2.º C C | PUBLICADO NO D. O. U. De 14 / 07 / 2000 Rubrica

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10935.000380/99-16
Acórdão : 202-11.999

Sessão : 12 de abril de 2000
Recurso 113.169
Recorrente : GIACOBO VEÍCULOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Foz do Iguaçu - PR

APÓLICES DA DÍVIDA PÚBLICA - COMPENSAÇÃO – Imprescindível para apreciação de qualquer compensação a prova inequívoca da titularidade, liquidez e certeza do crédito com o qual se quer compensar a obrigação tributária pecuniária. Incabível à autoridade administrativa aceitar a compensação de débitos relativos a tributos e contribuições federais com créditos referentes a Apólices da Dívida Pública, seja por falta de previsão legal, que interrompa a prática de ato administrativo vinculado atinente à exigibilidade de crédito tributário, seja pela absoluta incerteza e liquidez de tais títulos. **Recurso a que se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: GIACOBO VEÍCULOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Ricardo Leite Rodrigues.

Sala das Sessões, em 12 de abril de 2000

Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente

Antonio Carlos Bueno Ribeiro
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Suplente), Maria Teresa Martínez López, Luiz Roberto Domingo, Helvio Escovedo Barcellos, Adolfo Montelo e Oswaldo Tancredo de Oliveira.
Iao/cf/mas

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10935.000380/99-16
Acórdão : 202-11.999

Recurso : 113.169
Recorrente : GIACOBO VEÍCULOS LTDA.

RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 294/306:

"Trata o presente processo de pedido de compensação de tributos e contribuições federais com direitos creditórios representados por Apólices da Dívida Pública emitidas pelo Governo Federal.

Conforme termo disposto às fls. 293, em 21/10/1999 os processos fiscais, a seguir relacionados, foram juntados ao presente processo:

10935.000381/99-71	10935.000382/99-33	10935.000383/99-04
10935.000517/99-61	10935.000518/99-23	10935.000519/99-96
10935.000520/99-75	10935.001076/99-32	10935.001077/99-03
10935.001078/99-68	10935.001079/99-21	10935.001380/99-43
10935.001381/99-14	10935.001382/99-79	10935.001383/99-31
10935.001634/99-60	10935.001635/99-22	10935.001636/99-95
10935.001637/99-58	10935.001842/99-87	10935.001843/99-40
10935.001844/99-11	10935.001845/99-75	10935.002103/99-49

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10935.000380/99-16
Acórdão : 202-11.999

10935.002104/99-10	10935.002105/99-74	10935.002106/99-37
10935.002107/99-08	10935.002108/99-62	10935.002253/99-61
10935.002255/99-97		

Do pedido inicial

Em todos os processos listados, e também no presente processo, a contribuinte apresentou a petição intitulada DENÚNCIA ESPONTÂNEA CUMULADA COM PEDIDO DE COMPENSAÇÃO (fls. 01-07), onde expôs e requereu, em síntese, o seguinte:

- é contribuinte do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL, do PIS e COFINS, encontrando-se no dever de efetuar o recolhimento dos débitos, motivo pelo qual apresenta denúncia espontânea, com fulcro no parágrafo 1° do artigo 7° do Decreto n° 70.235/72, buscando eximir-se de sofrer procedimento fiscal, cumulando-a com pedido de compensação com direitos creditórios materializados em títulos ao portador denominados Apólices da Dívida Pública.

- as referidas apólices, que têm origem no ano de 1902 e resultam da captação de recursos feita junto à população pela então República dos Estados Unidos do Brasil, tinham o valor unitário de 1000.000 $ (um conto de réis) e previam o pagamento semestral de juros anuais de cinqüenta mil réis, ou seja, 5% do valor do principal. A sua amortização, bem como o termo inicial prescritivo, ocorreriam a partir do término das obras, mas estas jamais transcorreram;

- em fevereiro de 1967, o Decreto-lei n° 263 estabeleceu prazo de seis meses para apresentação das Apólices para resgate, condicionada à divulgação de edital a ser publicado pelo Banco Central, fato ocorrido em 05 de julho de 1968, com a fixação do prazo final em 1° de janeiro de 1969. Sucedeu, todavia, que às vésperas dessa data, o Decreto-lei n° 396 alterou o prazo de resgate para doze meses, sem que o Banco Central expedisse nova normativização;

- a União, ao emitir as apólices, praticou atos sujeitos ao direito comum porquanto se trata de títulos de crédito *sui generis*, de natureza legal e lastreados na cartularidade materializada em si mesmos, que passam a consubstanciar para o Tesouro Nacional, a partir de seu vencimento, a própria moeda corrente. De conseqüência, o único benefício de que dispõe a União é que o resgate dos títulos se efetive após determinado tempo, devendo ocorrer em moeda corrente à época do resgate, corrigidos ou atualizados monetariamente;

- a única restrição imposta ao possuidor do título é a penitência legal de aguardar o vencimento estipulado; nenhum outro. Transposto, assim, o termo, equipara-se o título ao dinheiro que emprestou à União, só que acrescido das vantagens financeiras e atualização monetária pertinente. Em resumo, valem como se dinheiro fossem, perante o Erário;

- o poder serem as apólices da dívida pública empregadas tanto para a extinção de crédito tributário, como para pagamento de dívidas fiscais junto à União é corolário de sua natureza jurídica. E o artigo 1.017 do Código Civil Brasileiro não constitui óbice à compensação pleiteada;

- tratando-se de direito que pode ser oposto por via judicial, não é lícito à autoridade administrativa negar o reconhecimento da dívida nem a compensação formalizada pelo administrado;

- na hipótese da não aceitação da compensação, a Fazenda Pública não poderia deixar de receber as Apólices da Dívida Pública como pagamento de seus créditos.

Finaliza, requerendo o reconhecimento, por ato declaratório, da compensação da totalidade do débito denunciado com as Apólices da Dívida Pública as quais se propõe a transferir à Fazenda Nacional por cessão de crédito, uma vez que o valor unitário das apólices suplanta em demasia os débitos confessados.

Da decisão proferida em 13/09/1999

Os pedidos formulados pela contribuinte foram denegados pela Delegacia da Receita Federal em Cascavel, em 13/09/1999, sob os seguintes fundamentos (fls. 282):

- que não existiu a aventada denúncia espontânea, pois a mesma só ocorre com o pagamento antecipado do tributo e acréscimos, nos termos do art. 138 do CTN;

- que a compensação exige lei específica, conforme dispõe o artigo 170 do CTN, além de serem os créditos de idêntica natureza, o que não ocorre com o suposto crédito materializado nos títulos;

- que o crédito se revela estranho ao instituto da compensação tributária, de sorte que o pedido deve ser considerado inexistente porquanto carece de previsão legal, conforme aponta o Parecer nº 859/98 emitido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Da manifestação de inconformidade

Cientificada em 29/09/99 (fls. 285), a contribuinte manifestou sua inconformidade com aquela decisão, protocolizando impugnação em 11/10/1999, onde reforça a argumentação vertida na petição inicial, e acrescenta que (fls. 286-291):

- o CTN é o pressuposto de validade mediato de toda a legislação tributaria, já que, por possuir natureza de lei complementar, situa-se em degrau superior da hierarquia normativa;

- a compensação tributária é assegurada pelo artigo 170 do CTN, que exige a existência de créditos tributários de um lado e, de outro, créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública;

- o CTN não limita a natureza ou a origem do crédito. Logo, não pode a administração, através de mera instrução normativa, fazer restrições e impor limites ao direito de compensação assegurado por lei complementar, sob pena de violação de garantia constitucional consubstanciada no princípio da legalidade. Se a lei hierarquicamente superior não restringe, não está o legislador ordinário autorizado a fazê-lo, e tampouco a autoridade administrativa. Uma vez que o crédito representado pela apólices preenche os requisitos de liquidez, certeza e exigibilidade, confere-se ao seu titular o direito líquido e certo à compensação;

- por força do artigo 34, § 5º do Ato das Disposições Transitórias da Constituição Federal, não compete mais à legislação ordinária regulamentar a

compensação tributária. Esta, por estar prevista em norma geral de direito tributário, somente poderia ser disciplinada por Lei Complementar, nos termos do que dispõe o artigo 146, inciso III da Constituição Federal. O artigo 170 do CTN deve ser interpretado e aplicado em harmonia com o artigo 146, III, da Constituição, resultando daí um único juízo de valor: *"compete sempre à autoridade administrativa admitir a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Nacional"*;

- não subsistem os argumentos da decisão recorrida, em basear o indeferimento do pedido compensatório na Lei nº 8.383/91, e em estabelecer o sofisma da necessidade de lei ordinária, uma vez que o direito está previsto no artigo 170 do CTN, combinado com o artigo 146, III da Constituição Federal. Todas as leis, inclusive o CTN, compõem um sistema jurídico integrado hierarquicamente escalonado, que impossibilita a análise isolada do conteúdo gramatical de um de seus dispositivos abranger o sentido e alcance jurídicos pretendidos pelo legislador. A conclusão, assim, é de que o direito à compensação previsto pela legislação complementar, não estando ainda regulamentado e também não especificando e tampouco restringindo a natureza do crédito a ser compensado, deve ser considerado o instituto da compensação como de índole civil, nos termos do artigo 1.009 do Código Civil;

- no ordenamento jurídico nacional vigora o princípio da compensação declaratória, assim, mesmo possuindo direito líquido e certo, impõe-se a emissão de ato declaratório da autoridade administrativa. Todavia, o reconhecimento pela administração do crédito do contribuinte não é ato discricionário, desvinculado de princípios legais e constitucionais. Pelo contrário, verificando-se a exigibilidade das dívidas, que estas sejam líquidas e certas e que exista reciprocidade das obrigações, a autoridade administrativa tem o poder/dever de emitir ato declaratório da compensação.

Ao final, requer o deferimento de sua petição e o conseqüente reconhecimento da compensação pleiteada."

A autoridade singular, mediante a dita decisão, julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte e indeferiu a compensação solicitada de débito de tributos e contribuições federais com direitos creditórios representados por Títulos da Dívida Ativa Pública de que trata este processo e dos que lhe foram apensados, bem como não reconheceu legitimamente à declaração de denúncia espontânea, sob os seguintes fundamentos, *verbis:*

"Consideração inicial

Em face da existência, em todo o território nacional, de inúmeros procedimentos judiciais, por intermédio dos quais se busca atribuir exigibilidade a títulos da dívida pública emitidos pela União no início do presente século (Apólices), e o conseqüente resgate desses papéis, por diversas maneiras, como é o presente caso, foi exarado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em 15/06/98, e aprovado, por despacho do Ministro da Fazenda, de 30/06/98, o Parecer PGFN/GAB nº 859/98 publicado no Diário Oficial da União em 06/07/98. A esse despacho me reportarei em múltiplas ocasiões ao longo dessa decisão.

Da exigibilidade, certeza e liquidez do crédito

O termo compensação, no dizer de De Plácido e Silva, *"indica a ação de serem anotadas as obrigações devidas reciprocamente por duas pessoas, a fim de que, pesadas as de uma e pesadas as de outra, se promova a verificação de qual delas deve ser compelida a cumpri-las, somente na parte que não se comportou na obrigação que lhe competia exigir. Desse modo, a compensação tem o mérito de, verificadas as prestações devedoras de um lado e as prestações devedoras do outro lado, promover o balanceamento dos respectivos créditos havidos por cada um dos titulares, reciprocamente credores e devedores, e pôr em evidência, pela dedução, qual deles é realmente devedor ou credor. "*

Regendo o instituto, no âmbito tributário, dispõe a Lei nº 5.172, de 25/10/66

(Código Tributário Nacional - CTN):

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

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao

juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento." (Grifos acrescidos).

Como previsto no CTN, lei ordinária (Lei nº 8.383, de 30/12/91), dispôs:

"**Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais,** inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, **o contribuinte poderá efetuar a compensação** desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subseqüentes.

§ 1º **A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.**

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da Ufir.

§ 4º O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo." (Grifos acrescidos).

A Lei nº 9.250, de 26/12/95, ao dispor sobre este dispositivo, estabelece:

"Art. 39. **A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383**, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, **somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado** em períodos subseqüentes." (grifei)

A contribuinte reputa inválida a lei ordinária, o que será apreciado oportunamente, mas reconhece como necessários os .requisitos de liquidez, certeza e exigibilidade, os quais, a seu ver, seu crédito preenche.

Com efeito, se o crédito não é líquido, não é certo e não é exigível, certamente não poderá ser objeto de compensação. E tais atributos, como muito bem demonstrado no mencionado Parecer PGFN/GAB nº 859/98, não são possuídos pelos títulos que materializam o suposto crédito da contribuinte.

Da certeza - da prescrição

O Decreto-lei nº 263, de 28/08/67, autorizou o resgate de Títulos da Dívida Pública Interna Fundada Federal, nos termos do artigo 1º, pelo valor *nominal* integral ou residual, acrescido dos *juros* vencidos e *exigíveis* na data de sua efetivação. Isso deveria ocorrer no prazo de seis meses, contados da data do início da execução efetiva dos respectivos serviços, a ser divulgada em edital publicado pelo Banco Central. Findo aquele prazo de apresentação dos títulos para resgate, tais dívidas, inclusive os juros, seriam consideradas prescritas.

Edital publicado pelo Banco Central do Brasil, em 05 de julho de 1968, fixou para resgate dos títulos o período compreendido entre 1º de julho de 1968 a 1º de janeiro de 1969. Todavia, em 30 de dezembro de 1968, o Decreto-lei nº 396 alterou o prazo de resgate para 12 meses, dispondo:

> *"Art. 1º Fica alterado para doze meses o prazo estabelecido no art. 3º do Decreto-lei nº 263, de 28 de fevereiro de 1967, para apresentação dos títulos especificados em seu artigo 1º."*

A contribuinte, insinuando a necessidade de novo edital para o encerramento do lapso prescricional, se refere a esse fato nos seguintes termos: *"entretanto, às vésperas do vencimento final do prazo antes estabelecido, foi publicado o Decreto-lei nº 396, que alterou o prazo de resgate para doze meses, não havendo, desde então, nenhuma nova normativização pelo Banco Central a respeito"* (subitem 7 de suas petições).

Entretanto, como bem demonstra o mencionado Parecer PGFN/GAB nº 859/98, não há que se cogitar da necessidade de outro edital, *in verbis*:

> *"Quanto à alegada necessidade de que o Banco Central do Brasil publicasse um segundo edital, em conseqüência da edição do Decreto-lei nº 396,*
>
> *60. No que respeita ao argumento de que embora o Decreto-lei nº 396/68 tenha pretendido criar um novo prazo de prescrição, nunca houve publicação de editais, raia pela indigência data venia.*
>
> *61. Deveras, o art. 3º do Decreto-lei nº 263/67 dispôs:*
>
> *Art. 3º Será de seis meses contados da data do início da execução efetiva dos respectivos serviços - a ser divulgada em edital publicado pelo Banco*

Central da República do Brasil - o prazo de apresentação dos títulos para resgate, findo o qual será a dívida, inclusive juros, considerada prescrita.'

Com espeque nessa norma, o Banco Central do Brasil fez publicar no DOU de 04 de julho de 1968, Seção I, parte II, pág. 1443, o edital que lhe incumbia. No mencionado edital ficou estatuído que:

'IV) O prazo para apresentação dos títulos será:

1º julho-1968 à (sic) 1º janeiro-1969

a) Títulos de Recuperação Financeira, inclusive cupões isolados já vencidos;

b) Títulos diversos, emitidos anteriormente a Lei nº 4.069, de 11 de julho de 1962, e que não foram ainda substituídos pelos de 'Recuperação Financeira.'

63. Em dezembro de 1968, em curso o prazo de seis meses de que se trata, e, praticamente às vésperas de seu encerramento, veio a lume o Decreto-lei nº 396, que o alterou para 12 meses.

64. Bem de ver, entretanto, que o Decreto-lei em causa limitou-se a alterar o prazo de seis para doze meses. Em nenhum momento cuidou de revogar o dies a quo (que já havia ocorrido, estabelecido que fora validamente por meio do edital), nem, muito menos, cuidou de interrupção do prazo que se encontrava fluindo.

65. Assim, a lex nova, ao alterar o prazo previsto no artigo 3º do Decreto-lei nº 263, o que fez, em realidade, foi prorrogá-lo por mais seis meses. Assim, justamente porque o Decreto-lei nº 396 não cogitou de um novo dies a quo, não seria exigível outra convocação editalícia.

66. Constitui, dessarte, verdadeira heresia jurídica o argumento de que se lei posterior alterou o prazo em curso, novo chamamento por edital haveria de ser expedido, 'como forma de se dar conhecimento aos credores do Estado de que poderiam apresentar os títulos para resgate até 1º de julho de 1969, porque o Decreto-lei nº 396/68, não tem o condão de alterar o Edital pois alterou apenas a lei anterior que

autorizou sua expedição. Tem, sim, o Decreto-lei modificativo, a força de exigir da administração um novo edital para lhe dar cumprimento'.

67. Se não se trata de heresia, algo mais grave será. Realmente, o Decreto-lei nº 263/67 autorizou o poder público a promover o resgate dos títulos (art. 1º) e determinou ao Banco Central do Brasil que procedesse à convocação dos credores, estabelecendo o prazo de seis meses (art. 3º) para que os credores convocados apresentassem os documentos comprobatórios do crédito. Ora, estando em curso esse prazo, já realizado o chamamento, só se faria de mister outro chamamento se a lei assim o determinasse. O fato de o Decreto-lei nº 396/68 alterar o prazo em curso jamais poderia induzir os credores a admitir como necessária uma segunda convocação, para que soubessem que poderiam apresentar seus títulos até 1º de julho de 1969. Ter isso como verdade seria o mesmo que admitir ser possível os credores alegar ignorância da lei e, de trivial sabença, ignorantia legis neminem excusat."

Restou demonstrado, de forma inequívoca, que já ocorreu a prescrição do direito ao resgate das Apólices pelas quais a contribuinte se julga credora. Faltam, assim, ao suposto crédito os requisitos da certeza e exigibilidade.

Da certeza - autenticidade

Na conceituação de De Plácido e Silva, *"Certeza: em matéria civil ou comercial, notadamente em relação às obrigações ou às coisas, a certeza é índice elementar da caracterização exata e inconfundível do objeto da obrigação ou da coisa em apreço. A certeza mostra o definitivo, o inalterável, o inconfundível. (...) A certeza da obrigação, do fato ou da coisa, está, assim, na evidência inequívoca de sua realidade, seja porque se apresenta em documento autêntico ou se mostra em prova irrefutável. Quando há dúvida ou divergência argüível, que proceda, não pode haver certeza. Na certeza, não há controvérsia, quase que se mostra a verdade decorrente do axioma."* (Grifos acrescidos).

Além da ocorrência da prescrição, a conferir incerteza ao suposto crédito da contribuinte está o fato de que seu alegado crédito não se faz representar pelas vias originais, mas apenas por reprodução fotostática das apólices nº 496523 (fls. 23, 51, 78, 105, 132, 159, 187, 214, 241, 268, 293, 320, 345 e 371) e 496524 (fls. 398, 424, 450 e 476), e de uma lauda (fls. 24) que contém uma

tabela intitulada "Valor presente de 1 conto de réis c/ correção monetária e juros de 5% ao ano (valores em R$ a preços de jul/1997)".

Devido aos demais aspectos se prestarem plenamente à elaboração de juízo de valor, deixa de ser decisivo para o indeferimento, mas deve ser registrado que uma simples "fotocópia" de **apólice ao portador** jamais poderá materializar crédito líquido e certo. Ainda mais diante da recomendação expressa do senhor Procurador-Geral da Fazenda Nacional, em face do noticiário, vazada, ao aprovar o Parecer, nos seguintes termos: *"De outra parte, como tem sido noticiado derrame de títulos falsos, recomendo que seja tomada especial cautela na verificação da autenticidade dessas cártulas, promovendo, se for o caso, o competente incidente de falsidade documental".*

Da liquidez

Também no magistério de De Plácido e Silva, "Liquidez: derivado de *líquido, latim líquidos* (claro puro), exprime a qualidade ou estado de tudo o que é líquido. Desse modo, *liquidez* significa o que *está claramente definido, está determinado por coisa certa,* apresenta-se em *estado definitivo*, não suportando nem admitindo mais qualquer modificação ou alteração. ***A liquidez é indicativo da certeza do líquido, da exatidão do apurado.*** É o estado do que se apresenta claro e certo, sem qualquer dúvida, sem qualquer justa objeção. ***A liquidez da dívida é a que se mostra determinada claramente em seu montante. Já está apurada e demonstrada pelo seu líquido. Nela já vem quanto se deve e por ela já se tem a certeza do que se deve"*** (com grifos).

Como se vê, o crédito líquido há de estar espancado de parcelas controversas. Assim, o crédito tributário nasce de situação definida em lei como fato gerador da obrigação, e seus acessórios também decorrem de dispositivos legais. São intrinsecamente líquidos. Já o suposto crédito da contribuinte além de padecer do vício da prescrição, relativamente ao principal, compreende juros e correção monetária manifestamente indevidos conforme explicitado no mencionado Parecer, *in verbis*:

"Sobre juros e correção monetária

90. Quanto à pretensão a haver juros, é ainda mais descabida. Todos os Decretos que autorizavam a emissão desses títulos, previam a remuneração de juros (5% aa, papel, pagos semestralmente). Não ficavam os juros na dependência de qualquer termo ou condição; eram

exigíveis desde logo. ***Assim, de duas uma, ou foram exigidos e pagos, nas épocas próprias ou foram atingidos pela prescrição qüinqüenal, sem que a respeito dessa prescrição se possa sequer alegar que foi estabelecida a posteriori ou por decreto-lei inconstitucional, porque, como já visto, é a regra que vige no País desde o tempo do império.***

91. No que diz com a correção monetária, nada obstante o respeito que se tenha pela Fundação Getúlio Vargas, impende sejam feitos dois registros:

a) soa absurdo, por mais que seja generosa a jurisprudência dos nossos pretórios em conceder correção monetária deferi-la à ausência de previsão legal expressa, à ausência de índices oficiais, e considerando um vasto período, em que certamente mudaram a Economia mundial, a Economia do País e as relações de produção ao tempo em que as relações sociais e econômicas evoluíram, tornaram-se mais complexas. É dizer, impossível comparar, por qualquer critério, o valor intrínseco da moeda do início do século com o valor presente;

b) porque inexistente indexador oficial, qualquer critério utilizado será arbitrário. A composição das cestas de produtos, os períodos de apuração, tudo em si será arbitrário. Não é lícito sequer afirmar que a forma adequada de apuração de dois períodos absolutamente distintos da vida social seja a coleta de preços de produtos. É que a variação dos preços dos produtos só terá relativa eficácia na mensuração da variação do poder de compra da moeda se esses produtos guardarem, para a sociedade, o mesmo grau de importância, durante todo o período pesquisado." (grifos acrescidos)

Como fica claro, ainda que o principal fosse devido, não há que se falar em correção monetária e, muito menos, juros capitalizados. Ora, segundo a tabela de fls. 24, o valor corrigido de uma apólice emitida em 1902 seria de R$ 4.483,32, e faria jus à cifra astronômica de R$ 517.397,76 a títulos de juros. Assim, o valor originário da Apólice, que em tese seria exigível, sequer tem expressão em nossa atual moeda, não reunindo, portanto, tal título, os mínimos requisitos de exigibilidade, certeza e liquidez que seriam imprescindíveis para a compensação pleiteada.

Da admissibilidade da compensação pretendida

Como se transcreveu no início desta fundamentação, o CTN, com força de lei complementar, diz que a lei (ordinária) *pode autorizar a compensação* de créditos tributários com créditos líquidos e certos, e pode, também, estabelecer condições e exigir garantias (art. 170). Implementando a norma superior, a Lei nº 8.383/91 autorizou o contribuinte a efetuar a compensação apenas quando realizar pagamentos indevidos, ou a maior que o devido, de tributos e contribuições federais. Não tendo o diploma legal cogitado de créditos outros que não os resultantes de indébitos, é evidente que a hipótese pretendida pela contribuinte não se subsume à norma de regência. Esse, aliás, é o motivo do indeferimento pela Delegacia da Receita Federal em Cascavel.

À essa altura, o inconformismo da contribuinte se volta contra a própria lei ordinária, a qual reputa inválida. O argumento é que, *"em decorrência do inteiro teor do artigo 34, § 5º do Ato das Disposições Transitórias da Constituição Federal de 1988, não compete mais à legislação ordinária regulamentar o direito de compensação tributária previsto no preexistente artigo 170 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/66)."* Seu raciocínio é que, *"por se encontrar prevista em norma geral de direito tributário, a compensação tributária somente poderia ser disciplinada através de Lei Complementar, nos termos do que dispõe o artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, que estabelece competir à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária."*

A norma constitucional invocada tem a seguinte dicção:

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

.....

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos, discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;"

É possível inferir que a contribuinte tenha querido afirmar que a compensação é uma norma geral de direito tributário. Todavia, é duvidoso que

tal assertiva seja verdadeira. Com efeito, não se trata de expressão consagrada, tanto é que não foi compilada por De Plácido e Silva e outros autores de renome. Assim, resta a consulta à semântica, donde se verifica, segundo Aurélio, que genérico significa: *"geral, comum à maior parte, genérico; que abrange ou compreende um todo, total; universal, a maior parte; o maior número; o comum, o normal."*

Não é razoável, portanto, acreditar que a compensação materialize norma geral de direito tributário. É mais ortodoxo entender que se trata apenas de um instituto de direito. Nesse sentido, aliás, sequer foi mencionado dentre aqueles arrolados exaustivamente na alínea "b" do artigo transcrito, a saber: *obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.*

Tampouco o inteiro teor do artigo 34, § 5° do ADCT da Constituição/88 é pertinente ao caso, *in verbis:*

> "Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n°1, de 1969, e pelas posteriores.
>
> .....
>
> § 5° Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3° e 4°."

Pelo que se vê, há apenas a recepção expressa da legislação anterior. Ora, uma vez que o CTN compõe essa legislação, resulta que suas disposições foram recepcionadas. E dentre estas está o artigo 170, que clama por lei ordinária para autorizar a compensação. Até onde enxergo, contrariamente ao afirmado pela contribuinte, o CTN não determina e nem autoriza a compensação. Diz apenas que a lei ordinária o pode fazer e estipular condições e garantias. Logo, não é sofisma a necessidade da existência de lei ordinária. Muito pelo contrário.

Como foi exposto, é inegável que a lei existe, vige e não foi noticiado que teve sua constitucionalidade questionada junto ao Judiciário. Ademais, como bem demonstrou a contribuinte, o apreciar pedidos de compensação não materializa ato discricionário, desvinculado das normas legais. Pelo contrário, é atividade plenamente vinculada.

Essa circunstância, por si só, extrapola minha competência de decidir. Com efeito, acatar os argumentos da contribuinte implica afastar a aplicação da Lei nº 8.383/91, à qual me encontro vinculado, o que não posso fazer, uma vez que, em nosso sistema constitucional, as leis gozam da presunção de constitucionalidade, e eventuais entendimentos contrários devem emanar do Poder Judiciário.

À vista das conclusões postas, indefiro a compensação requerida, pois entendo que, além de não reunir o pretenso crédito do sujeito passivo os necessários pressupostos de certeza, liquidez e exigibilidade, a sua pretensão não se alberga em permissivo legal.

Por fim, é oportuno que se transcreva o entendimento da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda acerca do tema:

> "PEDIDO DE COMPENSAÇÃO - APÓLICE DA DÍVIDA PÚBLICA - *Ainda que os créditos do sujeito passivo fossem líquidos e certos, sua compensação com os débitos tributários somente seria possível mediante autorização legal, conforme preceitua o artigo 170 da Lei nº 5.172/66 (CTN). Negado provimento ao recurso. (Recurso nº 118160 - Acórdão nº 105-12.699 - Sessão de 27/01/999 – 5º Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes)* "

A própria Giacobo Veículos Ltda. já protocolizou dezenas de pedido de compensação desta espécie, todos indeferidos por esta DRJ, e objeto de recursos voluntários ao Conselho de Contribuintes. Na sessão de 09/08/99 a Segunda Câmara do Segundo Conselho julgou um dos processos da contribuinte, negando provimento ao recurso:

> *Câmara:* ***SEGUNDA CÂMARA***
>
> *Número do Processo:* ***10935.001314/98-38***
>
> *Recorrente:* ***GIACOBO VEÍCULOS LTDA***
>
> *Data da Sessão:* ***09/06/99***
>
> *Relator:* ***Luiz Roberto Domingo***
>
> *Decisão:* ***ACÓRDÃO 202-11261***

Processo : 10935.000380/99-16
Acórdão : 202-11.999

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso.

Ementa: "PIS - COMPENSAÇÃO - APÓLICES DA DÍVIDA PÚBLICA - Imprescindível para apreciação de qualquer compensação a prova inequívoca da titularidade, liquidez e certeza do crédito com o qual se quer compensar a obrigação tributária pecuniária. Incabível à autoridade administrativa aceitar a compensação de débitos relativos a tributos e contribuições federais com créditos referentes a Apólices da Dívida Pública, seja por falta de previsão legal, que interrompa a prática de ato administrativo vinculado atinente à exigibilidade de crédito tributário, seja pela absoluta incerteza e iliquidez de tais títulos. Recurso a que se nega provimento."

No julgamento de outro recurso da contribuinte, relativo ao processo nº 10935.001563/98-32, a Terceira Câmara do Segundo Conselho também negou-lhe provimento, por unanimidade de votos (Acórdão nº 203-05.843, de 18/08/99), vejamos a ementa:

PIS - 1) CRÉDITO TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO COM APÓLICES DA DÍVIDA PÚBLICA - IMPOSSIBILIDADE - Em face da inteligência dos artigos 170 e 66 do CTN, a compensação de créditos tributários só pode ser realizada com créditos líquidos e certos e entre tributos da mesma natureza. Assim, Apólices da Dívida Pública, emitidas em 1902, cuja validade sequer está definida pelo Poder Judiciário, a nível superior, não podem ser compensadas com crédito tributário. II) DENÚNCIA ESPONTÂNEA - NÃO PAGAMENTO OU DEPÓSITO DO DÉBITO - EXCLUSÃO DA MULTA - IMPOSSIBILIDADE - Na dicção do art. 138 do CTN, a responsabilidade só é excluída pela denúncia espontânea da infração quando acompanhada do pagamento ou depósito do tributo e dos juros de mora devidos. Recurso negado".

Tempestivamente, a Recorrente interpôs o Recurso de fls. 309/324, que leio para o conhecimentos dos Srs. Conselheiros.

É o relatório.

Processo : 10935.000380/99-16
Acórdão : 202-11.999

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

A questão principal posta aqui em debate, ou seja, a possibilidade de compensar débitos de tributos e contribuições federais com direitos creditórios representados por Títulos da Dívida Pública, já foi objeto de inúmeros acórdãos deste Conselho, nos quais, invariavelmente e por unanimidade de votos, se concluiu pela improcedência dessa pretensão, cabendo destacar as razões de decidir muito bem deduzidas no Acórdão nº 202-11.261, da lavra do ilustre Conselheiro Luiz Roberto Domingo, que aqui adoto e abaixo transcrevo:

"O caso em apreço reserva similitude com os pedidos de compensação de débitos com créditos relativos a Títulos da Dívida Agrária, com as peculiaridades que as Apólices da Dívida Pública possuem.

Com efeito, como se verifica dos autos do processo, a Recorrente não apresenta a Apólice da Dívida Pública que alega ser possuidora, juntando tão-somente cópia reprográfica da Apólice nº 496523, que sequer está autenticada, seja por notário, seja pelo servidor da Receita Federal que recepcionou o processo no órgão de origem.

As Apólices da Dívida Pública são, sem sombra de dúvidas, títulos de crédito, e como tais sujeitam-se a requisitos e princípios singulares, dos quais ressalto o requisito da liquidez, certeza, exigibilidade e o princípio da cartularidade.

Como todo título de crédito, às Apólices da Dívida Pública, também, são atribuídos determinados princípios, dentre eles o da cartularidade, qual seja, requisito corpóreo individualizado do título, que lhe dá validade e representatividade de certa relação jurídica obrigacional pecuniária, pelo simples fato de existir.

No caso, a mera juntada de uma cópia reprográfica do título não oferece ao credor a segurança jurídica de que ele exista em quantidade e qualidade alegadas. Daí, a exigência do crédito na forma que se coloca não é bastante para atender aos requisitos e princípios basilares dos títulos de crédito.

Um título de crédito, ainda que possa ser considerado líquido e certo, para que complemente sua capacidade creditória depende de um terceiro

elemento, qual seja o da exigibilidade. A exigibilidade é pressuposto da capacidade do Sujeito Ativo da relação jurídica creditória de requerer do Sujeito Passivo o adimplemento da obrigação. Sem ela, nenhum direito tem o Sujeito Ativo.

Quanto à exigibilidade, como visto, pairam dúvidas em relação à vigência das Apólices da Dívida Pública, face às disposições dos Decretos-Leis nºs 263/67 e 396/68, que estabeleceram prazo prescricional de seis meses, prorrogado por mais um ano, respectivamente, para o resgate dos valores entregues à União no início do século.

A validade dessas disposições normativas não podem ser objeto de discussão na esfera administrativa, seja por não ter cunho tributário especificamente, seja pelo fato de a matéria conter elementos que transcendem a competência deste Colegiado, tais como, a autenticidade dos títulos, o critério de correção monetária e, inclusive, os elementos constitutivos da relação jurídica estabelecida entre a União e os adquirentes dos títulos.

A par do princípio da cartularidade e do cumprimento do requisito da exigibilidade, face a possível prescrição dos títulos, cabe, ainda, esclarecer que, como dito, restariam da autenticidade dos títulos e o critério de correção monetária.

Compulsando publicações e apostilas dos freqüentes cursos e seminários que estão sendo ministrados a respeito da possibilidade de utilização das Apólices da Dívida Pública para pagamento de tributos, verifiquei que em nenhum deles foi dispensada a necessidade de comprovação de autenticidade das cártulas mediante Laudo Técnico pericial de exame documentoscópico, no qual o perito habilitado examina individualmente as manchas decorrentes de pigmentação, remendos e outros elementos capazes de serem reproduzidos, comparando com os padrões, tido com originais, sendo verificado seqüência de idéias, disposições estéticas, alinhamento horizontal e vertical, espaçamento e outros elementos que só são produzidos por gráficos de grande capacidade.

A complexidade das análises que são realizadas nos documentos demonstram, de uma lado, que é possível fazer uma falsificação desse título, e, de outro, que é possível que haja instrumentos falsificados no mercado. Por certo, não está em pauta um Título do Tesouro Nacional, cuja produção e o sistema de controle seja conhecido e modernamente aferido. Esta-se diante de um título cuja emissão deu-se a mais de 70 anos.

A simples possibilidade de existência de um título falsificado, com tanta perfeição que seja necessária a produção de prova pericial, por si só já justifica a descaracterização da certeza do título de crédito em questão.

O requisito da certeza é elemento essencial de um título de crédito, com o fim de dar-lhe a confiabilidade suficiente e capaz de sustentar sua exigibilidade. Sem que haja certeza o devedor não tem a segurança jurídica bastante para adimplir o débito, correndo o risco de pagar errado.

Ainda que fossem superadas as questões relativas à prescrição e à autenticidade do título, restaria o atendimento ao requisito da liquidez, considerando-se que o valor nominal da Apólice da Dívida Pública é de 1.000$000 (um conto de réis) com juros de 50$000 (cinqüenta contos de réis) ao ano.

A simples colação de tabela de atualização produzida pela Fundação Getúlio Vargas não é bastante para provar que aquele é o índice aplicável ao caso. Aliás, a Tabela de fls. 23 pouco elucida em relação ao método utilizado para apuração da correção monetária havida, inclusive, em relação ao período anterior à criação da referida Fundação (anterior a 1944).

As preliminares levantadas, por si só, seriam bastante para não acolher o recurso, contudo entendo, neste caso, necessário o acatamento da norma contida no art. 28 do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pela Lei nº 8.748, de 09/12/1993:

> *"Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso."*

Passo, então, à questão de mérito, a fim de dirimir a contenda por completo.

Com razão a recorrente quando alega que a Lei nº 8.383/91 é estranha à lide e que seu direito à compensação estaria garantido pelo artigo 170 do Código Tributário Nacional - CTN. A referida lei trata especificamente da compensação de créditos tributários do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, sendo certo que, neste caso, os direitos creditórios da Recorrente são representados por um título de crédito de espécie não tributária, como bem

reconhece a Recorrente em seu recurso , no qual, ao tratar "da natureza jurídica das Apólices da Dívida Pública", afirma:

> *"É um título de crédito **sui genereis**, de natureza legal e lastreado na cartularidade materializada em si próprio, que representa uma dívida especial contraída pela União."*
>
> *Ora, essa dívida especial é mobiliária e não tributária.*
>
> *O artigo 170 do CTN dispõe que:*
>
> *"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." (grifei).*
>
> *Ocorre que, no ordenamento, não há norma legal que autorize a compensação de dívida mobiliária da União, representada por Apólices da Dívida Pública, com obrigações tributária pecuniárias."*

Finalmente, no que tange à pretendida eficácia da denúncia espontânea que deu origem ao presente processo, com razão também a decisão singular ao não admiti-la, pois, firmado o entendimento quanto à impossibilidade de utilização de direitos creditórios oriundos de Apólices da Dívida Pública para compensar débitos de tributos e contribuições federais, fica flagrante o desentendimento de condição estabelecida no art. 138 do CTN para que opere os efeitos do instituto da denúncia espontânea, qual seja, o pagamento.

Isto posto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 12 de abril de 2000

ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO