fosse retificado o pólo ativo da demanda, a fim de que a cessionária, ora recorrente, substituísse a cedente Bozzo Brasil Comércio, Importação e Exportação Ltda. na própria demanda, vale dizer, que fosse a cedente excluída do pólo ativo da ação em prol da inclusão da cessionária, a qual passaria, como de fato passou, a ser a proprietária e possuidora do crédito demandado contra a União. Diga-se que, em cumprimento das normas processuais, a MM. Juiz determinou a oitiva da PFN sobre o referido pedido de substituição do*

pólo ativo e, depois de efetivada a oitiva, em decisão amplamente fundamentada, decidiu acolher o pedido e homologou a substituição.

8. *A ora recorrente àquela altura já revestida da condição de sujeito da relação de direito material e de direito processual, consultando a IN SRF 210/2002, art.37, §2º, com alterações posteriores, resolveu submeter o seu crédito contra a União, reconhecido por decisão transitada em julgado, a homologação de compensação na esfera administrativa com débitos tributários que se encontravam em aberto, e para isso, de forma a cumprir os requisitos exigidos na IN SRF, pleiteou em juízo a desistência da execução da sentença que lhe foi favorável, pretendendo com isso evitar a morosidade dos precatórios. Homologada a desistência, a recorrente protocolou o pedido de homologação das compensações, no âmbito administrativo, de seus débitos de tributos administrados pela SRF com o seu crédito reconhecido judicialmente contra a Fazenda Nacional.*

9. *A r. autoridade administrativa da DRF/São José dos Campos resolveu não homologar, indeferindo o pleito, data maxima venia sob o infundado argumento de que a cessão de crédito efetuada no curso da ação judicial não teria o condão de alterar a titularidade do crédito, que assim continuaria sob a titularidade da autora original da ação. Houve, então, impugnação dirigida à DRJ, que em decisão resumida na ementa seguinte indeferiu a solicitação:*

“PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE TERCEIROS. CESSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O art.74 da Lei 9.430/96 expressamente veda a compensação com crédito de terceiro, mesmo que transferido por cessão.”

A decisão recorrida não merece prosperar pelas razões já expostas na fase de impugnação e que aqui se consideram transcritas.

A seguir apenas se registra os pontos de reforço pretendidos pela recorrente em face do teor da decisão de primeira instância:

10. *Urge avançar sobre um ponto bastante equivocado da decisão vergastada, o qual versa sobre a legitimidade ativa ad causam. Conforme magistério de Pontes de Miranda, em comentários ao artigo 567 do Estatuto Processual Civil (in Comentários ao Código de Processo Civil, Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2001, p.71):*

“(12) Cessionário – Se foi transferido entre vivos, o título executivo, seja judicial, seja extrajudicial, passou a outrem a pretensão de executar. Não basta o uso do título executivo. É preciso que tenha havido a sucessão.

O executado, o devedor, pode alegar ineficácia do título, por falta de transmissão, salvo se a própria sentença aludia à transmissão. Não se exige título novo; exige-se apenas a prova da sua qualidade, ao lado da prova do título vencedor, ou da certidão dele, ainda que provisória a execução. Trata-se aí, de legitimação ad causam”.

11. *Aos menos afinados com o processo civil convém ressaltar que o art.567, brilhantemente comentado pelo jurista mestre, dispõe que “podem também promover a execução, ou nela prosseguir (...) o cessionário, quando o direito resultante do título executivo lhe foi transferido por ato entre vivos(...)”.*

Assim, recordando a lição do insuperável expoente do direito pátrio, acima lembrada, o cessionário, no caso a ora recorrente possui legitimidade ativa para promover a execução ou nela prosseguir, e tal legitimidade reconhecida no processo judicial excluiu, inclusive, a legitimidade ativa do cedente. Sobre a legitimação ativa do cessionário também se pronunciou o Ministro Teori Albino Zavascki, do STJ, em comentário ao mesmo art.567 do C.P.,C, transcrito às fls.274 (in Comentários ao Código de Processo Civil, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000, vol.8, pp.61/62). Há, ainda, a lição de Vicente Greco Filho sobre a substituição processual, sendo muito claro ao afirmar:

“A legitimação extraordinária foi denominada por Chiovenda ‘substituição processual’, e ocorre quando, em virtude de texto legal expreso, tem qualidade para litigar, em nome próprio, sobre direito alheio(...)”. (in Direito Processual Civil Brasileiro, São Paulo: Saraiva, 1998, vol. 1, p.77)”.

No mesmo sentido se pronuncia Ovídio A Baptista da Silva ao comentar o art.6º do C.P.C, chamando a atenção para que o cedente do crédito, após a cessão, ainda que continuasse como parte legítima ad causam, o que se daria em legitimidade extraordinária, não mais disporia, como de fato não dispõe, do direito, mas apenas o pleitearia em nome da cessionária, esta sim parte legítima e detentora do direito, no caso em questão do crédito. (Ver em Comentários ao Código de Processo Civil, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000, vol. 1, pp.61/62).

12. *Portanto, contrariamente ao alegado pela decisão recorrida no item 14, a cessionária não só adquiriu o direito de figurar no pólo ativo da ação, mas o direito ao crédito objeto da cessão e todos os seus acessórios, inclusive a titularidade da relação jurídica desde o pleito inicial. Vale dizer, foi a ora recorrente quem gerou o crédito e não a cedente, porquanto a decisão judicial fez lei entre as partes e, no caso, as partes são justamente a ora recorrente e a União.*

13. *Efetuada a substituição do pólo ativo, é a cessionária, parte legítima ad causam, que pleiteia com base no art.6º do C.P.C direito próprio consubstanciado pelo título executivo e pela prova da cessão, conforme ensinou o insigne Pontes de Miranda.*

É nesse sentido a jurisprudência, veja-se as ementas transcritas às fls.276/277, referentes ao REsp nº 331.369/SP, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ/I, de 05.11.2001, p.95, e EDREsp nº 331.369/SP, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ/I, de 04.03.2002, p.198; AI nº 200201000331024/MG – Terceira Turma, DJ, 19.12.2002, p.129, Rel. Desembargador Federal Plauto Ribeiro.

14. *A propósito, a decisão acima perfilada, transcrita às fls.276, é bastante e suficiente para que o item 18 do Parecer da PGFN/CRJ/Nº 323/2004, referido no acórdão recorrido caiam por terra, notadamente*

porque o Poder Judiciário entende ser plenamente cabível a oposição do crédito objeto de cessão, seja no âmbito judicial, seja no âmbito administrativo.

15. *Imagine-se que em face da manifestação contrária administrativa, mesmo tendo sido homologada a desistência do processo de execução judicial, para cumprimento da exigência posta na IN SRF 210/2002, a requerente agora seja levada a desistir da compensação administrativa de seu crédito contra a Fazenda Nacional, e retorne à esfera judicial, respeitado o prazo prescricional, para executá-lo, conforme a mais alta e respeitada doutrina pátria, e jurisprudência, antes já mencionados, ter-se-ia como parte legítima ad causam a ora recorrente, cessionária do crédito, e no pólo passivo a União, ou seja, quer seja perante o Poder Judiciário, quer seja perante a Administração Federal, o crédito é da ora recorrente, e não de terceiros.*

16. *Também ao contrário do que sustentou a decisão recorrida para não homologar a compensação pretendida, e conforme a melhor doutrina, a cessão de crédito transfere a titularidade do direito ao cessionário e o referido crédito pode ser oposto à Fazenda. Nesse sentido é cristalina a manifestação da ilustre Maria Helena Diniz, in Curso de Direito Civil Brasileiro, Teoria Geral das Obrigações, Ed. Saraiva, 2002, Vol.2, p.419. Na mesma esteira a lição de Silvio Rodrigues, in Direito Civil, Parte Geral das Obrigações, Ed. Saraiva, 2002, Vol.2, p.98 (Ver transcrições às fls.278 deste processo)*

Portanto, apesar da celeuma trazida pela autoridade julgadora de primeira instância para não homologar as compensações efetuadas sob o argumento de ser o crédito de terceiro, esta se revela inútil em face da vasta doutrina e jurisprudência deixar claro o contrário, ou seja, trata-se de crédito da própria recorrente contra a Fazenda Nacional.

17. *Há também jurisprudência do Conselho de Contribuintes sobre o tema. Transcreve, às fls.279, a ementa do Ac. 202-15712, de 10.08.2004, Rel. Jorge Freire, na qual se estabeleceu que o crédito adquirido de terceiro mediante cessão de crédito resultante de decisão judicial transitada em julgado, era necessário comprovar os exatos contornos da cessão dos créditos, sua homologação pelo juiz da causa, a liquidez dos valores resultantes daquela decisão e o atendimento ao preceito do §2º do art.37 da IN SRF 210/2002. O que no caso foi amplamente demonstrado.*

18. *Se ainda não bastasse, vejamos a redação do art. 74 da Lei 9.430/96, com suas sucessivas alterações:*

“Art.74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrada 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”.

Da leitura do texto do artigo se deve extrair o adequado entendimento para a expressão “o sujeito passivo que apurar crédito”. Evidentemente se refere àquele que tem direito creditório oponível à Fazenda, ou seja,

o contribuinte que, a qualquer momento, apurar ser credor da Fazenda, poderá compensar referido crédito com débito tributário próprio.

Caso contrário, a redação do citado artigo deveria ser, no mínimo, da seguinte forma: “o sujeito passivo que recolher indevidamente e/ou a maior tributo ou contribuição administrada pela SRF, inclusive quando o Poder Judiciário assim entender, passível de restituição ou ressarcimento, poderá utilizar tal recolhimento na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão”.

Quer dizer, se fosse o entendimento pretendido pela decisão recorrida, em vez da expressão “apurar crédito”, que pode ser apurado a qualquer momento, inclusive depois de cessão por instrumento público e ratificação do Poder Judiciário, como aconteceu no caso concreto, a redação deveria ser diversa, por exemplo, como foi sugerido acima.

19. *Portanto, a requerente apurou crédito, oriundo de cessão reconhecida por decisão judicial, e a legislação tributária, ao contrário do que diz a DRJ confere a esse crédito o mesmo tratamento dado ao crédito apurado em face de pagamento indevido e/ou a maior. Tanto é verdade que os artigos 123 e 109, do CTN, citados no acórdão DRJ, nada têm a ver com a questão aqui discutida, mormente porque aqui não se discutem convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributo, tema do art.123, nem tampouco princípios gerais de direito privado que possam definir, ou ainda, distorcer os efeitos tributários previstos na legislação. Na presente querela só se pode falar em responsabilidade por pagamento se for RESPONSABILIDADE DA FAZENDA EM DEVOLVER O QUANTUM DETERMINADO PELO PODER JUDICIÁRIO PARA QUEM DE DIREITO, no caso a ora recorrente. Como se vê, a utilização do crédito que tem contra a Fazenda Nacional, por sua legítima detentora está em pleno acordo com os ditames legais, e por isso foi que o MM. Juiz homologou a desistência da execução judicial para que o crédito fosse satisfeito pela via administrativa, o que aponta que além de a legislação permitir o pretendido pela ora recorrente, o Poder Judiciário expressamente autorizou a via da compensação deste crédito pela via administrativa.*

20. *Embora a recorrente tenha demonstrado seu direito, assentado na legislação pertinente, doutrina e jurisprudência, e não em programas da SRF para preenchimento de obrigações acessórias, conforme argumento do julgador a quo, é importante lembrar que o programa eletrônico PER/DCOMP 1.2, utilizado na época em que foram formalizadas as compensações em causa, e outras versões posteriores, previa a compensação de crédito objeto de cessão, conforme dito na manifestação de inconformidade. A propósito, a página inicial do programa permitia, e permite, a habilitação de campo relativo ao “crédito de sucedida”, para as situações de “cisão”, “fusão”, “incorporação” e “outra”. Dessa sorte, seria de se perguntar qual poderia ser essa situação “outra”, senão a sucessão por cessão de crédito? (ver cópias das telas às fls.282/283).*

21. Por fim, ainda que a d. 2ª Turma de Julgamento da DRJ/SPO II tenha se limitado a apreciar apenas parte das questões que mereciam sua análise, pede a recorrente que seja apreciado o presente recurso com supedâneo no princípio da eventualidade e da economia processual.

Pede provimento par que as declarações de compensação formalizadas para aproveitamento do crédito da recorrente advindo da decisão judicial transitada em julgado nos autos da ação n.º 99.0000269-5 sejam deferidas e, por conseguinte, homologadas expressamente. Protesta, ainda, com fundamento no art.16, §4º, do Decreto 70.235/72, provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, notadamente pela posterior juntada de documentos que se fizerem necessários.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro ZENALDO LOIBMAN, Relator

A matéria é da competência do Terceiro Conselho e o recurso foi apresentado tempestivamente.

Há, de início, que se firmar a competência do Terceiro Conselho para apreciar a matéria. Este, nos termos definidos no art.23, §1º, do RICC, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, é competente para apreciar processo administrativo de restituição e/ou compensação, definida pela natureza do crédito alegado, e que no caso se refere a crédito reconhecido judicialmente relativo a direito de repetição da QUOTA-CAFÉ, cuja natureza de tributo está há muito assentada nesta Corte administrativa, sendo matéria já pacificada no Terceiro Conselho de Contribuintes.

Especificamente no que se refere à suspensão da exigibilidade dos créditos tributários representativos de débitos que o contribuinte pretende compensar, ainda pendente de homologação, independentemente do caráter interpretativo da nova norma, é direito que passou a ser expressamente reconhecido com a vigência da Lei 10.833/2003. Por ser norma mais benéfica ao contribuinte, deve ser considerada retroativamente para beneficiar. Deve, ainda, ser observado que a disciplina da compensação voltou a ser modificada posteriormente pela Lei 11.051/2004. Mas, mesmo após a vigência da Lei 11.051/04, não houve alteração quanto à norma, interpretativa do CTN, introduzida pela Lei 10.833/2003, e veiculada no §11 do art.74 da Lei 9430/96, ou seja, permanece válida a suspensão da exigibilidade dos débitos objeto do pedido de compensação cujo direito de homologação dependa da decisão administrativa definitiva.

Observe-se, por outro lado, que mesmo a partir da vigência da Lei 11.051/04, na qual a redação do inciso V do §3º do artigo 74 da Lei 9.430/96 passou a determinar uma impossibilidade de compensação mediante entrega de declaração pelo sujeito passivo quando já tenha sido objeto de pedido **não homologado** quanto aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados, veja-se que a referida impossibilidade só acontece ou em relação a pedido que já tenha sido rejeitado por **decisão final administrativa, ou enquanto a compensação se encontra ainda pendente de decisão definitiva na esfera administrativa**, que se esta afinal vier a corroborar o direito do contribuinte à homologação pretendida, naturalmente a autoridade administrativa deverá cumprir a decisão final exarada. Esta é a adequada interpretação da norma, mormente quando sua interpretação sistêmica deva obrigatoriamente levar em conta o disposto no §4º, no §9º e no §11 do mesmo artigo 74 da mesma Lei 9.430/96 vigente, que dispõem que os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo; que é facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no §7º apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e, que tanto a manifestação de inconformidade quanto o recurso de que tratam os §§9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art.151, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. Portanto, não resta a menor dúvida de que permanecem suspensas as exigibilidades dos débitos que o recorrente pretendeu compensar com o crédito alegado, e cuja homologação ainda se encontra pendente de decisão final administrativa.



Cabe, a esta altura, registrar o lamentável equívoco cometido na decisão proferida pela eminente autoridade julgadora de primeira instância quando, a propósito de esclarecer os contornos da lide administrativa formada neste processo, ignorou solenemente os prolegômenos de direito processual para definição dos limites da lide. Como se sabe tais limites são definidos a partir do pedido do autor e da causa de pedir. Portanto, está absolutamente incorreto, do ponto de vista jurídico, dizer que a questão sob julgamento alcança apenas a questão que se resume ao indeferimento, por parte da repartição fiscal de origem, do pedido de homologação da compensação, por vedação legal a compensação com crédito de terceiro, e que a i. DRJ, s.m.j., equivocadamente entendeu ser mera preliminar. Trata-se de decisão de mérito, ainda que outras questões de mérito tenham sido deixadas em aberto. A decisão da DRF/São José dos Campos (fls.113/119) apenas indeferiu o pedido porque aparentemente entendeu que o pedido era de compensação de débitos tributários do requerente com créditos de terceiro, e sendo vedada tal possibilidade, nem foi adiante no mérito restante, **que seria principalmente o de confirmar a existência do crédito, e a sua não utilização precedente, judicial ou administrativa.**

Os limites da lide são determinados pelo pedido e pela causa de pedir, e de forma alguma se restringe aos termos a que pretendeu a decisão recorrida, sob a duvidosa motivação de não promover supressão de instância. Evidentemente que a instância que não se deve suprimir, na regra geral, é a julgadora. Porém a DRF/São José dos Campos não apresenta tal competência. Ademais, no caso deste processo a alegação de supressão de instância de julgamento administrativo, anterior à representada pelo Conselho de Contribuintes, é necessariamente matéria de defesa a ser manejada apenas pelo contribuinte, faltando interesse nessa argüição *sui generis* feita pela DRJ em face da decisão tomada pela DRF de origem, posto que ambos são órgãos da SRF, e ambos pretendem neste caso defender o interesse da Fazenda Nacional. Por outro lado, o que foi chamado pela r.decisão recorrida de questão preliminar, verdadeiramente se constitui em mérito, ainda que seja apenas uma parte dele. Em todo caso, em tese, o C.P.C, que subsidia o PAF nas questões processuais que sejam nele ou na LGPAF omissas, admite que a causa madura, aquela que se refere a matéria de direito e não careça de produção de novas provas, não tenha mais que retornar à instância julgadora *a quo* que se omitiu em apreciar toda a extensão do mérito levado ao seu conhecimento e apreciação. O mesmo raciocínio vale para justificar que o mérito deste processo deve ser neste momento enfrentado no seu todo e aqui decidido. Com a ressalva de que neste julgamento em segunda instância se decide apenas sobre o direito, ou não, de homologação da compensação declarada, cabendo à repartição de origem providenciar as verificações complementares na fase de execução administrativa do direito eventualmente reconhecido, isto é, confirmar a sobreexistência do crédito declarado, e a sua não utilização precedente, judicial ou administrativa.

O interessado sustenta, com razão, sua legitimidade para prosseguir a ação judicial de execução, conforme dispõe o art. 567 do C.P.C, a doutrina dominante e também a jurisprudência dos tribunais. Entretanto, a decisão recorrida considerou que embora em meio ao processo de execução iniciado tenha sido aceita a inclusão do interessado no pólo ativo (fls.109/110), que se teria tratado de mera decisão interlocutória, válida apenas naquela relação processual (*sic*), O raciocínio está, a meu ver, s.m.j., incorreto. De qualquer modo é inescapável anotar que as partes identificadas naquela relação processual são precisamente as mesmas interessadas no presente processo administrativo, ou seja, a CERVEJARIA KAISER BRASIL S.A e a UNIÃO FEDERAL. Lembra-se, só para esclarecimento dos fatos, que o processo de execução iniciado foi depois estancado por renúncia do autor, ora recorrente, interessado na execução administrativa do direito substantivo reconhecido judicialmente no

processo de conhecimento. O crédito alegado é oriundo de excesso de exação por parte da SRF, contra outro contribuinte, que em meio ao desenvolvimento do processo judicial a que deu início com o propósito de obter reconhecimento do crédito contra a Fazenda Nacional (União Federal), e sua execução oportuna, cedeu regularmente seu crédito à ora recorrente; esta cessão foi escriturada em instrumento público, confirmada e reconhecida em juízo, mesmo depois de lá serem apresentadas as contra-razões pela d. PFN. Insiste a decisão recorrida em que, ainda assim, tal decisão judicial, de promover a substituição de sujeito de direito no pólo ativo da relação jurídica, e de expressamente reconhecer à empresa ora recorrente o direito de crédito contra a Fazenda Nacional, não poderia afastar a aplicação da Lei 9.430/96 por parte da autoridade administrativa à qual se apresentou o pedido de execução administrativa do direito reconhecido judicialmente. Disse o voto condutor do acórdão recorrido que a PFN já se pronunciou sobre o tema via Parecer PGFN/CRJ/Nº 323/2004, aprovado em 16.03.2004 e transcrito às fls.230/234, e sua conclusão foi de que o *mens legis* é no sentido de que as convenções particulares não possam interferir na atividade do fisco, e por isso, a cessão de crédito mediante contrato entre particulares não pode ser oposta à Fazenda Nacional para definir quem é o credor da União, especialmente quando há lei vedando tal cessão. O referido Parecer orienta às unidades da PGFN, em face de ações judiciais então em curso em diversos Estados da Federação, que quando no âmbito judicial, fossem os Procuradores da Fazenda Nacional intimados sobre pedidos de substituição das cedentes por cessionárias, deveriam informar que tais pedidos, ainda que deferidos, não teriam o condão de obrigar a União a pagar a essas cessionárias, posto que a ninguém é dado desconhecer que as cessões de crédito estão vedadas pela legislação regente. E caso decisões judiciais viessem a obrigar a União a aceitar tais cessões, dever-se-ia interpor o recurso judicial devido com os argumentos constantes desse Parecer.

Creio que está equivocada a decisão recorrida, primeiro, não é esta a dicção da norma invocada, ou seja, **o art.74 da Lei 9.430/96 não veda a cessão de crédito ocorrida nos termos descritos nestes autos**, mas sobre isso trataremos amiúde mais adiante, e segundo, o Juízo da Execução abriu prazo à manifestação da PFN antes de decidir pela homologação da substituição no pólo ativo da ação judicial. As teses contra a cessão foram apresentadas pelo ilustre Procurador da PFN, talvez semelhantes àquela acima descrita, constante do Parecer PGFN nº 323, aprovado em 16.03.2004, mas apesar das razões apresentadas ao MM. Juiz Federal Substituto Rogério Moreira Alves, este decidiu pela validade jurídica da cessão de crédito demonstrada, e reconheceu como operada a sucessão de partes no pólo ativo da relação processual executiva, acatando a inclusão da CERVEJARIA KAISER BRASIL S/A no pólo ativo do processo de execução, ao lado da Rio de Janeiro Refrescos Ltda, e excluindo o nome da BOZZO BRASIL S/A. Esta decisão tomada pelo Juízo Federal da 4ª Vara da Seção Judiciária do Espírito Santo não apenas homologou a substituição processual noticiada, mas reconheceu expressamente a cessão de crédito documentada, ou seja, reconheceu à empresa ora recorrente a titularidade do crédito contra a União Federal, cedido legalmente pela Bozzo Brasil S.A. A partir disto 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. Portanto, está equivocada a objeção posta pela repartição fiscal de origem, e corroborada 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 requerente.

A doutrina acerca da cessão de crédito, amplamente majoritária e praticamente uníssona, serve de fundamento a que se confirme que de fato o direito de crédito contra a Fazenda Nacional reconhecido por decisão transitada em julgado em favor da BOZZO



BRASIL S/A, posteriormente, em meio ao processo de execução iniciado, foi regular e legalmente cedido à ora recorrente CERVEJARIA KAISER BRASIL S/A, cuja cessão foi reconhecida e expressamente homologada pelo Juízo da Execução. Posteriormente a ação de execução judicial em relação ao crédito de titularidade da ora recorrente foi estancada a pedido desta empresa, que justificou seu pedido de homologação da desistência da execução judicial e assunção das custas e honorários de sucumbência inerentes, em face dos requisitos exigidos pela IN SRF 210/2002, art. 37, §2º, para poder realizar a homologação administrativa da compensação desse crédito com débitos relacionados a tributos administrados pela SRF. Observe-se, em complemento, que a sentença judicial constante às fls.212, mediante a qual o MM. Juiz Federal Alexandre Miguel homologou, em 06.02.2004, o pedido de desistência de execução por título executivo judicial, identifica evidentemente a CERVEJARIA KAISER BRASIL S/A como autora da execução.

Na circunstância do caso concreto me parece incontestável que seja no âmbito de uma execução administrativa, seja em meio a uma eventual nova execução judicial, as partes envolvidas nesta relação jurídica referente ao direito de crédito reconhecido contra a União, por decisão judicial transitada em julgado, serão, incontestavelmente, de um lado, como credor, a ora recorrente, cessionária do crédito, e não a empresa cedente, e de outro lado, como devedora, a União Federal (Fazenda Nacional).

Por outro lado, ainda se fosse verdade que a decisão judicial de reconhecimento de crédito à cessionária, ora recorrente, fosse *contra legem*, e na verdade não foi, ainda assim não seria dado o direito à autoridade administrativa de ignorar o título judicial de reconhecimento de titularidade do crédito à ora recorrente, sendo direito creditório contra a Fazenda Nacional (União), atitude reprovável e que, s.m.j., equivale a um descumprimento de ordem judicial, sujeitando-se o faltoso, em tese, às mesmas conseqüências administrativas e penais decorrentes dessa hipótese. Ao servidor federal que extrapole sua autoridade, conferida nos limites da lei, cabe responsabilidade pelos eventuais prejuízos que sua decisão tomada sem amparo legal possa trazer aos cofres públicos, prejuízo que no presente caso poderia advir de honorários de sucumbência que viessem a ser exigidos da União na retomada da ação judicial de execução a que seria forçado o contribuinte por indevida objeção administrativa em admitir ser seu o crédito contra a União Federal, conforme já ficou reconhecido pela Justiça Federal.

Conforme já mencionei acima não me parece correta a interpretação assumida pela decisão recorrida em relação ao comando normativo exarado no art.74 da Lei 9.430/96, para a qual buscou arrimo no Parecer PGFN/CRJ/Nº 323/04, cujos termos não podem ser aplicados ao presente caso, senão vejamos. O primeiro argumento esgrimido no r. Parecer é que a legislação tributária não permite a cessão de créditos a terceiros com a finalidade de compensação.

A suposta vedação é creditada ao referido artigo da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei 10.637/2002:

“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”.

Ora, que os débitos tributários que a ora recorrente pretende compensar sejam seus não se contesta, mas, por outro lado, conforme já vínhamos argumentando acima, o crédito contra a Fazenda Nacional que a interessada pretende utilizar na compensação a ser homologada, não pertence a terceiros, mas sim à mesma empresa que neste processo indica os débitos a compensar. Recordemos e consolidemos os dados colhidos nestes autos a fim de acompanhar com precisão o sentido e alcance da norma em comento. O crédito que se apresenta contra a Fazenda Nacional foi reconhecido em decisão judicial transitada em julgado no processo de conhecimento cuja autora foi a empresa BOZZO BRASIL S/A. Esta, no início do processo de execução contra a Fazenda Nacional cedeu seu crédito, de forma regular e legal, reconhecida e homologada judicialmente pelo Juízo da Execução, à ora recorrente CERVEJARIA KAISER BRASIL S/A. Esta, a partir daí, passou a figurar no pólo ativo da ação de execução contra a Fazenda Nacional na qualidade de autora titular de crédito contra a ré. Portanto, o sujeito passivo CERVEJARIA KAISER BRASIL S/A apurou crédito a partir de título executivo judicial reconhecido expressamente como válido pelo Juízo Federal da 4ª Vara da Seção Judiciária do Espírito Santo. O segundo requisito exigido pelo texto normativo sob análise é que esse crédito apurado pelo sujeito passivo seja relativo a tributo administrado pela SRF. Disso não resta a menor dúvida, posto que a decisão que transitou em julgado e deu vida ao título executivo judicial de que é titular a ora recorrente, foi a declaração judicial de excesso de exação cometido com relação à Quota de Contribuição relativa a operações de exportação de café, conhecida como QUOTA-CAFÉ, o que levou a decisão judicial irrecorrível a reconhecer o direito de repetição do indébito. Diga-se, com todas as letras, a ação de conhecimento era precisamente uma ação de repetição de indébito relativo a tributo administrado pela SRF. Ora se assim foi, resta claro o terceiro requisito exigido na norma, ou seja, que o crédito apurado é passível de restituição.

Feita a demonstração de que se encontram satisfeitos os requisitos da norma legal, poderá evidentemente o sujeito passivo utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos administrados pela SRF. Este é precisamente o comando normativo aplicado ao caso concreto, e, portanto, não há a vedação suposta com base na interpretação defeituosa que conduziu à decisão recorrida.

Falta desfazer um último equívoco na tese apresentada no voto condutor do acórdão da i. DRJ. Afirmou-se com base no multi-referido Parecer da PGFN, que o *mens legis* da norma em comento seria o de evitar que convenções particulares pudessem vir a interferir na atividade do Fisco, e que por tal razão o contrato de cessão de crédito entre particulares não poderia ser oposto à Fazenda Nacional para definir quem é o credor da União, especialmente se há lei vedando tal cessão. Este é o tipo de raciocínio que fica mais fácil desconstruir do fim para o começo.

Primeiramente, conforme ficou acima demonstrado não há no art.74 da Lei 9.430/96 a suposta vedação legal à compensação de crédito contra a Fazenda Nacional oriundo de cessão de crédito. Depois, a definição de quem é o verdadeiro credor da União não foi evidentemente determinada no contrato de cessão de crédito entre as empresas, mas sim por decisão judicial que homologou a substituição de autor no pólo ativo da ação de execução, e também reconheceu ser da cessionária e não mais da cedente o crédito reclamado contra a União. Por fim, definitivamente o que a norma do art.123 do CTN determina é a impossibilidade de que convenções particulares pretendam redefinir a sujeição passiva perante o fisco. Entretanto, no caso concreto, a convenção estabelecida entre os particulares foi em torno de cessão de crédito contra a União, tratando-se de credor da União e não de devedor naquela relação de crédito, na qual o devedor é que é a Fazenda Nacional, esta é que se coloca

no pólo passivo da relação jurídica focada. A empresa ora recorrente surge como credora da União no que se refere ao crédito cedido e reconhecido judicialmente como sendo de sua titularidade. Portanto, nada tem a ver a norma invocada no Parecer PGFN com o fato tratado no caso concreto.

Oportunamente, durante a sessão de julgamento, o recorrente distribuiu cópia de recente aresto do E. STJ no REsp nº 789.453, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 11.06.2007, p.271, que reforça o entendimento correto acerca do art.123 do CTN. Ressalta o interessado, com razão, que embora o acórdão do Tribunal Superior trate de crédito contra o INSS, o entendimento se aplica ao presente caso na medida em que se pronuncia em relação ao direito tributário em geral, destacando-se os seguintes trechos da ementa:

**“RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. SENTENÇA
CONDENATÓRIA DO DIREITO À COMPENSAÇÃO DO INDÉBITO.
CESSÃO DE CRÉDITOS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS DISTINTAS.
COMPENSAÇÃO COM DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS.
POSSIBILIDADE.**

(...)

3. *O direito à restituição do indébito é direito de crédito (art.165, do CTN), sendo, portanto, disponível, consoante a norma insculpida no art.286, do Código Civil. Por isso que, na ausência de regra tributária expressamente proibitiva, aplica-se a regra geral que trata de cessão de créditos, **MÁXIME POR NÃO SE TRATAR, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, DE DIREITO INTRANSFERÍVEL, INDISPONÍVEL OU PERSONALÍSSIMO.***

4. *Por outro lado, o art.123, do CTN estabelece a impossibilidade de que convenções particulares venham a alterar a definição legal do sujeito passivo, não sendo ao fisco oponíveis. Isto significa dizer que as referidas convenções não podem pretender modificar a parte legitimada para a restituição do indébito – PÓLO PASSIVO da obrigação tributária – transferindo a responsabilidade pelo pagamento de tributos.*

5. *Nesse segmento, verifica-se que, no caso sub judice, há o direito de crédito contra o INSS reconhecido por decisão transitada em julgado, o qual foi cedido, nos termos da lei civil – haja vista tratar-se de um direito de crédito como qualquer outro -, à ora recorrente, sujeito passivo de relação tributária com a própria autarquia previdenciária, com vistas a compensá-lo com os respectivos débitos previdenciários.*

6. *Ressoa inequívoca, portanto, a impertinência da alusão ao art.123, do CTN, como óbice legal à compensação de débito previdenciário com créditos cedidos por terceiro em face do mesmo instituto, porquanto não se antevê hipótese de substituição do sujeito passivo da relação jurídico-tributária.*

7. *Conseqüentemente, cedido o crédito tout court, é lícito ao cessionário compensá-lo com os seus débitos, sendo certo que o art.66, §3º, da Lei 8.383/91, permite o recebimento ou a compensação do indébito tributário, máxime por não haver qualquer prejuízo ao INSS.*

8. Recurso especial provido.” (grifos do recorrente neste processo administrativo).

A validade do contrato de cessão de crédito pressupõe formalidades exigidas na lei de regência da matéria, no caso se fez escritura pública que foi submetida à apreciação judicial para a devida homologação. O crédito que está sendo oposto à Fazenda Nacional foi materialmente reconhecido em decisão judicial transitada em julgado, e juntamente com a cessão do direito creditório, validada judicialmente, representa título executivo judicial de titularidade da CERVEJARIA KAISER BRASIL S/A, que neste processo administrativo se apresentou legitimamente perante a autoridade administrativa como sujeito passivo de débitos tributários para obter a homologação de sua compensação com o seu crédito líquido e certo contra a Fazenda Nacional, posto que reconhecido judicialmente, com trânsito em julgado.

Observa-se, ainda, verificar que a transcrição posta no voto condutor do acórdão recorrido revela que o mesmo Parecer teve por finalidade alertar e orientar as unidades da PGFN, em face de ações judiciais que por aquela época estavam em curso em diversos Estados da Federação, no sentido de que quando no âmbito judicial, fossem os Procuradores da Fazenda Nacional intimados sobre pedidos de substituição das cedentes por cessionárias de crédito contra a União, deveriam informar ao Juiz que tais pedidos, se viessem a ser deferidos, não teriam o condão de obrigar a União a pagar a essas cessionárias, posto que a ninguém seria dado desconhecer que as cessões de crédito estavam vedadas pela legislação regente. Ainda assim, caso as decisões judiciais viessem a obrigar a União a aceitar tais cessões, dever-se-ia interpor o recurso judicial devido com os argumentos constantes deste Parecer. É, então, curioso registrar o que, aparentemente, passou despercebido pela autoridade julgadora *a quo*, isto é, a inadequação e a inutilidade do referido Parecer PGFN em face do caso concreto. É que à DRJ a matéria foi apresentada quando já havia passado a oportunidade de se oferecerem alegações em Juízo, lembrando que a PFN efetivamente pretendeu, em meio ao processo de execução que se havia iniciado, objetar a validade da cessão de crédito e também da homologação da substituição processual, mas suas razões foram expressamente refutadas na decisão judicial já referida e que está anexada às fls.485/486.

Cabe aqui, ainda, um breve comentário sobre a alegação da i. DRJ de que as orientações aos contribuintes na página da SRF na internet não constituiriam manifestação jurídica da SRF. Deve-se abdicar desse tipo de argumento, que além de desrespeitoso para com o contribuinte, e de revelar pretensão contrária ao princípio da boa-fé na relação fisco-contribuinte, é evidentemente incorreto, posto que qualquer uma e todas as orientações ao contribuinte, publicadas pela SRF, são evidentemente de sua responsabilidade e têm inequívoco efeito jurídico.

Por fim, a meu ver, cabe a esta Câmara, depois de decidir sobre a matéria, reconhecendo o direito de compensação do crédito que a ora recorrente tem contra a União com tributos devidos pela mesma interessada, determinar à repartição de origem que tome as providências a seu cargo no sentido de confirmar os dados referentes aos débitos que devem

ser compensados, certificar-se de que o crédito apontado contra a União não tenha sido eventualmente esgotado em outro pedido de compensação, bem como fazer os registros necessários a impedir uma eventual tentativa de reutilização do mesmo crédito a ser compensado neste processo.

Pelo exposto, meu voto é no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 8 de novembro de 2007



ZENALDO LOIBMAN - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

Peço vênia para discordar do judicioso voto condutor do acórdão, pois entendo que a matéria assume contornos diversos.

A meu ver, o desate da lide tem início com a definição dos efeitos da cessão de direitos firmada entre a pessoa jurídica Bozzo Brasil Comércio, Importação e Exportação Ltda. e a recorrente.

Apenas se tal avença puder ser considerada apta a produzir efeitos na relação jurídica de direito material, originalmente estabelecida entre a pessoa jurídica Bozzo Brasil Comércio, Importação e Exportação Ltda. e a União, efetivamente, os créditos tributários tornar-se-iam da própria recorrente. Caso contrário, afastada estará a hipótese de compensação administrativa.

Superadas essas questões, há que se analisar ainda as limitações objetivas impostas pelo regime jurídico da compensação tributária.

Em nome da clareza, a análise de cada um dos aspectos envolvidos será procedida separadamente.

1- Alcance da Decisão Condenatória da União

Conforme sucessivamente repisado, pretende a recorrente ver reconhecida uma relação de direito material com a União, originária de um vínculo contratual homologado nos autos de processo judicial movido, por um terceiro contribuinte, contra aquela pessoa jurídica de direito público.

Sustenta, para tanto, que, após a adoção das medidas processuais para substituição do pólo ativo da ação e sua homologação pelo juiz que preside o processo, lhe restariam estendidos todos os efeitos da sentença nele prolatada que, na qualidade de lei entre as partes (recorrente e a União federal), teria o condão de transferir, para todos os fins, os créditos reconhecidos em juízo.

Dentre tais efeitos estaria, inquestionavelmente, o de extinguir seus débitos tributários, por meio da compensação administrativa.

Penso, entretanto, que, pelo menos de acordo com os elementos carreados ao vertente processo, a relação de direito material consolidada pela sentença prolatada nos autos do Processo nº 99.0000269-5 não alcança os efeitos almejados. Explico.

Conforme se pode observar da leitura da petição inicial, a pessoa jurídica Bozzo Brasil Comércio, Importação e Exportação Ltda., pleiteou, em nome próprio, a condenação da União Federal à restituir-lhe valores recolhidos a título de contribuição destinada ao Fundo de Defesa da Economia Cafeeira, administrado pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, pedido deferido por meio da sentença juntada igualmente por cópia.



Esse era o objeto da ação e, segundo os elementos carreados aos autos, do contrato de cessão.

Ou seja, admitindo que a os efeitos do contrato de cessão não podem transcender ao seu objeto, no caso, assunção do pólo ativo do processo 99.0000269-5, a recorrente passou a ter exatamente os mesmos direitos da cedente: receber da União restituição correspondente ao valor da condenação, segundo as normas que disciplinam a execução contra a Fazenda Pública, fundada na cessão de créditos, especialmente às regras do art. 78 dos ADCT, conforme redação da Emenda Constitucional nº 30, de 2000, que estabelece:

Art. 78. Ressalvados os créditos definidos em lei como de pequeno valor, os de natureza alimentícia, os de que trata o art. 33 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e suas complementações e os que já tiverem os seus respectivos recursos liberados ou depositados em juízo, os precatórios pendentes na data de promulgação desta Emenda e os que decorram de ações iniciais ajuizadas até 31 de dezembro de 1999 serão liquidados pelo seu valor real, em moeda corrente, acrescido de juros legais, em prestações anuais, iguais e sucessivas, no prazo máximo de dez anos, permitida a cessão dos créditos. (destaquei)

§ 1º É permitida a decomposição de parcelas, a critério do credor.

§ 2º As prestações anuais a que se refere o caput deste artigo terão, se não liquidadas até o final do exercício a que se referem, poder liberatório do pagamento de tributos da entidade devedora. (destaquei)

Regra geral, portanto, a extinção de débitos tributários, mediante a utilização de créditos oriundos de decisão contra União proferida em processo contemporâneo daquele que deu origem ao presente recurso, dependeria da inadimplência na quitação das prestações anuais devidas pela Fazenda Pública.

Note-se que a matéria já foi alvo de discussão no Superior Tribunal de Justiça, que, em acórdão unânime, decidiu (REsp 852.997/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, out/06):

“IMPOSTO DE RENDA SOBRE VERBAS INDENIZATÓRIAS.. - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - FORMA DE DEVOLUÇÃO - RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO ANUAL - DESVIRTUAMENTO DO PEDIDO: IMPOSSIBILIDADE.

1...

2. Tratando-se de ação de repetição de in débito, a restituição deve ser feita pela regra geral, observado o art. 100 da CF/88, descabendo ao Tribunal modificar o pedido, determinando a retificação da declaração anual de ajuste.

3. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, parcialmente provido.”

Dessa maneira, a utilização do montante debatido em juízo para extinguir, administrativamente, débitos tributários mediante compensação, na medida em que não faz parte do dispositivo da sentença que “fez lei” entre a Bozzo Brasil Comércio, Importação e Exportação Ltda. e a União, ou como alega a recorrente, entre a Cervejaria Kaiser S/A e a



União, reclama, como seria devido para qualquer outro contribuinte, prévia autorização legal e, conseqüentemente, o cumprimento das condições fixadas na regra jurídica que admitiu essa possibilidade.

Estender o instituto da compensação além desses limites, como muito bem ressaltou o Min. José Delgado no voto condutor do Resp 842.352-RS, DJ de 14/09/2006, desvirtua preceito constitucional de eficácia plena. Senão vejamos

“Aplicar, pura e simplesmente, o regime da compensação prevista no direito privado para as relações de direito tributário, abriria perigosa via para fraudar o modo de pagamento dos precatórios previstos na Constituição, com desvirtuamento dos valores jurídicos que com ele se buscou preservar. Isso fica mais evidente em casos de cessão de crédito, em que o precatório, impulsionado pela facilidade de circulação de sua titularidade jurídica, ganha um poder liberatório semelhante ao da moeda, eficácia essa que a Constituição reservou a casos excepcionais (ADCT, art. 78, § 2º).”

Na mesma linha, pondera o Ministro Teori Albino Zavascki, no RMS 23692 / MG, de relatoria do Ministro Francisco Falcão, DJ de 14/06/2007, em processo que se pleiteava a utilização de precatórios adquiridos de terceiros para quitar débitos próprios:

Afastada, desde logo, a aplicação do § 2º do art. 78 do ADCT à espécie, cumpre observar que o CTN elencou a compensação como uma das hipóteses de extinção do crédito tributário (inciso II, do art. 156), confiando, todavia, ao legislador ordinário de cada ente político, por lei própria, a disciplina das compensações entre créditos tributários da Fazenda Pública e do sujeito passivo contra ela (art. 170), atendidas as normas constitucionais pertinentes.

Dessa forma, a interpretação das restrições à compensação com título executivo judicial deve considerar, a meu ver, o princípio que J.J. Gomes Canotilho denomina como da Máxima Efetividade, onde o intérprete deve procurar dar à norma o sentido que confira maior eficácia ao texto constitucional. (*Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra, 2003, Almedina, p. 1224).

Tomando-se por referência esse princípio, cumpre analisar o regime jurídico que disciplina a extinção do crédito tributário mediante compensação, o que será feito em seguida.

2-Regime Jurídico da Compensação Tributária

Diz o art. 170 do Código Tributário Nacional:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Observando essa delegação, fixou o art. 74 da Lei nº 9.430, após sua alteração pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002:

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. (grifei)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Penso que a subsunção ou não do pleito à hipótese abstratamente prevista na norma decorre do cumprimento simultâneo de exigências de natureza distinta. A saber: a titularidade do crédito que se pretende compensar (crédito do próprio sujeito passivo) e sua natureza (relativo a tributo ou contribuição administrado pela SRF).

Todavia, conforme se extrai da leitura, tanto da peça que inaugurou a fase litigiosa quando daquela que produziu o mesmo efeito com relação à fase recursal, na concepção da recorrente, a exegese da expressão que delimitaria a hipótese que abstratamente dá ensejo à compensação não teria o carácter restritivo pretendido pela autoridade julgadora. Segundo defendeu, o verbo que a compõe (apurar) admitiria múltiplas acepções, dentre as quais a “apuração” decorrente de contrato de cessão.

Penso, com a devida licença que, uma interpretação sistemática desse dispositivo certamente não resulta na acepção pretendida pela recorrente.

A esse respeito, cabe lembrar a lição de Eros Roberto Grau (*Ensaio e Discurso Sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 4ª edição, 2006, p. 132)

“A interpretação do direito - lembre-se - desenrola-se no âmbito de três distintos contextos: o lingüístico, o sistêmico e o funcional. No contexto lingüístico é discernida a semântica dos enunciados normativos. Mas o significado normativo de cada texto somente é detectável no momento em que se o toma como inserido no contexto do sistema, para após afirmar-se, plenamente, no contexto funcional.”(destaquei)

Nessa linha, no conjunto das normas que compõem tanto o universo do Direito Tributário, quando dos ramos do direito que disciplinam os fatos econômicos sujeitos a incidência de impostos, em especial o Direito Comercial, o verbo “apurar” é utilizado na sua acepção inerente às ciências contábeis [acertar, liquidar (quantia, valor), conforme o dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, edição eletrônica].

Ou seja, para efeitos fiscais e comerciais, o ato de apurar significa a ação de buscar, por meio de técnicas contábeis, informações inerentes à escrituração dos haveres e deveres registrados em declarações fiscais, bem assim na escrita fiscal e contábil, elaborados pelo contribuinte.

Apenas à guisa de exemplo, transcrevo alguns desses dispositivos legais que reforçam essa conclusão, onde inseri destaques que não constam da versão original:

Lei n.º 6.404/76 (lei das S/A)

*Art. 204 A companhia que, por força de lei ou de disposição estatutária, levantar balanço semestral, poderá declarar, por deliberação dos órgãos de administração, se autorizados pelo estatuto, dividendo à conta do lucro **apurado** nesse balanço.*

Medida Provisória n.º 66, convertida na Lei n.º 10.637, de 2002:

*“Art. 45. Nos casos de **apuração** de excesso de custo de aquisição de bens, direitos e serviços, importados de empresas vinculadas e que sejam considerados indedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, apurados na forma do art. 18 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”*

Lei n.º 9.250, de 2005:

*Art. 7.º A pessoa física deverá **apurar** o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.*

Nesse aspecto, esclarece Alexandre Macedo Tavares (*Compensação do Indébito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006, 1ª edição p.p. 71 e 72), acerca do alcance da nova redação do já transcrito artigo 74:

*Como se pode perceber da hialina redação do citado diploma legal, versa a nova redação do seu art. 74 que o sujeito passivo que apurar o crédito tributário, ou seja, **quantificá-lo por intermédio da regular escrituração em livro fiscal**, desde que seja passível de restituição ou ressarcimento, poderá utilizá-lo para fins de compensação com débitos próprios, administra dos pela Secretaria da Receita Federal.(grifei)*

De se concluir, portanto que, como bem ressaltou o caput do art. 74, ainda que o crédito que se pretende utilizar tenha sido definitivamente deferido por meio de decisão judicial, a sua origem está sempre na relação jurídico-tributária decorrente dos fatos econômicos perpetrados no exercício da atividade do contribuinte.

Assim, raciocinando sistematicamente, chega-se à conclusão de que, um sujeito passivo que não era parte legítima para pleitear repetição não “apura” crédito judicial, decorrente de ação movida por terceiro que anteriormente figurou no pólo passivo de obrigação tributária. Ele “adquire” o direito a suceder o contribuinte na ação que envolve a devolução de tributos, o que, definitivamente, não o torna sujeito passivo daquela relação tributária.

Adicionalmente, vejo igualmente injustificável, a tese de que a utilização do crédito de terceiros somente passou a ser proibida a partir da inclusão do parágrafo 12 ao já transcrito art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, promovida pela Lei n.º 11.051, de 2004, que assim prevê:

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

I - previstas no § 3º deste artigo;

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969;

c) refira-se a título público;

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF.

A conseqüência da inclusão desse parágrafo, como se pode inferir a partir da sua simples leitura, não foi a instituição de proibição à realização de compensação com crédito de terceiros. Esta restou clara desde a alteração promovida em 2002, que limitou a extinção mediante compensação aos créditos *apurados* pelo próprio contribuinte.

Para se chegar a essa conclusão é preciso relembrar que, após as inovações ao art. 74 promovidas pela Medida Provisória nº 66, convertida na Lei nº 10.637, o procedimento de compensação passou a ser processado por meio de declaração do sujeito passivo que, dentre outros efeitos, era capaz de extinguir o crédito tributário sob condição resolutória, a teor das regras contidas nos §§ 1º e 2º, incluídos pela mesma lei.

Em seguida, com o advento da Lei nº 11.051, de 2004, foram incluídos os §§ 11 a 13 ao artigo 74, passando-se a considerar "não declarado" o crédito que se enquadre em uma das hipóteses nela elencadas.

Ou seja, a inovação promovida pelo ato novel não inaugurou a restrição discutida no presente litígio (compensação com crédito de terceiros), apenas procurou evitar o uso da declaração criada pela Medida Provisória nº 66 com finalidade meramente procrastinatória. Essa interpretação pode-se ser reforçada pela análise conjunta dos parágrafos 11 e 13, a seguir transcritos:

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação.

(...)

§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo.

Nesse aspecto, pontifica Alexandre Macedo Tavares (op. cit., p. 137)

A vedação imposta pelo parágrafo 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, prima facie, claramente revela o intuito do legislador de impedir a procrastinação da cobrança de débitos fiscais, e, também, da criação de uma blindagem às tentativas de utilização de créditos não aceitos

pela Fazenda Pública (v.g., proveniente de cessão de crédito).(destaquei)

(...)

Soa límpido e cristalino o sopro veiculado pela norma em comento, especialmente do comando encerrado pelo parágrafo 13 do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, qual seja, a partir da Lei n.º 11.051/04, que lhe conferiu redação, não se admite a suspensão da exigibilidade do crédito tributário objeto de compensação com créditos: 1) de terceiros; 2) prêmio de IPI (DL n.º 491/69); 3) de títulos da dívida pública; 4) decorrentes de medida judicial em trâmite, isto é, não acobertadas por um decisum transitado em julgado; 5) de natureza não-tributária (v.g., fruto de uma decisão condenatória promovida em ação de responsabilidade civil estatal); 6) oriundos de tributos e contribuições não administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF). (destaquei)

De se notar que esse entendimento foi igualmente corroborado por decisão unânime desta Terceira Câmara, conforme se extrai da leitura da ementa do Acórdão 303-31.951, 12 de abril de 2005, de relatoria do i. Conselheiro Marciel Eder Costa:

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS COM CRÉDITOS DE TERCEIROS. Descabe a compensação de débitos de natureza tributária com créditos de terceiros. Vedação expressa na IN/SRF 41/2000 e art. 74 da Lei 9.430/96, alteração introduzida pela Lei 10.637/2002. RECURSO NEGADO.

Finalizando, é importante registrar a firme jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que se formou em torno da matéria.

Segundo reiteradas decisões, tanto da primeira quando da segunda turmas daquela colenda Corte, conclui-se que a proibição da compensação com créditos de terceiros vigora desde a edição da Instrução Normativa SRF n.º 41, de 07 de abril de 2000, onde se lê:

Art. 1.º. É vedada a compensação de débitos do sujeito passivo, relativos a impostos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, com créditos de terceiros.

Parágrafo único. A vedação referida neste artigo não se aplica aos débitos consolidados no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS e do parcelamento alternativo instituídos pela Medida Provisória n.º 2.004-5, de 11 de fevereiro de 2000, bem assim em relação aos pedidos de compensação formalizados perante a Secretaria da Receita Federal até o dia imediatamente anterior ao da entrada em vigor desta Instrução Normativa.

Veja-se, a respeito, os REsp 640031 / SC e 677874 / PR, ambos relatados pela Ministra Eliana Calmon, DJ de 19/12/2005 e 24/04/2006, respectivamente, e o recente REsp 653553 / MG, relatado pela Ministra Denise Arruda, DJ de 13/09/2007, todos unânimes.

Apenas à guisa de exemplo, transcrevo ementa do acórdão mais recente:



PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO RECORRIDO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO DO SUJEITO PASSIVO COM DÉBITOS DE TERCEIROS.

1. *"Se os fundamentos do acórdão recorrido não se mostram suficientes ou corretos na opinião do recorrente, não quer dizer que eles não existam. Não se pode confundir ausência de motivação com fundamentação contrária aos interesses da parte"* (AgRg no Ag 56.745/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJ de 12.12.1994).

2. *Não obstante não haja no art. 170 do CTN e no art. 66 da Lei 8.383/91 óbice para que se efetue a compensação de créditos com débitos de terceiros, não se mostra plausível a alegação no sentido de que esses dispositivos asseguram tal direito. Por outro lado, a autorização prevista na antiga redação do art. 74 da Lei 9.430/96 sujeita-se ao poder discricionário da Secretaria da Receita Federal, que, segundo critérios de oportunidade e conveniência, "poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele [contribuinte] restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração".*

Nesse sentido: REsp 640.031/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 19.12.2005.

3. *Assim, é imperioso concluir que não há ilegalidade na vedação contida no art. 1º da Instrução Normativa 41/2000 da SRF, porquanto amparada no art. 74 da Lei 9.430/96 (redação vigente à época da impetração). Por fim, cabe frisar, no tocante à nova redação do artigo acima referido, que "será considerada não declarada a compensação nas hipóteses em que o crédito seja de terceiros" (art. 74, § 12, II, "a", da Lei 9.430/96, com as alterações promovidas pela Lei 11.051/2004).*

4. *Recurso especial desprovido.*

3- Da titularidade dos créditos que se pretende compensar

A relação que dá ensejo à restituição ou compensação é sempre de direito material, caracterizada pela existência de um crédito, reconhecido judicial ou administrativamente, do particular para com o Estado, fruto de um pagamento efetuado com o intuito de por fim a uma obrigação tributária que, posteriormente, se revelou viciada.

Posteriormente, se sujeito passivo busca em juízo um provimento jurisdicional que reconheça aquele pagamento como indevido e determine a sua restituição, instaura-se uma relação nova relação jurídica, de cunho processual, fortemente influenciada pela primeira, mas de conteúdo inquestionavelmente diverso.

Ou seja, como é de conhecimento geral, as relações de direito material (ou substancial) e direito processual (ou instrumental) são autônomas.

Apenas a título de ilustração, trago algumas considerações formuladas por José Roberto Bedaque (*Direito e Processo: influência do Direito Material sobre o Processo*. São Paulo. Malheiros, 2006, 4ª ed. p. 11):

A partir dessas noções de direito substancial, é possível distingui-lo do direito processual. Enquanto aquele é constituído por um conjunto de normas destinadas a regular os conflitos de interesses, de natureza individual ou coletiva, determinando qual deve prevalecer, o direito processual é formado por regras cuja finalidade é garantir que a norma substancial seja atuada, mesmo quando o destinatário não o faça espontaneamente.

Igualmente esclarecedoras são as ponderações de James Marins, acerca do conteúdo da sentença prolatada em ação de repetição de indébito (*Direito Processual Tributário Brasileiro*. São Paulo. Dialética, 2005, 4ª edição, p. 435)

A decisão que julga pela procedência da Ação de Repetição de Indébito é composta por duas partes: uma declaratória e outra condenatória. "Aliás, como toda sentença condenatória possui um grau de declaração, simplesmente basta que o sujeito passivo ajuíze a ação sem intitulação específica, com pedido apenas condenatório, porque o bojo da sentença contemplará automaticamente a parte declaratória negativa da relação jurídico-tributária."

Penso que essa distinção, cujas conseqüências serão analisadas pormenorizadamente a seguir, é de extrema relevância para a solução do litígio, na medida em que, lembre-se, o pleito da recorrente está essencialmente fundamentado na sua percepção de que, após a adoção das correspondentes medidas processuais, assumira a titularidade da relação jurídica material ensejadora da compensação declarada.

3.1 - Relação de Direito Material (Original)

Tanto a relação de direito material de débito do sujeito passivo **para com o Fisco**, quanto a relação de débito **do Fisco para com o sujeito passivo** têm natureza tributária e, como tal, estão sujeitas a regime jurídico próprio.

Com efeito, abstraindo as obrigações acessórias, pode-se afirmar que relação jurídico-tributária (obrigação) é constituída por pelo menos três elementos indissociáveis: sujeito ativo, sujeito passivo e objeto (crédito tributário), previamente definidos em um arcabouço de normas constitucionais e infraconstitucionais.

Nessa linha, pondera Alberto Xavier (*Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 1998, 2ª ed. p. 567).

"... De um lado, o artigo 139, ao estabelecer que 'o crédito tributário decorre da obrigação tributária e tem a mesma natureza desta'. De outro lado, o artigo 113, § 1º segundo o qual 'a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue juntamente com o crédito dela decorrente'.

Quer isto dizer que 'obrigação' e 'crédito' não são realidades juridicamente distintas. Bem pelo contrário, o crédito é a própria obrigação, uma vez objeto de lançamento, ou seja, é a obrigação tributária titulada. Encontra-se, pois, perante a obrigação como a imagem que no espelho reflete a pessoa.." (destaquei).

Indiscutivelmente, a titulação a que se referiu o Mestre lusitano, decorre exatamente da determinação dos sujeitos da relação de direito material, formada entre sujeito passivo e ente tributante.

Nesse aspecto, a definição dos sujeitos ativo e passivo da relação obrigacional tributária não está sujeita à interferência do intérprete. Como é cediço, a competência tributária ou sujeição tributária ativa é fixada pela Constituição e a passiva, por lei complementar.

Penso, nessa linha, que a relação jurídica tributária decorrente do indébito tem, inegavelmente a mesma natureza (tributária) da relação que deu ensejo ao pagamento do crédito que posteriormente se mostrou indevido.

Tanto é assim, que o fundamento da ação de repetição é justamente a revisão do processo de positivação do direito que culminou com o pagamento que se alega indevido, no intuito de demonstrar a ilegalidade em alguma das etapas desse processo.

A esse respeito ponderam Eurico Marcos Diniz de Santi e Paulo César Conrado (*Controle direto de constitucionalidade e repetição do indébito tributário*, Revista dialética de direito tributário, 86 p. 29):

“A repetição do indébito tributário justifica-se à medida que pretende romper esse fluxo narrativo sedimentado pelo direito, atacando a validade da lei, do lançamento ou do pagamento. Neste sentido, o pagamento conforma situação de fato que põe termo ao processo de exigibilidade do Fisco, mas submete o fluxo de positivação ao controle do contribuinte, permitindo mediante ação de repetição de indébito a revisitação de todo este percurso narrativo, reanalisando a ‘incidência’, o ato de lançamento e o pagamento”

De se notar que o entendimento do autor repete a jurisprudência do STJ, a teor do acórdão unânime prolatado nos autos do EAG n.º 502.768/BA, DJ de 14/02/2005, que teve como relator o Min. Teori Albino Zavascki, de cuja ementa se extrai:

TRIBUTÁRIO. RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS, POR REPETIÇÃO EM PECÚNIA OU POR COMPENSAÇÃO. JUROS. TERMO INICIAL: TRÂNSITO EM JULGADO DA SENTENÇA OU PAGAMENTO INDEVIDO. IRRELEVÂNCIA DA CAUSA DO INDEBITO. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC.

(...)

3. O acolhimento da tese de que a declaração de inconstitucionalidade altera a natureza do indébito - que não mais seria indébito tributário, e sim indébito comum -, o que afastaria o regime de juros moratórios previsto no CTN (termo a quo do trânsito em julgado), conduziria, necessariamente, por uma questão de coerência, também à conclusão de que não se lhe aplicaria o regime do CTN para outros efeitos, como o do prazo prescricional (no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, deixaria de ser de "cinco mais cinco" anos, como reconhece a Seção, passando a ser quinquenal, nos termos da norma geral aplicável às dívidas da Fazenda, o art. 1º do Decreto 20.910/32). O próprio direito a compensação estaria comprometido pela tese, já que somente se reconhece como compensáveis com parcelas de

natureza tributária os valores referentes a indêbitos tributários, e não outros, de natureza comum.(destaquei)

4. Embargos de divergência providos."

Na mesma linha, reforça Paulo César Conrado (*Repetição do Indêbitos Tributário: Definição, Condições e Efeitos, in Repetição do Indêbitos Tributário, coordenação Guilherme Cezaroti, São Paulo, Quartier Latin, 2005, p.p. 17*)

Tanto quanto a obrigação tributária, o débito do fisco é relação jurídica que suporá, em rigor, cinco elementos (mínimos): sujeito ativo (contribuinte), sujeito passivo (Estado-Fisco), objeto (tributo indevidamente pago), direito subjetivo (titularizado pelo contribuinte, tendo por objeto o recebimento do valor do tributo) e dever jurídico (titularizado pelo Estado-fisco, tendo por objeto o pagamento do valor do tributo). (destaquei)

Ou seja, o crédito ora devido pelo Estado é exatamente o mesmo que outrora se julgou devido pelo contribuinte ou responsável, invertendo-se exclusivamente os pólos da sujeição tributária.

Sendo relação jurídico-tributária decorrente de lei, penso, nesse diapasão, que a vontade das partes não tem qualquer influência sobre a definição de seus sujeitos. Indiscutivelmente, se a mesma lei não impõe vedação à cessão de créditos, pode-se livremente convencionar acerca do recebimento do quantum, mas essa convenção, salvo se a lei assim o permitir, não tem condão de influenciar na relação entre o Estado e os convenientes.

Resumindo, crédito tributário próprio é aquele que foi solvido pelo sujeito passivo da obrigação tributária que deu ensejo ao pedido repetição e, nessa condição, os haveres para com o Estado, mesmo que regularmente cedidos por meio da via processual própria, eram e permanecerão sendo, créditos tributários originários de terceiro.

Efetivamente, o que a recorrente adquiriu, foi o direito a **receber** da União o **montante** que resultou da mutação dos pólos daquela obrigação tributária original.

3.2 - Relação de Direito Processual (Superveniente)

Tanto é verdade que esse contrato de cessão não transfere a titularidade do crédito, mas exclusivamente o direito de recebê-lo do Estado, que o cessionário não é parte legítima para dar início, em nome próprio, a ação judicial de repetição de indêbitos, que só pode ser promovida pelo sujeito passivo, revestido da qualidade de contribuinte, responsável ou, mais recentemente, substituto tributário.

Vejamos a redação do art. 165 do CTN:

"Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:(...)"

Nesse sentido, precisa é a lição de James Marins (*Direito Processual Tributário Brasileiro*. São Paulo. Dialética, 2005, 4ª edição, p. 433), delimitando os elementos que formam o conceito da ação que deu origem aos créditos em testilha:

“A ação de repetição de indébito em matéria tributária é ação antiexaccional imprópria de rito ordinário e de natureza condenatória, que pode ser proposta pelo contribuinte em face do ente tributante que tenha recebido tributos tidos como indevidos, com o escopo da obtenção de sentença de conteúdo condenatório que determine ao órgão exator a devolução dos ingressos indevidos.”(destaquei)

Ou seja, conforme destacado anteriormente, a titularidade da relação jurídica que dá ensejo à restituição depende exclusivamente da definição legal de sujeito passivo. Ainda que o terceiro tenha quitado o tributo, se não consta da norma que fixa essa relação obrigacional, não assume o papel de “dono” do direito subjetivo, não podendo pleiteá-lo em nome próprio.

A esse respeito, precisas são as lições de Leandro Paulsen (Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: 2007, Livraria do Advogado/Esmafe, p. 1040)

“Aquele que paga por outrem, sem estar indicado na norma tributária como sujeito passivo (contribuinte ou responsável), não tem legitimidade para discutir o tributo e para pleitear a sua repetição. Isso porque não há relação jurídica que o vincule ao sujeito ativo da relação tributária.”

Ora, sabendo-se que, regra geral, por força do art. 6º do Código de Processo Civil, a legitimidade ativa para atuar em nome próprio decorre da relação entre o autor e o direito material objeto do litígio (“ninguém poderá pleitear, em nome próprio, direito alheio, salvo quando autorizado por lei”), a participação da recorrente no processo de conhecimento, se tivesse sido demonstrada, no máximo teria sido levada a efeito por meio de substituição processual, sujeita às condições legais próprias desse instituto.

Dentre essas, revela-se de particular importância para a solução do litígio, a norma contida no art. 42 do Código de Processo Civil, que esclarece:

Art. 42. A alienação da coisa ou do direito litigioso, a título particular, por ato entre vivos, não altera a legitimidade das partes.(grifei)

Portanto, conforme bem definiu o Estatuto de Rito, a substituição processual no curso do processo de conhecimento, efetivamente não alcança a posição das partes em relação ao objeto litigioso.

Note-se que esse detalhe é de suma importância, pois se a Cervejaria Kaiser S/A não estava legitimada a atuar como parte no processo de conhecimento, efetivamente, não faz parte da relação de direito material constituída a partir da sentença que transitou em julgado, conforme se extrai da leitura do art. 472 do Código de Processo Civil:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.(destaquei)

Forçoso é reafirmar, portanto que a sentença prolatada nos autos do processo n.º 99.0000269-5 tem o mesmo alcance da petição inicial que o inaugurou: a declaração da ilegalidade da relação tributária entre União e pessoa jurídica Bozzo Brasil Comércio, Importação e Exportação Ltda. (sujeito passivo) e a condenação do antigo sujeito ativo a ressarcir ao antigo sujeito passivo o montante correspondente ao crédito tributário que se tornou indevido.

De outra banda, como bem trouxe a recorrente à colação, as restrições próprias do processo de conhecimento não se verificam com relação ao processo de execução, disciplinado pelos artigos 566 e seguintes do Código de Processo Civil.

Com efeito, o art. 567 elenca as hipóteses de legitimação ativa derivada ou superveniente, dentre as quais, registre-se, está a do cessionário, com relação a direito resultante de título executivo transferido por atos entre-vivos.

Em assim sendo, relembrando que não foi juntada ao processo a escritura de cessão de créditos, o que é possível discutir é a possibilidade de se reconhecer, nessa legitimação ativa derivada ou superveniente, o poder de influenciar na relação material, de natureza tributária, anteriormente estabelecida entre o Fisco e a pessoa jurídica Bozzo Brasil Comércio, Importação e Exportação Ltda., a ponto de substituir, retroativamente, o sujeito passivo original.

Nesse ponto, razão assiste à recorrente quando afirma que detém legitimidade para retomar o processo de execução, sem dúvida, ela adquiriu o direito de fazê-lo.

Penso, entretanto, que tal legitimação superveniente, apesar de regularmente homologada, não alcança os efeitos pretendidos no plano do direito material, especialmente porque, como ficou claro, esta não tem influência sobre a relação jurídica tributária, na sua forma original ou após as alterações proporcionadas pelo trânsito em julgado da sentença.

Aliás, como é cediço, a relação de direito processual, apesar de estreitamente ligada à de direito material, só influencia esta última nos exatos limites da coisa julgada material, única capaz de alterar o direito substancial litigado ou, conforme o caso, reduzir sua incerteza, por meio de provimento de natureza constitutiva ou declaratória.

Nessa condição, caracterizada está, a meu ver, a impossibilidade de se proceder à compensação nos termos em que foi pleiteada. Repita-se, trata-se de crédito de terceiro insuceptível de compensação.

3.3 - Efeitos do Contrato de Cessão

Apenas para reforçar, deve-se ter em mente que, mesmo que as partes tivessem estabelecido, por hipótese, que a cessão entabulada daria azo à compensação administrativa, tal cláusula, por inválida, não poderia ser oposta à União. Demonstro.

Como é óbvio, a teor do art. 104 do novo Código Civil, a validade no negócio jurídico reclama:

Art. 104. A validade do negócio jurídico requer:

I - agente capaz;



II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável;

III - forma prescrita ou não defesa em lei.

Igualmente óbvia é a demonstração, no caso concreto, do cumprimento das condições entabuladas nos incisos I e III do dispositivo suso transcrito.

A inoponibilidade ao Fisco de eventual cláusula que previsse a compensação viria, portanto, da inobervância do inciso II, ou seja, da impossibilidade jurídica do seu objeto.

Cabe aqui trazer a colação a lição de Orlando Gomes (*Contratos*. Rio de Janeiro. Forense. 1994, 14ª ed., atualizada e anotada por Humberto Theodoro Junior, pp. 44 e ss)

“Pressupostos são as condições sob as quais se desenvolve e pode desenvolver-se o contrato (Ferrara). Agrupam-se em três categorias, conforme digam respeito: 1 aos sujeitos; 2 ao objeto; 3 à situação dos sujeitos em relação ao objeto. ...”:

(...)

A idoneidade do objeto pode ser excluída por motivos técnicos ou razões de política legislativa e se apresenta em termos absolutos ou relativos.

(...)

Outras vezes, razões de política legislativa levam o legislador a proibir que certos interesses sejam objeto de relação contratual. Não se permite, por exemplo, que a herança da pessoa viva constitua objeto de contrato. Diz-se que impossibilidade jurídica. Objeto inidôneo são ainda os bens sobre os quais o titular não tem o poder de dispor (inalienáveis).

(...)

Uma vez que a idoneidade do objeto é pressuposto de validade, a consequência de sua falta é a nulidade do contrato.

4 - Da Natureza do Crédito que se Pretende Compensar

O pedido objeto do presente recurso esbarra ainda na proibição de ordem objetiva gizada no *caput* do já transcrito art. 74: que o crédito que se pretende compensar decorra de tributos ou contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil.

A esse respeito, impende trazer à colação o art. 1º do Decreto nº 94.874, de 15 de setembro de 1987.

Art. 1º O Fundo de Defesa da Economia Cafeeira - Funcafé criado pelo Decreto-lei nº 2.295, de 21 de novembro de 1986, gerido pelo Ministro da Indústria e do Comércio com auxílio do Conselho Nacional de Política Cafeeira, destina-se ao financiamento, modernização, incentivo à produtividade da cafeicultura, da indústria do café e da exportação; ao desenvolvimento de pesquisas, dos meios e vias de transportes, dos portos, da defesa do preço e do mercado,

interno e externo, bem como das condições de vida do trabalhador rural.

Após a extinção do Instituto Brasileiro do Café, e de seguidas alterações na estrutura do Poder Executivo Federal, o Funcafé, por força da Medida Provisória nº 1911-10, de 1999, passou a ser gerido pelo Ministério da Agricultura e do Abastecimento, atualmente denominado Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento.

Apenas para esclarecer, a Secretaria da Receita Federal não era igualmente competente para a cobrança de tal exação, efetivada nos termos da Portaria do Ministro da Indústria e do Comércio nº 149, publicada no DOU de 17 de setembro de 1987, em cujos arts. 5º e 8º se lê:

Art. 5º A arrecadação das receitas capituladas nos incisos II, III, IV e V do art. 2º desta Norma será feita diretamente na conta do Fundo de Defesa da Economia Cafeeira - Funcafé de que trata o art. 8º, através da Guia de Recolhimento - GR

Art. 8º O Fundo de Defesa da Economia Cafeeira - Funcafé manterá conta do Tipo "A" junto à Agência Central do Banco do Brasil S.A., a ser movimentada pela Unidade Orçamentaria mediante utilização do SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA-SIAFI de que tratam as Instruções Normativas n.s 022, de 22.12.86; 024, de 29.12.86 e 05, de 05.02.87. da Secretaria do Tesouro Nacional-STN.

A esse respeito, trago à colação jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a teor do REsp 860873/SP, Min. Humberto Martins, 02ª Turma, DJ 30.10.2006:

Da atenta leitura dos autos, diante da data de propositura da ação, denota-se a vigência do art. 74 da Lei n. 9.430/96, sem as alterações determinadas na Lei n. 10.637/2002.

Da exegese do citado diploma legal, sem a nova redação, conclui-se que é possível a compensação de tributos diversos, desde que sejam administrados pela Secretaria da Receita Federal, e que este Órgão, mediante prévio requerimento administrativo do contribuinte, autorize a compensação, o que não se verifica no caso". (grifei)

5 - Conclusão

Tendo em vista que a compensação de débitos administrativos com créditos reconhecidos em juízo, somente passou a ser permitida a partir da edição da medida provisória nº 66, que alterou a redação do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, sua realização depende do cumprimento de requisitos estabelecidos nesse ato novel, que se resumem, essencialmente, à titularidade da relação jurídica que os criou e à natureza dos créditos.

Ou seja, para que sejam objeto de compensação, os créditos devem ser gerados pela atividade econômica do próprio contribuinte, na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, e a partir de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Se, conforme ficou sobejamente demonstrado, os créditos que se pretende compensar não atendem a nenhum dos dois requisitos, pois não provieram de sujeição passiva

da Kaiser e nem decorrem de tributos ou contribuições administrados pela RFB, a meu ver, não há como se autorizar a extinção dos débitos da recorrente na forma em que foi pleiteada.

Isto posto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 8 de novembro de 2007



LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Conselheiro