



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

367

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 04 / 05 / 2001
Rubrica

Processo : 10980.010928/98-65

Acórdão : 202-12.757

Sessão : 13 de fevereiro de 2001

Recurso : 112.232

Recorrente : INDÚSTRIA GRÁFICA E EDITORA SERENA LTDA.

Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

PIS - TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA – COMPENSAÇÃO/PAGAMENTO COM TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES FEDERAIS – IMPOSSIBILIDADE – 1) 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 (art. 170 do CTN). 2) A compensação de créditos tributários só é possível com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos. 3) À mingua de previsão legal, não se admite a compensação de Títulos da Dívida Pública – TDP com tributos e contribuições de competência da União Federal, como também para o pagamento das mesmas obrigações com tais títulos. **DENÚNCIA ESPONTÂNEA** – O artigo 138 do CTN condiciona ao pagamento do tributo devido a exclusão da responsabilidade da infração pela denúncia espontânea da mesma. Se não há pagamento, incabível se cogita em denúncia espontânea. **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 recurso. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Alexandre Magno Rodrigues Alves.

Sala das Sessões, em 13 de fevereiro de 2001

Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente

Ana Neyde Olimpio Holanda
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Luiz Roberto Domingo, Adolfo Montelo, Eduardo da Rocha Schmidt, Ana Paula Tomazzete Urroz (Suplente) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Iao/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.010928/98-65**Acórdão : 202-12.757****Recurso : 112.232****Recorrente : INDÚSTRIA GRÁFICA E EDITORA SERENA LTDA.****RELATÓRIO**

INDÚSTRIA GRÁFICA E EDITORA SERENA LTDA., pessoa jurídica nos autos qualificada, apresentou, em 11/09/98, à Delegacia da Receita Federal em Curitiba - PR, Denúncia Espontânea Cumulada com Pedido de Compensação, referente à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, correspondente à parcela de nº 33/60, com vencimento em 31 de agosto de 1998, em que a requerente solicitou compensação dos valores devidos com Título da Dívida Pública - TDP (cópia de fls. 21), em valores corrigidos, conforme planilha apresentada (fls. 22).

A Delegacia da Receita Federal requerida negou o pedido (fls. 24/25), para tal, arrimando-se nos artigos 156 e 162, I, do Código Tributário Nacional, e artigo 66 da Lei nº 8.383/91, com a redação dada pelos artigos 58 da Lei nº 9.069/95, 74 da Lei 9.430/96 e 39 da Lei nº 9.250/95, pela Lei nº 9.363/96, e pelo Decreto nº 2.138/97.

Inconformada, a interessada apresentou reclamação contra tal decisão, que foi recebida como impugnação pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de sua jurisdição, conforme alteração introduzida no Decreto nº 70.235/72 pelo artigo 2º da Lei nº 8.748/93, regulamentada pela Portaria SRF nº 4.980, de 04/10/94, em seu artigo 2º.

Na impugnação (fls. 28/34), a peticionante, em síntese, alega que:

- a) a compensação pretendida é assegurada pelo artigo 170 do Código Tributário Nacional, que impõe apenas a existência de créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo para com a Fazenda pública, não podendo a Administração impor restrições que tal lei complementar não determina; e
- b) à espécie não se aplicam as determinações do artigo 66, e seus §§, da Lei nº 8.383/91, com a redação dada pelos artigos 58 da Lei nº 9.069/95 e 39 da Lei nº 9.250/95, uma vez que os TDPs são títulos de crédito *sui generis*, com natureza legal e lastreado na cartularidade materializada em si próprio, que representa uma dívida especial contraída pela União, passando a se consubstanciar, a partir seu vencimento, moeda corrente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10980.010928/98-65
Acórdão : 202-12.757

A autoridade recorrida confirmou a posição adotada pela Delegacia da Receita Federal em Curitiba, sob os fundamentos que podem ser resumidos na ementa a seguir transcrita:

“EMENTA: COMPENSAÇÃO – TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA.

Incabível a compensação de que trata o art. 170 do CTN, envolvendo Títulos da Dívida Pública, por falta de previsão legal.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – NÃO CARACTERIZAÇÃO DO PAGAMENTO

O pagamento é condição indispensável para a caracterização da denúncia espontânea, não havendo autorização legal para que seja substituído por pedido de compensação.

SOLICITAÇÃO IMPROCEDENTE.”

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, onde repisa os argumentos expendidos na impugnação, no tocante à natureza dos Títulos da Dívida Pública, acrescentando o seguinte:

- a) inaplicabilidade do disposto no artigo 74 da Lei nº 9.430/96 e do Decreto nº 2.138/97, pois tais dispositivos não se prestam a regular a compensação definida pelos artigos 1.009 do Código Civil e 170 do CTN, pois o seu propósito seria apenas o de simplificar a restituição e o ressarcimento, não se prestando à compensação, instituto de índole eminentemente civil e definido pelo citado dispositivo do Código Civil. Com efeito, a natureza de lei complementar do CTN impede que lei ordinária restrinja os efeitos e alcance dos comandos emergentes do artigo 170, que exige apenas a existência de créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo com a Fazenda Pública;
- b) que em decorrência do artigo 34, § 5º, do ADCT, não compete mais à legislação ordinária regulamentar o direito de compensação tributária previsto no preexistente artigo 170 do CTN, pois, por se tratar a compensação de norma geral de direito tributário, somente poderia ser disciplinada através de lei complementar, nos termos do disposto no artigo 146, III, da Constituição Federal;
- c) que é inequívoco ser permitida a compensação de dívidas tributárias com Títulos da Dívida Pública, uma vez que os mesmos são emitidos e garantidos pela própria União, o que afasta qualquer suspeita quanto à sua solvabilidade, e, mesmo que o artigo 170 do CTN não os refira, seu poder liberatório é maior que o de meros créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, a que alude o referido artigo, por consistirem em cártulas em nada inferiores aos demais títulos da dívida pública; e



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.010928/98-65**Acórdão : 202-12.757**

d) da eficácia da denúncia espontânea, uma vez os créditos dados em compensação - TDPs - valem como se dinheiro fossem perante a Fazenda Pública, assim, ao propor a compensação em questão, dentro do prazo de liquidação da obrigação tributária, pretendeu o pagamento integral da mesma, de modo que não há de se cogitar em atraso possível de indenização moratória.

Ao final, pugna pelo envio do recurso a este Colegiado, *ex vi* do artigo 151, III, do CTN, e pela reforma da decisão recorrida, para que seja reconhecida a compensação pretendida, excluída eventual multa de mora, com a conseqüente extinção da obrigação tributária.

É o relatório.

Assinatura manuscrita, provavelmente do relator, em tinta preta.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.010928/98-65
Acórdão : 202-12.757

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

O recurso é tempestivo e dele conheço.

A questão aqui tratada cinge-se ao pedido de compensação de tributos e contribuições federais com Títulos da Dívida Pública – TDP (fls. 01/07), onde a peticionante pleiteia seja considerada tal operação para a cobertura de créditos tributários referente à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, referentes à parcela 33/60, de parcelamento objeto do Processo nº 10980-013488/95-28.

O artigo 170 do Código Tributário Nacional é a norma que fixa os contornos gerais da compensação no âmbito tributário, *in litteris*:

“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 Fazenda Pública.” (grifos nossos)

Ex vi da norma supra-invocada, necessário é a existência de lei ordinária que determine as condições em que a compensação de créditos tributários com valores de que o sujeito passivo seja detentor, sob a condição de certeza e liquidez.

A norma legal que primeiro veiculou as regras para a compensação tributária foi o artigo 66 da Lei nº 8.383/91, que instituiu a compensação de tributos e contribuições, indevidos ou pagos a maior, com valores devidos, desde que da mesma espécie tributária.

Mais tarde, a Lei nº 9.430/96, em seus artigos 73 e 74, trouxe a desnecessidade de que os créditos e os débitos fossem da mesma espécie ou destinação constitucional, como a seguir se transcreve:

“Art. 73. Para efeito do disposto no art. 7º, do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.010928/98-65
Acórdão : 202-12.757

- I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição a que se referir;
- II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição.

Art. 74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.”

A regulamentação de tais normas está inscrita na Instrução Normativa SRF nº 21/97, que dispõe sobre a restituição, o ressarcimento e a compensação de tributos e contribuições federais, administrados pela Secretaria da Receita Federal, parcialmente alterada pela Instrução Normativa nº 73/97, cujo artigo 14, que trata da compensação entre tributos da mesma espécie, operação pretendida pela recorrente, transcrevemos:

“Art. 14. Os créditos decorrentes de pagamento indevido, ou a maior que o devido, de tributos e contribuições da mesma espécie e destinação constitucional, inclusive quando resultantes de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, poderão ser utilizados, mediante compensação, para pagamento de débitos da própria pessoa jurídica, correspondentes a períodos subsequentes, desde que não apurados em procedimento de ofício, independentemente de requerimento.”

Pelos dispositivos invocados, é estreme de dúvidas que, comprovada a existência de pagamento de tributos, indevido ou a maior que o devido, o contribuinte tem direito à compensação de tal valor com créditos tributários de que seja sujeito passivo.

O título de crédito de que a recorrente se diz possuidora é um crédito de natureza não tributária, que, da exposição do ordenamento jurídico referente à compensação tributária, não encontra guarida legal para que seja compensado com dívidas de natureza tributária, como na espécie, a Contribuição para o PIS. Afora isso, há a imposição legal de que a compensação tributária esteja condicionada à necessidade de comprovação da existência do crédito, ou seja da sua certeza e liquidez, exigência determinada pela regra matriz do artigo 170 do Código Tributário Nacional.

Tal pensamento coincide com aquele esposado pelo Superior Tribunal de Justiça em vários de seus julgados, extraindo-se como exemplo a manifestação do Ministro Jorge Delgado, no julgamento do R.Esp. nº 114.656/RS, cuja ementa transcrevemos em parte:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10980.010928/98-65
Acórdão : 202-12.757

“TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO. POSSIBILIDADE. CORREÇÃO MONETÁRIA.

- A 1ª Turma do STJ, por maioria, em inúmeros precedentes tem assentado que a compensação prevista no art. 66, da Lei nº 8.383/91, só tem lugar quando, previamente, existe liquidez e certeza do crédito a ser utilizado pelo contribuinte.
- Crédito líquido e certo, por sua vez, conforme exige o ordenamento jurídico vigente, é o que tem seu *quantum* reconhecido pelo devedor. Esse reconhecimento pode ser feito de modo voluntário ou por via judicial.
- (...)
- O sistema jurídico tributário trata, de modo igual, situações que impõem relações obrigacionais do mesmo nível. Se, por ocasião da extinção do tributo por meio de pagamento, o devedor, o devedor é quem apresenta o seu débito como líquido e certo, a fim de ser verificado, posteriormente, pelo credor, o mesmo há de se exigir para a compensação, isto é, a parte devedora, no caso o fisco, deve ser chamada para apurar a certeza e a liquidez do crédito que o contribuinte diz possuir. Tratar de modo diferenciado a compensação, no tocante à liquidez e certeza do débito, é criar, sem autorização legal, um privilégio para o contribuinte e uma discriminação para a Fazenda Pública.”

Na espécie, a recorrente apresentou apenas a cópia reprográfica de uma Apólice da Dívida Pública, que, afora a circunstância da inexistência de previsão legal para compensação com tributos devidos, carece dos necessários requisitos de certeza e liquidez, e, como título de crédito, deve obedecer aos princípios da cartularidade e da exigibilidade.

Nesse ponto, reporto-me ao voto de lavra do Conselheiro Luiz Roberto Domingo, no Acórdão nº 202-11.262, cujo excerto passo a transcrever:

“No caso, a mera juntada de uma cópia reprográfica do título não oferece ao credor a segurança jurídica de que ele exista em quantidade alegadas. Dai, 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 completamente sua capacidade creditória dependa 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.010928/98-65

Acórdão : 202-12.757

Sujeito Passivo o adimplemento da obrigação. Sem ela, nenhum direito tem o Sujeito Ativo.

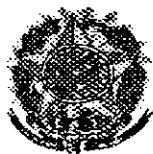
Quanto à exigibilidade, como visto, pairam dívidas em relação à vigência das Apólices da Dívida Pública, face às disposições dos Decretos-Leis nºs 263/67 e 369/68, que estabelecem prazo prescricional de seis meses, prorrogado por mais um ano, respectivamente, para o resgate dos valores entregues à União no início do século.

A validade dessas disposições normativas não podem ser objeto de discussão na esfera administrativa, seja por não ter cunho tributário especialmente, seja pelo fato de a matéria conter elementos que transcendem a competência deste Colegiado, tais como, a autenticidade dos títulos, o crédito 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 à 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 ministrado 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, tudo 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 um 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. Está-se diante de um título cuja emissão deu-se a mais de 70 anos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10980.010928/98-65
Acórdão : 202-12.757

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."

Em favor de sua tese invoca a recorrente o Código Civil Brasileiro, sob a alegação de que, não tendo a lei complementar sido regulamentada, deve-se considerar a compensação pleiteada como de índole eminentemente civil, sob o mandamento do artigo 1.009 daquele diploma legal, que transcrevemos:

"Art. 1009. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as obrigações se extinguem."

Olvida-se a recorrente de que a relação entre o ente tributante e o sujeito passivo é uma relação de interesse público, que deve ser regidas por norma de Direito Público, e jamais poderia se dar para satisfazer interesses pessoais ou de pequenos grupos. Querer trazer para relações norteadas pelo interesse público regras que norteiam os interesses privados seria ir na contra-mão dos fatos, vez que, nos dias atuais o que mais se vê é o fenômeno da publicização dos interesses privados, e não o contrário.

Quanto à hipótese de os Títulos da Dívida Pública serem recebidos para pagamento de tributos e contribuições federais, percebe-se, também, inexistir previsão legal para tal modalidade, que na melhor forma de direito, nada mais é do que "dação em pagamento".

O artigo 162 do Código Tributário Nacional, em seus incisos, determina a forma como deve ser efetuado o pagamento, não se encontrando entre tais a hipótese aqui pleiteada.

A Conselheira Maria Teresa Martínez López, no julgamento do Recurso nº 107.429, embora tratando de Títulos à espécie da Dívida Agrária - TDA, apresentou posicionamento que muito bem se adapta à espécie, assim se pronunciando sobre o assunto:

"Há de se observar que, por justa razão, o legislador entendeu por bem permitir o uso dos TDA, somente nas hipóteses ali discriminadas não cabendo a autoridade julgadora estender a outras hipóteses não previstas na lei. Também, partilho do entendimento de que em matéria de pagamento ou de qualquer forma de extinção do crédito tributário, nas hipóteses contempladas no artigo 156 do Código Tributário Nacional (modalidades de extinção), não se pode recorrer às regras do direito privado uma vez que, no direito tributário contempla situações distintas em que a posição dos sujeitos ativos e passivos são diferentes das dos credores e devedores das obrigações privadas. Portanto, uma vez inexistente a



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10980.010928/98-65
Acórdão : 202-12.757

previsão legal, advinda do direito tributário, nenhuma razão assiste ao contribuinte”.

Tal pensamento é compartilhado por parte do Judiciário, como se depreende de pronunciamento da 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em julgamento do Agravo nº 93.04.30781/SC, em que foi Relator o Juiz Ari Pargendler, *verbis*:

“EMENTA: ...O depósito judicial em matéria tributária deve ser feito em moeda corrente nacional porque supõe conversão em renda da Fazenda Pública se a ação do contribuinte for mal sucedida. A substituição do dinheiro por títulos da dívida pública, fora das hipóteses excepcionais em que estes são admitidos como meio de quitação de tributos, implica modalidade de pagamento vedada pelo Código Tributário Nacional (art. 162, I). Hipótese em que, faltando aos títulos de dívida agrária o efeito liberatório do débito tributário, o contribuinte não pode depositá-los em garantia da instância ...” (Decisão: 26/10/93. RTRF – 4ª Região, v. 15, p. 382. DJ de 24/11/93, p. 50.640) (grifamos)

Assim, não cabe a compensação de Títulos da Dívida Pública – TDP, dívida mobiliária do Tesouro Nacional, com créditos tributários decorrentes de tributos e contribuições federais nem o pagamento dos mesmos com tais títulos, pela inexistência de norma legal que os determine. Portanto, demonstrado claramente está que nenhuma razão assiste ao contribuinte, quer se trate a matéria aqui enfocada, de “compensação” como decidido pela autoridade singular, ou de “pagamento”.

Pretende, ainda, a recorrente, que a operação pleiteada tenha o efeito de denúncia espontânea, daí não caber se cogitar de atraso passível de indenização moratória.

O artigo 138 do Código Tributário Nacional admite a exclusão da responsabilidade por infrações cometidas pela sua denúncia espontânea, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. *In casu*, não há que se falar da utilização dos Títulos da Dívida Agrária – TDA, pelo seu valor de face, para pagamento do tributo devido, seja na sua forma direta, seja como pagamento indireto, na figura de compensação. Com efeito, não há que se falar em espontaneidade, que requer o pagamento do tributo devido. Pertinente, aqui, a transcrição do posicionamento do ilustre Conselheiro Jorge Freire, no julgamento do Recurso nº 107.628: “(...) sendo o pedido de compensação posterior ao vencimento de determinado tributo, os efeitos da mora não estarão purgados, mesmo que, eventualmente entenda a autoridade administrativa como procedente tal pleito.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.010928/98-65
Acórdão : 202-12.757

Com essas considerações, nego provimento ao presente recurso.

Sala das Sessões, em 13 de fevereiro de 2001

Ana Neyle Olímpio Holanda
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA