



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 09 / 08 / 19 99
C	<i>st</i>
	Rubrica

01

**Processo** : 10980.009306/97-77  
**Acórdão** : 202-11.001

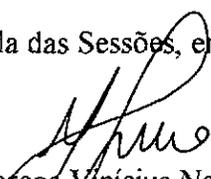
Sessão : 07 de abril de 1999  
**Recurso** : 109.489  
Recorrente : BOULEVARD DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – PAGAMENTO DE DÉBITOS DE NATUREZA TRIBUTÁRIA COM DIREITOS CREDITÓRIOS DERIVADOS DE TDAs – Não existe previsão legal para pagamento e ou compensação de impostos e contribuições federais e multa de DCTF, com direitos creditórios decorrentes de Títulos da Dívida Agrária - TDAs. A admissibilidade do recurso voluntário deverá ser feita pela autoridade *ad quem*, em consonância com o disposto no artigo 8º da Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, e em obediência ao duplo grau de jurisdição. **Recurso negado.****

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: BOULEVARD DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS 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 abril de 1999

  
Marcos Vinicius Neder de Lima  
**Presidente**

  
Oswaldo Tancredo de Oliveira  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Ricardo Leite Rodrigues, José de Almeida Coelho, Maria Teresa Martinez López, Tarásio Campelo Borges, Luis Roberto Domingo e Helvio Escovedo Barcellos.

Eaal/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10980.009306/97-77  
**Acórdão** : 202-11.001  
**Recurso** : 109.489  
**Recorrente** : BOULEVARD DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de denúncia espontânea cumulada com pedido de compensação, na qual a contribuinte solicita a compensação de contribuição em atraso, com crédito referente a Títulos da Dívida Agrária – TDA.

No pedido formulado pela contribuinte, discorre sobre a natureza jurídica dos TDA e a possibilidade da compensação, argumentos os quais serão lidos em Sessão. Ao fim, requer que, por ato declaratório, seja reconhecida e declarada a compensação da totalidade do débito denunciado com os direitos creditórios referentes a Títulos da Dívida Agrária – TDA, de titularidade da requerente, pelo respectivo valor de face, em quantidade suficiente.

A autoridade singular indeferiu o pedido de compensação, por entender inexistir previsão legal para a compensação pretendida.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação, onde alega, em síntese, que:

a) ter ocorrido a nulidade da decisão recorrida, por violação da garantia constitucional da ampla defesa;

b) não procede a autoridade reclamada basear o indeferimento do pedido compensatório na Lei nº 8.383/91, 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;

c) os dispositivos legais citados na decisão reclamada disciplinam apenas o Imposto de Renda, logo, equivocou-se a autoridade singular ao tentar impor as restrições legais apontadas, no caso em tela;

d) a Lei nº 9.430/96 também não se presta a segurar o artigo 170 do CTN, porquanto restringe indevidamente o seu alcance, uma vez que o referido artigo da Lei Complementar não especifica ou restringe a natureza do crédito do contribuinte destinado à compensação, ao passo que a lei ordinária citada exige que tal crédito também tenha origem tributária, decorrente de pagamento a maior ou indevido;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10980.009306/97-77

**Acórdão** : 202-11.001

e) o intuito da compensação é de índole eminentemente civil, nos termos do artigo 1.009 do Código Civil, que prevê a coexistência de débito e crédito para que este seja formalizado;

f) os Títulos da Dívida Agrária tratam-se de lastro constitucional, não especulativos e unilaterais, aplicando-se-lhes todas as regras e princípios que norteiam a desapropriação prevista no artigo 5º, XXIV, da CF/88, com a única restrição de a conversão em moeda corrente ocorrer no prazo máximo de 20 anos. Assim, pode o referido título valer como se dinheiro fosse em relação ao seu emitente;

g) a lista de possibilidades existente no artigo 11 do Decreto nº 578/92, diferentemente do alegado pela autoridade reclamada, trata-se de *numerus apertus*, isto é, não é uma relação exaustiva e sim exemplificativa;

h) ao denunciar espontaneamente os débitos e propor a compensação em questão, dentro do prazo de liquidação tributária, pretende a contribuinte a extinção integral por compensação ou pagamento da obrigação, de modo que, no caso, não se há cogitar de atraso passível de indenização ou punição moratória; e

i) assim sendo, as multas que se pretende impor não podem subsistir, pois a conduta adotada pela empresa não é passível de punição.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba, manifesta-se em síntese, pela improcedência da compensação de que trata o artigo 170 do Código Tributário Nacional, envolvendo Títulos da Dívida Agrária – TDA, por falta de previsão legal. Em suas razões de decidir, aduz, entre outras coisas, que:

“No capítulo IV do CTN - extinção do crédito tributário, consta a seção IV-demais modalidades de extinção; dentre elas, a compensação prevista no art. 170, com a seguinte redação:

“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.” (grifou-se).

Note-se que essa modalidade de extinção do crédito não deixa de estar em consonância com o art. 146 III, CF/88, uma vez que o CTN, sendo Lei Complementar, que estabelece normas gerais em matéria de legislação tributária,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10980.009306/97-77  
**Acórdão** : 202-11.001

estipulou que a lei, no seu sentido estrito, determinará os critérios e condições para a sua aplicação.

Ressalte-se que o CTN - Lei nº 5.172/66 tem plena aplicabilidade na vigência da CF/88, sendo que o § 3º do art. 34 do Ato das Disposições Transitórias da Constituição Federal de 1988 se reporta à faculdade de edição das leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional previsto na CF/88, e seu § 5º ressalva a aplicação da legislação anterior.

No âmbito da Secretaria da Receita Federal, as leis que determinam as regras para compensação foram estabelecidas posteriormente à CF/88, pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91, com redação do art. 58 da Lei nº 9.069/95, art. 39 da Lei nº 9.250/95, Lei nº 9.363/96, art. 74 da Lei nº 9.430/96 e Decreto nº 2.138/97.

Desse modo, nos diplomas legais mencionados, devidamente explicitados pela IN SRF nº 21/97, no seu art. 5º, alterada pela IN SRF nº 73/97, verifica-se que os créditos passíveis de compensação, com débitos de qualquer espécie, são unicamente os relativos a tributos e contribuições, e desde que administrados pela SRF.

Destarte, os Títulos da Dívida Agrária, que não são de natureza tributária, estão excluídos dessa possibilidade, ainda porque inexistente qualquer previsão legal que autorize o seu uso fora do que determina o art. 11 do Decreto nº 578, de 24 de junho de 1992), ...

Igualmente não procede o argumento de que as citadas leis são atinentes tão somente à legislação do Imposto de Renda, uma vez que o art. 66 da Lei nº 8.383/91 diz textualmente: "tributos e contribuições federais, inclusive previdenciária"; o art. 49 da Lei nº 9.250/95 mantém a mesma expressão; o art. 38 da Lei nº 9.363/96; idem; o art. 74 da Lei nº 9.430/96 permitiu à SRF "autorizar a utilização de créditos a serem a ele (contribuinte) restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração"; e o Decreto nº 2.138/97 mantém a mesma expressão.

Vista a improcedência do pedido de compensação, passa-se à análise da extinção do referido crédito sob a ótica do pagamento.

O art. 162 do Código Tributário Nacional assim disciplina o pagamento:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.009306/97-77  
Acórdão : 202-11.001

“Art. 162. O pagamento é efetuado:

I – em moeda corrente, cheque ou vale-postal;

II- nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.”

Portanto, inexistente previsão legal para o pagamento por TDA, visto que o mesmo não está elencado dentre as hipóteses do artigo transcrito.

Também descabe o argumento de que o referido título tem natureza jurídica de moeda, uma vez que possui vencimento futuro e só pode ser utilizado nas hipóteses que especifica o Decreto nº 578/92, além do que se moeda corrente fosse, o próprio Decreto nº 578/92, no seu inciso I, não restringiria o pagamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial em até cinquenta por cento do seu valor em TDA.

Acrescente-se que a própria interessada reconheceu na respectiva contestação que a sua pretensão ainda depende de aprovação de um projeto de lei que tramita no Congresso Nacional.

Sobre o argumento de que o instituto da compensação é de índole eminentemente civil, nos termos do artigo 1009 do Código Civil, não obstante tal observação, relembra-se que o mencionado código, na realidade, tem atuação subsidiária somente sobre as lacunas das legislações, o que não é o caso do Código Tributário Nacional que já regula esse instituto dentro da Ordem Tributária.

Acerca dos efeitos da denúncia espontânea, a análise de sua aplicabilidade e interpretação só teria sentido dentro de um processo distinto, provocado pelo lançamento correspondente.

De qualquer maneira, assim dispõem os arts. 136 e 138 do CTN:

“Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

“Art. 138 – A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10980.009306/97-77

**Acórdão** : 202-11.001

devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.”

Ressalte-se que tal dispositivo, ao tratar de responsabilidade por infrações (seção IV do Capítulo III-Responsabilidade Tributária) refere-se exclusivamente à exclusão da multa de ofício.

Dessa forma, uma vez confessada a dívida, somente quando acompanhada do pagamento do principal e dos encargos legais é que estaria a contribuinte resguardada do lançamento com a respectiva multa de ofício, o que não é o caso.

Finalmente, cumpre ressaltar que a interessada sequer era titular dos TDA, mas mera cessionária, sendo que, em vez de quitar seu débito, preferiu adquirir direitos sobre TDA de terceiro, e interpor o presente pedido de compensação, sem respaldo legal.”

A contribuinte, através de interposição de recurso encaminhado a este Colegiado, insurge-se contra a decisão de primeira instância, pelas mesmas razões aduzidas anteriormente.

É o relatório.



Processo : 10980.009306/97-77  
Acórdão : 202-11.001

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA

Preliminarmente, como questão de ordem, cabe esclarecer que a competência do Segundo Conselho de Contribuintes está discriminada no artigo 8º da Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, na seguinte redação:

“Art. 8º- Compete ao Segundo Conselho de Contribuintes julgar os recursos de ofício e voluntários de decisões de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente a:

*I – Imposto sobre Produtos Industrializados, inclusive adicionais e empréstimos compulsórios a ele vinculados;*

*II – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre operações relativas a Títulos e Valores Mobiliários;*

*III – Imposto sobre Propriedade Territorial Rural;*

*IV – Contribuições para o Fundo do Programa de Integração Social (PIS), para o Programa de Formação do Servidor Público (PASEP), para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) quando suas exigências não estejam lastreadas, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração a dispositivos legais do imposto de renda;*

*V – Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e de Direitos de Natureza Financeira (CPMF);*

*VI – Atividades de captação de poupança popular; e*

*VII – Tributos e empréstimos compulsórios e “matéria correlata” não incluídos na competência julgadora dos demais Conselhos ou de outros órgãos da administração federal.*

*Parágrafo único – Na competência de que trata este artigo, incluem-se os recursos voluntários pertinentes a:*

*I – ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados;*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo** : 10980.009306/97-77  
**Acórdão** : 202-11.001

*II - restituição ou compensação dos impostos e contribuições relacionadas nos incisos de I a VII; e*

*III - reconhecimento do direito à isenção ou imunidade tributária."*

Sou do entendimento de que, quer se trate a matéria, aqui analisada, como de "compensação", como decidido pela autoridade singular, ou de "pagamento", como pleiteado pela contribuinte, a competência está implícita no item VII do artigo 8º da referida Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, acima transcrito. Observo, também, que o "parágrafo único, do citado artigo 8º não foi taxativo, quanto às matérias ali discriminadas, ao mencionar a expressão "incluem-se". Isto quer dizer que, além de "outras", estão também *incluídas* as referidas naquele parágrafo, como as de ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados, a de restituição ou compensação de impostos e contribuições mencionados no ato legal, e a de reconhecimento do direito à isenção ou imunidade tributária.

Por outro lado, o artigo 5º, LV, da Constituição Federal, assegurou a todos que buscam a prestação jurisdicional a aplicação do devido processo legal, ou seja, "o due process of law". Dessa forma, não há mais dúvida de que, quer pelo artigo 5º, LV, da Constituição Federal, no qual assegura aos litigantes, em processo judicial e administrativo, o contraditório e a ampla defesa, quer, pelo estabelecido no artigo 8º da Portaria MP nº 55, de 16 de março de 1998, ser o presente recurso tempestivo e admissível, passando, portanto, a tomar conhecimento.

Vencida a preliminar, passo a analisar o mérito.

Conforme relatado, trata-se de recurso voluntário interposto contra a Decisão do Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba – PR indeferiu o pedido de denúncia espontânea cumulada com pedido de compensação de débito de contribuição com crédito oriundo de Títulos da Dívida Agrária.

A Emenda Constitucional nº 10, de 10.11.64, introduziu alterações no artigo 147 da Constituição Federal de 1946, estabelecendo que a União poderá promover a desapropriação de propriedade rural, mediante pagamento em títulos especiais da dívida pública. Com fundamento nesse preceito, a Lei nº 4.504, de 30.11.64 – "Estatuto da Terra" -, criou, em seu artigo 105, os Títulos da Dívida Agrária, a seguir reproduzido:

*"Art. 105 – Com redação dada pela Lei nº 7.647, de 19.01.88.*

*Fica o Poder Executivo autorizado a emitir títulos, denominados Títulos da Dívida Agrária, distribuídos em séries autônomas, respeitado o limite de*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.009306/97-77

Acórdão : 202-11.001

*circulação equivalente a 500.000.000 de OTN (quinhentos milhões de Obrigações do Tesouro Nacional).*

*§ 1º - Os títulos de que trata este artigo vencerão juros de 6% (seis por cento) a 12% (doze por cento) ao ano, terão cláusula de garantia contra eventual desvalorização da moeda, em função dos índices fixados pelo Conselho Nacional de Economia, e poderão ser utilizados:*

*a) – em pagamento de até 50% (cinquenta por cento) do Imposto Territorial Rural;*

*b) – em pagamento de preço de terras públicas;*

*c) – em caução para garantia de quaisquer contratos, obras e serviços celebrados com a União;*

*d) – como fiança em geral;*

*e) - em caução como garantia de empréstimos ou financiamentos em estabelecimentos da União, autarquias federais e sociedades de economia mista, em entidades ou fundos de aplicação às atividades rurais criadas para este fim;*

*f) – em depósito, para assegurar a execução em ações judiciais ou administrativas.*

*§ 2º - Com redação dada pela Lei nº 7.647, de 19.01.88.*

*Esses títulos serão nominativos ou ao portador e de valor nominal de referência equivalente ao de 5 (cinco), 10 (dez), 20 (vinte), 50 (cinquenta) e 100 (cem) Obrigações do Tesouro Nacional, ou outra unidade de correção monetária plena que venha a substituí-las, de acordo com o que estabelecer a regulamentação desta Lei.*

*§ 3º - Os títulos de cada série autônoma serão resgatados a partir do segundo ano de sua efetiva colocação em prazos variáveis de 5(cinco), 10 (dez), 15 (quinze) e 20 (vinte) anos, de conformidade com o que estabelecer a regulamentação desta Lei. Dentro de uma mesma série não se poderá fazer diferenciação de juros e de prazo.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10980.009306/97-77

**Acórdão** : 202-11.001

*§ 4º - Os orçamentos da União, a partir do relativo ao exercício de 1966, consignarão verbas específicas destinadas ao serviço de juros e amortização decorrentes desta Lei, inclusive as dotações necessárias para cumprimento da cláusula de correção monetária, as quais serão distribuídas automaticamente ao Tesouro Nacional.*

*§ 5º - O Poder Executivo, de acordo com autorização e as normas constantes deste artigo e dos parágrafos anteriores, regulamentará a expedição, condições e colocação dos Títulos da Dívida Agrária.*

*Art. 106 – A lei que for baixada para institucionalização do crédito rural tecnificado nos termos do artigo 83 fixará as normas gerais a que devem satisfazer os fundos de garantia e as formas permitidas para aplicação dos recursos provenientes da colocação, relativamente aos Títulos da Dívida Agrária ou de Bônus Rurais, emitidos pelos Governos Estaduais, para que estes possam ter direito a coobrigação da União Federal.”*

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 184, dispôs que:

*“Art. 184 – Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.*

*§ 1º - As benfeitorias úteis e necessárias serão indenizadas em dinheiro.*

*§ 2º - O decreto que declarar o imóvel como de interesse social, para fins de reforma agrária, autoriza a União a propor a ação de desapropriação.*

*§ 3º - Cabe à lei complementar estabelecer procedimento contraditório especial, de rito sumário, para o processo judicial de desapropriação.*

*§ 4º - O orçamento fixará anualmente o volume total de títulos da dívida agrária, assim como o montante de recursos para atender ao programa de reforma agrária no exercício.*

*§ 5º - São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.”*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo : 10980.009306/97-77**

**Acórdão : 202-11.001**

devedores das obrigações privadas. Portanto, uma vez inexistente a previsão legal, advinda do direito tributário, nenhuma razão assiste à contribuinte.

A matéria sob análise neste Colegiado não é nova, já tendo sido objeto de muitos pronunciamentos, todos no sentido de que inexistente o direito de compensação do valor de TDA com débitos oriundos de tributos e contribuições, visto a carência de lei específica, nos termos do disposto no artigo 170 do Código Tributário Nacional.

Segundo o artigo 170 do CTN:

“A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo com a Fazenda Pública.” (grifei).

E de acordo com o artigo 34 do ADCT-CF/88:

“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 nº 1, de 1969, e pelas posteriores”.

Já seu § 5º assim dispõe:

“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 §§ 3º e 4º.”

O artigo 170 do CTN não deixa dúvida de que a compensação deve ser feita sob lei específica, enquanto que o art. 34, § 5º, assegura a aplicação da legislação vigente anteriormente à nova Constituição Federal, no que não seja incompatível com o novo Sistema Tributário Nacional.

No que se refere à denúncia espontânea, também a decisão da autoridade singular não merece reparo. Consoante o artigo 138 do Código Tributário Nacional, não se considera denúncia espontânea a confissão de dívida desacompanhada do pagamento do tributo devido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

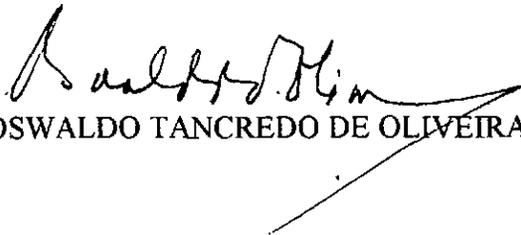
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.009306/97-77

Acórdão : 202-11.001

Em face do exposto, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO**, mantendo o indeferimento do pedido de compensação solicitada.

Sala das Sessões, em 07 de abril de 1999

  
OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA