



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.ª	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 01/06/2001
C	
	Rubrica

Processo : 10980.018132/99-41  
Acórdão : 202-12.862  
  
Sessão : 21 de março de 2001  
Recurso : 115.727  
Recorrente : IRMÃOS ABAGE & CIA. LTDA.  
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

**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, 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 com tributos e contribuições de competência da União Federal, como também para o pagamento das mesmas obrigações com tais títulos. **Recurso a que se nega provimento.****

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: IRMÃOS ABAGE & CIA. 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 21 de março de 2001

Marcos Vinicius Neder de Lima  
**Presidente**

Ana Neyle Olimpio Holanda  
**Relatora**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Luiz Roberto Domingo, Adolfo Montelo, Alexandre Magno Rodrigues Alves, Eduardo da Rocha Schmidt e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Imp/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10980.018132/99-41  
**Acórdão** : 202-12.862  
**Recurso** : 115.727  
**Recorrente** : IRMÃOS ABAGE & CIA. LTDA.

### RELATÓRIO

IRMÃOS ABAGE E CIA. LTDA., pessoa jurídica nos autos qualificada, apresentou, em 09/12/99, à Delegacia da Receita Federal em Curitiba - PR, pedido de compensação de valores referentes a créditos tributários vencidos com Título da Dívida Pública - TDP (cópia de fls. 09).

A Delegacia da Receita Federal requerida negou o pedido (fls. 10), para tal, argumentando que os valores apresentados pela petionante não se tratavam de créditos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal, e, portanto, ao desabrigo das normas que balizam o assunto junto a este órgão.

Inconformada, a interessada apresentou impugnação contra tal decisão, onde, em síntese, alega o que se segue:

- a) que o indeferimento do pedido, sob o argumento de ausência de fundamentação legal, não se coaduna com a legislação tributária em vigor, que trata sobre a matéria;
- b) que a autoridade administrativa baseou sua decisão em instruções normativas, não levando em conta o disposto no Decreto nº 3.000/99, que autorizou a utilização de qualquer tributo federal, conforme estatuído na MP nº 1.763-64, o que vai de encontro aos princípios da estrita legalidade tributária e da hierarquia das normas.

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

“Ementa: RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. OBRIGAÇÃO DO TESOURO NACIONAL (OTN).”



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10980.018132/99-41  
**Acórdão** : 202-12.862

Incabível a compensação de que trata o art. 170 do CTN envolvendo OTN, por falta de previsão legal.

SOLICITAÇÃO INDEFERIDA”.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, onde repisa os argumentos expendidos na impugnação.

Ao final, pugna pelo reconhecimento do seu direito de compensar créditos tributários referentes à COFINS com Títulos da Dívida Pública, como também o reconhecimento do crédito, relativo ao saldo do valor de resgate do título, em face do valor compensado, para que seja passível de compensação com quaisquer outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, vencidos ou vincendos, de titularidade da recorrente ou de terceiros.

É o relatório. *A*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES

Processo : 10980.018132/99-41

Acórdão : 202-12.862

### 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 Obrigações do Tesouro Nacional – OTN, onde a peticionante pleiteia seja considerada tal operação para a cobertura de créditos tributários referentes à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

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 a 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:*

*I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição a que se referir;*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10980.018132/99-41**

**Acórdão : 202-12.862**

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 subseqüentes, 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 Financiamento da Seguridade Social - COFINS. 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 REsp. nº 114.656/RS, cuja ementa transcrevemos em parte:

A



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.018132/99-41

Acórdão : 202-12.862

“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 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.”

A recorrente invoca em seu favor o parágrafo único do artigo 869 do Decreto nº 3.000, de 29/03/99, como norma de amparo à operação pretendida.

O Decreto retrocitado tem por finalidade a regulamentação da tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, restando claro, logo no seu artigo 1º, que o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza será cobrado e fiscalizado de conformidade com as suas disposições.

O invocado artigo 869 tem o *caput* dado pela redação do artigo 87 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23/09/1943, sendo que o parágrafo único daquele artigo foi inserido com a edição da Medida Provisória nº 1697-56, de 29/07/1998 (sucessivamente reeditada, até se transformar na Lei nº 10.179, de 06/02/2001), que, em seu artigo 6º, determina:

“Art. 6º. A partir da data de seu vencimento, os títulos da dívida pública referidos no art. 2º terão poder liberatório para pagamento de qualquer tributo federal, de responsabilidade de seus titulares ou de terceiros, pelo seu valor de resgate.” (destacamos) *J*



**Processo** : 10980.018132/99-41  
**Acórdão** : 202-12.862

Da leitura do excerto supratranscrito, observa-se que os títulos da dívida pública aptos para o pagamento de tributos federais restringem-se àqueles enumerados no artigo 2º da mesma norma legal, *in litteris*:

“Art. 2º. Os títulos de que tratam o *caput* do artigo anterior terão as seguintes denominações:

I – Letras do Tesouro Nacional – LTN, emitidas preferencialmente para financiamento de curto e médio prazos;

II – Letras Financeiras do Tesouro – LFT, emitidas preferencialmente para financiamento de curto e médio prazos;

III – Notas do Tesouro Nacional – NTN, emitidas preferencialmente para financiamento de médio e longo prazos.”

Nesse passo, tendo a recorrente apresentado Obrigação do Tesouro Nacional – OTN, título da dívida pública que não se encontra entre aqueles enumerados pelo artigo 2º da Medida Provisória nº 1697-56, a legislação invocada não se presta à questão em tela.

Há ainda que se considerar que, na espécie, a recorrente apresentou apenas a cópia reprográfica de uma Obrigação do Tesouro Nacional, 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. 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*

*A*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.018132/99-41

Acórdão : 202-12.862

*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, em face das 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, em face da possível prescrição dos títulos cabe ainda esclarecer que, como dito, restariam a 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 sejam conhecidos e modernamente aferidos. Está-se diante de um título, cuja emissão deu-se a mais de 70 anos.*

*A*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10980.018132/99-41

Acórdão : 202-12.862

*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.”*

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 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 o 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 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)

*A*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10980.018132/99-41**

**Acórdão : 202-12.862**

Assim, não cabe a compensação de Títulos da Dívida Pública, 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 à contribuinte, quer se trate a matéria aqui enfocada de “**compensação**” ou de “**pagamento**”.

Com essas considerações, nego provimento ao presente recurso.

Sala das Sessões, em 21 de março de 2001

*Ana Neyle Olimpia Holanda*  
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA