



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBL. NO D. O. U.	22
C	D. 14 / 08 / 2000	
C	<i>Stolutino</i>	
	Rubrica	

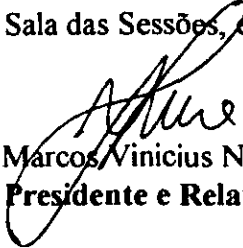
**Processo** : 10980.010608/99-03  
**Acórdão** : 202-12.212  
  
**Sessão** : 07 de junho de 2000  
**Recurso** : 113.156  
**Recorrente** : INDÚSTRIA GRÁFICA E EDITORA SERENA LTDA.  
**Recorrida** : DRJ em Curitiba - PR

**COFINS** – 1) DENÚNCIA ESPONTÂNEA - A denúncia prevista no art. 138 do CTN deve vir acompanhada do pagamento do tributo e encargos legais cabíveis. 2) COMPENSAÇÃO DE APÓLICE DA DÍVIDA PÚBLICA – Inadmissível, por carência de lei específica, nos termos do disposto no artigo 170 do Código Tributário Nacional. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **INDÚSTRIA GRÁFICA E EDITORA SERENA LTDA.**

**ACORDAM** os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 07 de junho de 2000

  
Marcos Vinicius Neder de Lima  
**Presidente e Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Oswaldo Tancredo de Oliveira, Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Ricardo Leite Rodrigues, Helvio Escovedo Barcellos, Luiz Roberto Domingo, Adolfo Montelo e Maria Teresa Martínez López.

cl/cf/opr



**Processo :** 10980.010608/99-03  
**Acórdão :** 202-12.212  
  
**Recurso :** 113.156  
**Recorrente :** INDÚSTRIA GRÁFICA E EDITORA SERENA LTDA.

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo de denúncia espontânea cumulada com pedido de compensação de débito da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS com Apólices da Dívida Pública.

A contribuinte apresentou, tempestivamente, a sua manifesta inconformidade, por intermédio do seu representante legal, em que alega, em síntese, o seguinte:

“ o Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25/10/1996, é pressuposto mediato de validade de toda a legislação tributária, por sua natureza complementar (art. 146 da Constituição Federal), sendo que o seu art. 170 não limita a natureza ou origem do crédito que o sujeito passivo possa ter contra a Fazenda Pública, apenas condicionando que estes sejam líquidos, certos e exigíveis, por isso, não pode a Administração, inclusive mediante mera instrução normativa, fazer restrições e impor limites ao direito de compensação, assegurado ao contribuinte por lei complementar sob pena de violação de garantia constitucional (art. 5º, II);

. logo, se a lei hierarquicamente superior (CTN - natureza complementar) não restringe a compensação de tributos com créditos de qualquer origem, não está o legislador ordinário autorizado a fazer a restrição e, tampouco, a administração a fazê-lo na via administrativa, como ocorreu no caso dos autos;

. à vista do artigo 34, § 5º, do Ato das Disposições Transitórias da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), não compete mais à legislação ordinária regulamentar o direito de compensação tributária previsto no preexistente artigo 170 do CTN;

. por ser a compensação tributária prevista em norma geral de direito tributário, somente poderia ser disciplinada mediante lei complementar, nos termos do que dispõe o artigo 146, inciso III, da CF;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10980.010608/99-03  
Acórdão : 202-12.212

. portanto, não procede a autoridade reclamada basear o indeferimento do pedido compensatório na Lei n.º 8.383/1991, uma vez que o referido direito está previsto no artigo 170 do CTN, combinado com o artigo 146, III da CF, que estabeleceu novos marcos, rumos e limites ao referido dispositivo legal;

. assim, uma vez que o direito à compensação, previsto pela legislação complementar, por ainda não regulamentado e por deixar de especificar e muito menos restringir a natureza do crédito a ser compensado, deve ser considerado como um instituto de índole eminentemente civil, nos termos do artigo 1009 do Código Civil, que prevê a coexistência de débito e crédito para que seja formalizado;

. quanto à natureza jurídica das Apólices da Dívida Pública, em face da análise sistemática dos artigos 5º, XXXVI; 21, VII e IX; e 37 da Constituição Federal (CF/1988), conclui-se que representam uma dívida especial contraída pela União, passando a representar a partir de seu vencimento, a própria moeda corrente, tanto que, vencido o título, sua liquidez e exigibilidade são imediatas;

. assim, pode o referido título valer como se dinheiro fosse em relação ao seu emitente;

. o único benefício autoconcedido à União, à época, é que o resgate dos apólices emitidos em garantia do empréstimo fosse efetivado após determinado tempo já transcorrido, devendo o pagamento ocorrer em moeda corrente à época do resgate, corrigido ou atualizado monetariamente, sendo que, fluído o termo *ad quem*, equipara-se este, para todos os efeitos, àquele dinheiro que emprestou à União antecipadamente, tendo, como vantagem financeira, a atualização monetária pertinente;

. a decisão impugnada revela-se injurídica, ilegal e inconstitucional, tendo em vista que a reclamante utiliza-se dos meios pertinentes para ver operada a compensação a que tem direito;

. assim, as Apólices da Dívida Pública valem como se dinheiro fossem perante a Fazenda Pública Federal, devendo ser liquidadas de imediato, como meio de pagamento ou compensação;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10980.010608/99-03**  
**Acórdão : 202-12.212**

. que o reconhecimento do crédito da contribuinte pela Administração não materializa ato discricionário; tanto que se verifique a exigibilidade das dívidas, que sejam líquidas e certas e que exista reciprocidade das obrigações, a autoridade administrativa tem o poder-dever de emitir o ato declaratório da compensação (*caput* do art. 37 da CF/1988).”

A autoridade monocrática indeferiu o pedido, por entender que não há previsão legal para compensação de tributo federal com apólice da dívida pública e que a denúncia espontânea só estaria caracterizada se acompanhada do pagamento do tributo em atraso.

Tempestivamente, a recorrente interpôs recurso a este Conselho, reprisando os argumentos já expendidos.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.010608/99-03  
Acórdão : 202-12.212

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Cumpre ressaltar, preliminarmente, que a denúncia espontânea a que alude a recorrente apenas excluiria a responsabilidade pela infração relativa ao não recolhimento do tributo no prazo previsto em lei, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, no caso em que houvesse o pagamento do tributo antes de qualquer procedimento administrativo por parte do Fisco. Isso não ocorreu no presente caso, uma vez que não estamos diante de lançamento de ofício e a recorrente tão-somente ingressou com pedido de compensação de Apólices da Dívida Pública (ADP).

Relativamente ao pedido de compensação de débitos fiscais com ADPs, já é manso e pacífico o entendimento deste Colegiado, com diversos julgados no mesmo sentido. Dentre estes, reporto-me ao Acórdão nº 202-11.261, da lavra do ilustre Conselheiro Luiz Roberto Domingo, que aqui adoto e abaixo transcrevo em parte, a saber:

*“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.*

*(...) 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.*



Processo : 10980.010608/99-03  
Acórdão : 202-12.212

*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 dívidas 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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10980.010608/99-03  
 Acórdão : 202-12.212

*sistema de controle seja conhecido e modernamente aferido. Está-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 (cinquenta 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 elucidada 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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.010608/99-03  
Acórdão : 202-12.212

*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 generis, 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.”*

Isto posto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 07 de junho de 2000

MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA