

Da compensação de PIS e de COFINS com créditos oriundos de terceiros.

Fabio Pereira de Souza¹

O presente estudo tem por objetivo analisar as disposições legislativas e jurisprudenciais sobre compensação de créditos a serem adquiridos através de operação conhecida no Direito Civil como cessão de polo ativo de processo judicial de terceiros em face à União, mais especificamente com relação a sua compensação para saldar débitos de PIS e de COFINS gerados pelas pessoas jurídicas, tendo em vista, sobretudo:

- Diversas consultas recebidas recentemente de empresas assediadas com a “oferta” tentadora de aquisição de créditos com significativo deságio, para serem utilizados na esfera federal;
- Reiteradas manifestações das autoridades fiscais em que não aceitaram a compensação de créditos oriundos de terceiros, inclusive no caso de cessão de polo ativo de processos judiciais face à União.

Finalmente, concluiremos com o nosso entendimento sobre o assunto, e também com sugestões práticas a serem adotadas quando do recebimento dessas ofertas que, se implementadas forem auxiliarão a administração das empresas a não somente se garantir face aos riscos relacionados com a operação, mas também e, especialmente, identificar previamente que a grande maioria destas operações podem resultar na realidade em aumento de passivo tributário, com a imposição de multas de mora e de ofício, sobre compensações não homologadas pela Receita Federal do Brasil (RFB),

¹ Advogado e especialista em direito tributário pela PUCCAMP. Formação consolidada com aproximadamente 15 anos de atuação em Big Four, sempre na área tributária (PricewaterhouseCoopers e Ernest & Young) e também como Gerente Tributário da General Electric do Brasil. Especialista em tributos diretos (IRPJ e CSLL), planejamento tributário, reestruturação societária, *transfer pricing* e tributação internacional.

tendo, portanto, efeito inverso do inicialmente pretendido, que seria a redução e economia no desembolso para pagamento de tributos federais.

Das operações oferecidas no mercado.

Normalmente as oferecidas tem basicamente a mesma formatação. O cedente do crédito tributário seria titular de ação judicial face à União, processo judicial este que já teria transitado em julgado e encontrar-se-ia, no momento da operação de cessão, em sua fase de execução de sentença. Há casos, todavia em que se pretende até mesmo ceder o polo ativo antes de sentença transitada em julgado.

Dessa forma, seria elaborado contrato de cessão de direitos, regido pelas normas do Direito Civil, cujo objeto seria a cessão dos direitos creditórios (representados pela sentença transitada em julgado no processo judicial referido no parágrafo anterior), do cedente para o cessionário (adquirente do crédito), mediante o pagamento de quantia, inferior ao valor do crédito adquirido, sendo que a diferença entre esses dois valores seria o ganho da operação (deságio), ou seja, a diferença entre o valor do crédito, de acordo com o processo judicial, e o valor da cessão do mesmo.

Do Direito.

Da compensação para pagamento de tributos.

A compensação em matéria tributária difere-se da compensação prevista no Direito Civil (campo do Direito Privado que rege a relação entre particulares). Nesta, basta que duas pessoas sejam credoras e devedoras entre si, para que os respectivos direitos e obrigações sejam compensados até onde se equivalerem.

Por outro lado, a compensação em matéria tributária é assunto da seara do Direito Tributário (campo do Direito Público, que rege a relação entre os particulares e o Estado) e apenas é possível dentro dos estritos limites estabelecidos pela legislação em vigor.

Na esfera federal a compensação em matéria tributária atualmente está prevista no artigo 74 da Lei nº 9.430/96, que também estabelece as hipóteses em que a mesma não será permitida (§§ 3º e 12), bem como as penalidades aplicáveis. Segue transcrição do citado dispositivo legal.

“**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.

(...)

§5º. O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

(...)

§7º. Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

§8º. Não efetuado o pagamento no prazo previsto no §7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º.

(...)

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

(...)

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.

(...)

§15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido.

§16. O percentual da multa de que trata o §15 será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo.

(...)

Maiores detalhes quanto aos procedimentos de compensação, de acordo com a natureza dos débitos e/ou dos créditos, estão previstas na Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.300/12 (IN RFB 1.300/12).

Com base no exposto, podemos afirmar que a compensação em matéria tributária é possível, desde que seja efetuada nos termos da legislação de regência (aspecto material) e que seja efetuada através do formulário eletrônico PER/DCOMP - Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação - (aspecto formal).

Observados esses procedimentos a compensação operar-se-ia com condição resolutiva, ou seja, ela seria válida, todavia sujeita a posterior homologação, que pode ser expressa ou tácita (após cinco anos a contar do envio do pedido de compensação). Caso a compensação seja analisada e não seja homologada, considerar-se-á que todos os débitos declarados foram confessados e não pagos e os mesmos serão cobrados acrescidos de multa e de juros moratórios, sem prejuízo da aplicação das multas isoladas previstas nos parágrafos 15 e 16 do art. 74, da Lei nº 9.430/96, cujo teor já transcrevemos.

Da compensação para pagamento de tributos, com créditos cedidos por terceiros.

Conforme expressamente previsto no art. 74 da Lei n 9.430/96, será considerada não declarada compensação em que o crédito seja de terceiro. A grande questão que se coloca é se esta restrição legal aplica-se aos casos de cessão de créditos, ou de precatórios, ou de polo ativo de processo judicial. Nesse sentido há duas correntes interpretativas.

A primeira delas, formada por parte dos doutrinadores, entende que a restrição não se aplicaria nesses casos, pois sendo a cessão instituto do direito civil (que não pode ser alterado pela legislação tributária), segundo o qual se transfere a titularidade do próprio crédito, após sua consumação estar-se-ia na realidade compensando créditos próprios e não mais créditos de terceiros.

A segunda delas, que é a visão da Secretaria da Receita Federal do Brasil e também de parte mais conservadora dos doutrinadores tributários, entende que, ainda que a cessão dos créditos seja prevista na legislação civil e, portanto seja instrumento válido para a transferência de titularidade do crédito, este não perde a característica de crédito de terceiros, pois essa adjetivação inserida na legislação tributária para restringir o instituto da compensação, referir-se-ia não á titularidade do crédito no momento da compensação, mas sim a sua titularidade no momento em que o mesmo é gerado.

Dessa forma, no entendimento das autoridades administrativas apenas a pessoa jurídica geradora do crédito passível de ressarcimento e/ou de compensação pode pleitear a compensação com seus débitos tributários, e por essa razão é que existe a restrição quanto para a compensação de créditos de terceiros.

Importante ressaltar neste ponto, que ambas as linhas argumentativas encontram sólidos argumentos jurídicos que lhes justificam e considerando, sobretudo a divergência presente nos entendimentos acima descritos resumidamente, a questão foi submetida e discutida na esfera judicial, na qual, apesar de haver algumas decisões favoráveis a compensação tributária de créditos cedidos por terceiros, há também diversas decisões no sentido contrário. É o que passaremos a demonstrar.

Das decisões a respeito da compensação para pagamento de tributos, com créditos cedidos por terceiros.

Seguem abaixo algumas decisões judiciais que não aceitaram a compensação de créditos cedidos por terceiros:

- I. “EMENTA: TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO DE CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI. OBRIGAÇÃO DE FAZER. ILEGITIMIDADE DAS CESSIONÁRIAS DO CRÉDITO.**

1. O pleito das agravantes colide frontalmente com os limites da lide e do título judicial, que não comportam a execução forçada da sentença, ao menos na parte que estabeleceu a condenação da União a aceitar o registro dos créditos em sua escrita fiscal. Veja-se que o provimento judicial que as agravantes pretendem executar estabeleceu expressamente a utilização do crédito-prêmio mediante escrituração na conta de apuração do IPI, para compensação com débitos do próprio imposto, ou, em havendo excedente de crédito ou impossibilidade de compensação, pagamento em espécie. Tratando-se de condenação em obrigação de fazer - aceitar o registro no crédito-prêmio do livro de apuração do IPI -, é juridicamente impossível intentar execução forçada, ante a total incompatibilidade do título executivo para esse fim.

2. **A pretendida substituição processual, com fulcro no art. 567, II, do CPC, implica desvirtuamento das normas de direito material,** consoante acima exposto, não tendo força cogente na hipótese em tela. **A finalidade a ser dada ao crédito é inerente à própria natureza de moeda escritural do crédito-prêmio, destinando-se a ser compensado com outros débitos de IPI da própria empresa que fez jus ao benefício.** Sem adentrar na questão da nulidade do negócio jurídico firmado entre a autora e as cessionárias, tem-se que a própria natureza da obrigação, bem como a lei, impossibilitam a cessão do crédito, nos termos da ressalva contida no art. 286 do novo Código Civil. Dessarte, não há, haja vista a natureza da relação jurídica de direito material, possibilidade de admitir-se o ingresso das agravantes no pólo ativo da lide.

3. Agravo de instrumento improvido. TRF 4ª Região, Relator Des. Joel Ilan Paciornik, Agravo de Instrumento nº. 200604000385817/RS, Primeira Turma, data da decisão 28.02.2007, data DO 14.03.2007. **(Grifos nosso)**

II. **“EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. INCLUSÃO DE EMPRESAS CESSIONÁRIAS DE DIREITO DE CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI NO PÓLO ATIVO DE AÇÃO ORDINÁRIA COM SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO.**

1. Tratam os autos de agravo de instrumento interposto por INDÚSTRIA DE CALÇADOS CAIRÚ LTDA - MASSA FALIDA e OUTROS em face de decisão do juízo singular que indeferiu pedido de inclusão, no pólo ativo da Ação Ordinária nº 89.00.13622-4, de empresas cessionárias de direito de créditos relativos a crédito-prêmio de IPI, reconhecidos em decisão judicial e cedidos pelas ora recorrentes.

O TRF/4ª Região negou provimento ao agravo ao considerar os termos dos arts. 123 do CTN (não se pode opor à Fazenda convenções particulares); do Decreto nº 64.833/69 (é vedada a compensação efetuada por empresas que não sejam do mesmo grupo econômico); e 610 do CPC (é defeso, na liquidação, a rediscussão da lide ou modificar a sentença). Recurso especial das empresas apontando violação dos arts. 567, II, CPC e 1º do Decreto-lei nº 491/69. Defende-se a inclusão das empresas cessionárias no pólo ativo da demanda, esclarecendo que não está em análise a possibilidade de compensação de créditos próprios com débitos tributários de terceiros.

2. O art. 567, inciso II, deve ser interpretado e aplicado em harmonia com o art. 42, § 1º todos do CPC.

3. **O cessionário de crédito reconhecido por sentença transitada em julgado (crédito-prêmio do IPI) só pode opor execução de decisão contra a Fazenda Pública se esta consentir expressamente com a cessão.**

4. Precedentes: REsp 331.369/SP, 1ª Turma, DJ 05.11.2001, p. 95; REsp 235.641/SP, 3ª Turma, DJU de 10.12.99, p. 144. Em sentido contrário: REsp 589.321/MG, 3ª T., DJU de 05.09.2005, p. 399; AgRg no REsp 631.110/RS, 5ª Turma, DJU de 02.08.2004, p. 564; REsp 284.190/SP, DJU 20.08.2001, p. 354.

5. Afasta-se o entendimento adotado nesta decisão quando há autorização constitucional para a cessão.

6. Recurso especial não-provido. RESP 803629/RS. RELATOR MINISTRO JOSÉ DELGADO. 1ª TURMA STJ. JULGADO EM 01/06/2006. DECISÃO UNÂNIME (**Grifos nosso**)

III. EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO. CESSÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 74, § 12, INC. II, 'A' DA LEI 9.430/96. DECLARAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA. CONFISSÃO DE DÍVIDA. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO.

1 - O art. 74, § 12, inc. II, alínea "a", da Lei 9.430/96 é claro ao somente permitir a compensação com débitos próprios e vedar essa operação com créditos provenientes de terceiros, sendo ilegal qualquer tipo de compensação realizada com valores de terceiros. Assim, verifica-se a impossibilidade de cessão de créditos a terceiros, a fim de que estes efetuem a compensação dos mesmos com eventuais débitos tributários que possuam.

2 - É impossível realizar-se a compensação com créditos provenientes de terceiros, portanto, correto o despacho decisório que considerou como não declaradas as compensações em discussão nesta demanda, conforme os estritos termos do §13, da Lei 9.430/96, incluído pela Lei nº 11.051, de 2004.

3 - Uma vez que o débito fiscal foi declarado e não pago, vez que considerada como inexistente a declaração de compensação, tornou-se prescindível de homologação formal, passando a ser exigível independentemente de prévia notificação ou da instauração de procedimento administrativo fiscal.

4 - Não é de cogitar falha da Fazenda Pública ao não realizar o lançamento, de ofício, dos créditos tributários, na medida que a quantia derivada das DCTF's é suficiente a embasar a inscrição em dívida ativa. (TRF 4ª Região, Primeira Turma, Relator Des. JOEL ILAN PACIORNIK, AMS, processo: 200571070046910/RS, data da decisão: 08/11/2006, DJ data: 22/11/2006, Documento: TRF400137242) (Grifos nosso)

IV. EMENTA:TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS - TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS A TERCEIROS - Lei 9.430/96 - IN SRF 21/97 E 41/2000 - LEGALIDADE.

A Lei 9.430/96 permitiu que a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, autorizasse a utilização de créditos a serem restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração. **O art. 15 da IN 21/97, permitiu a transferência de créditos do contribuinte que excedessem o total de seus débitos, o que foi posteriormente proibido com o advento da IN 41/2000** (exceto se se tratasse de débito consolidado no âmbito do REFIS) e passou a constar expressamente do art. 74, § 12, II, "a" da Lei 9.430/96. **Dentro do poder discricionário que lhe foi outorgado, a Secretaria da Receita Federal poderia alterar os critérios da compensação, sem que isso importe em ofensa à Lei 9.430/96**". (STJ, REsp 677874/PR - Ministra ELIANA CALMON - DJ 24.04.2006).

VI. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS DE TERCEIRO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 74 DA LEI 9.430/96, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI 10.637/2002. IN 210/2002 DA SRF.

Não há previsão legal autorizando a utilização de créditos de terceiros para quitação de débitos da agravante. Pelo contrário, **a teor do art. 74 da Lei 9.430/96, na redação dada pela Lei 10.637/2002, há expressa menção que os créditos apurados perante a Secretaria da Receita Federal poderão ser utilizados na compensação de débitos próprios, e não de terceiros.**

Ademais, não se vislumbra qualquer ilegalidade na restrição à compensação contida na IN SRF nº 210/2002, que nada mais fez senão manifestar a inconveniência administrativa de compensações intentadas de débitos do sujeito passivo, relativos a impostos ou contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal, com créditos de terceiros." (Agravado de Instrumento nº 2003.04.01.055495-7/PR, 1.ª T., j. 31/3/2004, Rel. Desa. Federal Maria Lúcia Luz Leiria, DJ maio/2004).

Das conclusões finais e de nossa recomendação

Diante de todo o exposto, podemos concluir que:

- ✓ A utilização de créditos tributários na condição de cessionário, para pagamento de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, não é aceita pelas autoridades administrativas e, assim sendo, necessita ser confirmada judicialmente.
- ✓ Não há garantia alguma que se obterá pronunciamento favorável das autoridades judiciárias, quanto á compensação de créditos de terceiros, muito pelo contrário, a questão está indefinida e a tendência que percebemos é no sentido de se confirmar a restrição imposta pela legislação para a utilização de créditos, cuja origem não seja na própria pessoa jurídica que pleiteia a compensação.

Nesse contexto nossa recomendação é para que as empresas evitem essas operações, se ainda assim, em função do grande deságio envolvido, e, por consequência do potencial ganho financeiro, pretenderem seguir adiante, recomendaria que, no mínimo, fosse garantido pelo cedente do crédito a assunção de todo e qualquer prejuízo que venha a ser causado ao cessionário na hipótese de a compensação não ser homologada, como segue:

- a) Os honorários devidos sobre êxito/deságio deverão ser calculados sobre 66% do valor do deságio, pois esse é o ganho líquido da operação, quando consideramos sua tributação pelo Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ (25%) e pela Contribuição Social Sobre o Lucro - CSLL (9%);
- b) Os honorários de êxito serão pagos apenas e tão somente após a homologação expressa ou tácita (após cinco anos do envio) da PERDCOMP, na qual os créditos transferidos foram submetidos a compensação; e por fim
- c) Deverá ser oferecida garantia para cobrir as penalidades que a operação poderá gerar a cessionária na hipótese de a compensação não ser aceita, no valor de no mínimo 70% do crédito cedido (50% para garantir a multa prevista no §15, do art. 74, da Lei nº 9.430/96 e mais 20% para garantir a multa de mora a ser cobrada sobre os débitos declarados e não pagos).

SSC

ADVOGADOS

Em nossa experiência pudemos verificar que, até o presente momento, os cedentes para os quais foram exigidas as garantias acima descritas não as aceitaram, muito provavelmente pelo fato de eles próprios terem receio quanto a viabilidade da operação para o fim pretendido (compensação de débitos próprios com créditos de terceiros) e de não estarem dispostos a assumir os riscos relativos aos custos adicionais que podem ser imputados aos cessionários.