



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

422

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 01 / 03 / 2000
C	Rubrica

**Processo** : 10980.009613/98-57  
**Acórdão** : 203-06.086

Sessão : 10 de novembro de 1999  
**Recurso** : 110.263  
Recorrente : BOULEVARD DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

**COFINS – COMPENSAÇÃO COM TÍTULOS DA DÍVIDA AGRÁRIA - IMPOSSIBILIDADE.** O direito à compensação previsto no artigo 170 do CTN, só poderá ser oponível à Administração Pública por expressa autorização de lei que a autorize. O artigo 66 da Lei nº 8383/81 permite a compensação de créditos decorrentes do pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais e receitas patrimoniais. Os direitos creditórios relativos a Títulos de Dívida Agrária não se enquadram em nenhuma das hipóteses previstas naquele diploma legal. Tampouco o advento da Lei nº 9.430/96 lhe dá fundamento, na medida em que trata de restituição ou compensação de indébito oriundo de pagamento indevido de tributo ou contribuição, e não de crédito de natureza financeira (TDA). **Negado provimento ao recurso.**

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

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Daniel Corrêa Homem de Carvalho.

Sala das Sessões, em 10 de novembro de 1999

  
Otacílio Dantas Cartaxo  
**Presidente**

  
Renato Scalco Isquierdo  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Francisco Sérgio Nalini, Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, Lina Maria Vieira, Mauro Wasilewski e Sebastião Borges Taquary.  
Eaal/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10980.009613/98-57  
**Acórdão** : 203-06.086

**Recurso** : 110.263  
**Recorrente** : BOULEVARD DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA.

## RELATÓRIO

A empresa BOULEVARD DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA. protocolizou na Delegacia da Receita Federal em Curitiba - PR petição denominada "Denúncia espontânea cumulada com pedido de compensação", visando a compensação da contribuição devida de junho de 1998 com Títulos da Dívida Agrária - TDAs.

O Delegado da Receita Federal, pelo Despacho de fls. 23 e 24, indeferiu o pedido por falta de previsão legal. Manifestando sua inconformidade com o despacho denegatório, a interessada pede o seu reexame (fls.27 e seg.), sustentando a possibilidade jurídica da compensação pretendida.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento, na decisão de fls. 38 e seg. novamente indeferiu a compensação, reiterando a falta de previsão legal. Inconformada com a decisão monocrática, a interessada interpôs recurso voluntário dirigido a este Colegiado (fls. 43 a 57).

É o relatório.

*Cat*



**Processo** : 10980.009613/98-57  
**Acórdão** : 203-06.086

**VOTO DO CONSELHEIRO RELATOR RENATO SCALCO ISQUIERDO**

O recurso é tempestivo, e tendo atendido a todos os demais pressupostos processuais para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A decisão recorrida não merece reformas, devendo ser indeferido a compensação pleiteada. O elemento determinante para o não deferimento do pleito solicitado, *in casu*, é a absoluta ausência de previsão legal para a compensação pretendida, conclusão irrefutável a que chegamos após uma sucinta interpretação sistemática dos diplomas legais pertinentes ao tema em análise. Esta interpretação, como se verá, é corroborada pela jurisprudência judicial e por entendimentos recentes emanados do Egrégio Conselho de Contribuintes.

Começemos pelo artigo 170 do CTN, regra delimitadora do instituto da compensação em nosso ordenamento jurídico, consoante o artigo 146 da Carta Magna:

*“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.” (grifei)*

Verifica-se que esta lei complementar impõe um balizamento geral, mas remete poderes à lei ordinária para a sua implementação, nas condições e garantias que esta estipular. É um típico exemplo de artigo que depende de regulamentação legal para ser executado, não tendo aplicação imediata. Tanto é, que apenas em 1991, com a edição da Lei nº 8.383, é que passou a ser permitida a compensação, nos termos e condições ali determinados. A restrição imposta pelo CTN é de que se tratasse de créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, não podendo a lei ampliar este conceito. Mas poderia eleger quais créditos poderiam ser objeto de compensação, pois o próprio artigo 170 deu-lhe poderes para tal. E não se diga que houve recepção parcial pela CF/88, pois a Carta Magna de 1969 também exigia lei complementar para tratar de normas gerais de direito tributário, em consonância com o seu artigo 18, § 1º. Há inúmeros exemplos de outorga de poder, por parte da Constituição a leis complementares e leis ordinárias, como também dentro do próprio CTN, quando trata, entre outros, das modalidades de remissão, isenção e anistia do crédito tributário. Dentro da pirâmide hierárquica legal, cabe ao CTN estipular o arcabouço básico daqueles institutos, enquanto as leis operarão *in concreto*, fazendo efetivamente valer o direito, sem afrontar o disposto no CTN.

Em cumprimento ao artigo 170 do CTN, a Lei nº 8.383/91, artigo 66, disciplinou a compensação, em seu *caput*, da seguinte forma:

425



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo :** 10980.009613/98-57  
**Acórdão :** 203-06.086

*“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.”*

Verifica-se que este artigo previu a possibilidade de compensação nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais. A IN nº 67/92 foi o primeiro dispositivo infralegal a regulamentar o tema, determinando que a compensação deveria ser realizada pelo valor expresso em quantidade de UFIR, e entre códigos da receita relativos a um mesmo tributo ou contribuição.

Com o advento da Lei nº 9.430/96 eliminou-se esta restrição, admitindo-se a compensação envolvendo qualquer tributo ou contribuição, mesmo não sendo da mesma espécie (Decreto nº 2.138/97). Foram editadas então as IN nºs 21/97, 32/97 e 73/97, que regularizaram dispositivos deste diploma legal, flexibilizando o entendimento do Fisco sobre o tema. Como corolário desta evolução insere-se a Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR Nº 08, que permitiu a correção monetária dos créditos havidos pelo contribuinte ao longo do ano de 1991.

Todos os dispositivos legais e infralegais referidos determinaram que apenas créditos advindos de pagamentos indevidos ou a maior de tributos e contribuições federais fossem objeto de compensação contra a Fazenda Pública. Quanto aos demais créditos, no silêncio da lei, não foram contemplados, não havendo possibilidade de sua utilização, por absoluta falta de previsão legal. As alterações advindas das Leis nºs 9.069/95 e 9.250/95, foram no sentido de introduzir as receitas patrimoniais e taxas no rol de créditos compensáveis e vincular a compensação àqueles de mesma espécie e destinação constitucional.

Finalmente, as alterações advindas dos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/96 foram no sentido de disciplinar o disposto no Decreto-Lei nº 2.287/86, que tratava de compensação ou restituição de indébitos tributários, o que certamente não contempla a pretensão da requerente.

A interessada efetuou a compensação com Títulos de Dívida Agrária (TDAs) com débitos vencidos de PIS. É uma compensação entre títulos de natureza distinta, da dívida pública (de natureza financeira), com créditos de natureza tributária, sem qualquer autorização legal para tanto. As TDAs não integram o conceito de taxa, tributo, contribuição social ou receita patrimonial (receitas imobiliárias, receitas de valores mobiliários, participações e dividendos, conforme Lei nº 4.320/64, art. 11, § 4º), estando excluídas da autorização legal decorrente das Lei nº 8.383/91, com a redação dada pelas Leis nºs 9.069/95 e 9.250/95, bem como da autorização contida na Lei nº 9.430/96.

Cont



**Processo** : 10980.009613/98-57  
**Acórdão** : 203-06.086

Aliás, o próprio Código Civil, no seu artigo 1.017, veda a compensação de dívidas fiscais da União, exceto nos casos de encontro entre a administração e o devedor, autorizados nas leis e regulamentos da Fazenda. De outra sorte, o artigo 54 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 determina que “não será admitida a compensação da observação de recolher rendas ou receitas com direito creditório contra a Fazenda Pública”. De maneira que a regra geral é a de que não pode haver a compensação, a não ser que a lei estipule de maneira expressa em contrário. E só há previsão legal para compensação com o ITR (Lei nº 4.504/64, art. 105, § 1º, “a”).

Analogamente, o próprio Poder Judiciário tem indeferido o depósito de TDAs para efeitos do artigo 151, inciso II, do CTN, conforme voto proferido pelo Exmo. Juiz Adhemar Maciel, no agravo de instrumento nº 91.01.13142-7 contra liminar de primeira instância que deferiu a substituição por TDAs dos depósitos em dinheiro efetuados nos autos de ação declaratória. Transcrevo, abaixo, ementa do referido acórdão:

*“PROCESSO CIVIL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO DE DINHEIRO POR TDAS. ART. 151, INC. II, DO CTN. LEI Nº 6.830/80. IMPOSSIBILIDADE.*

*I - O art. 151, II, do CTN exige, para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o depósito de seu montante integral. Tal depósito, só pode ser em pecúnia, pois está adstrito à conversão automática em renda da Fazenda Pública. Não se tem como converter, de imediato, o depósito em TDAs em renda.*

*II - Ainda, o art. 38 da LEF não viola o art. 151, II, do CTN. Ambos exigem “depósito” para a ilisão da cobrança.”*

Em seu voto, o Sr. Juiz justificou:

*“Mesmo sensível ao pedido da agravada, diante da realidade econômica porque todos passamos, não tenho como deferir seu justo pedido. Em primeiro lugar, a Fazenda não concordou. Em segundo lugar, o art. 151, II, do CTN exige, para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o depósito de seu montante integral. Tal depósito, data venia, só pode ser em pecúnia, pois está adstrito à conversão automática em rendas da Fazenda Pública. Não se tem jeito de converter, de imediato, o depósito em TDAs em renda. Ademais, o art. 38 da LEF não briga com art. 151, II, do CTN. Ambos exigem*

*Lat*



**Processo** : 10980.009613/98-57  
**Acórdão** : 203-06.086

*“depósito” para a ilisão da cobrança. A jurisprudência do Tribunal, como demonstrou a fazenda, é pacífica a respeito.”*

Especificamente sobre a questão, pronunciou-se o presidente do TRF da 1ª Região, em despacho que suspendeu medida liminar concedida, Diário de Justiça, 05 de agosto de 1996, nos seguintes termos:

*“Trata-se de pedido de suspensão de efeitos de liminar, deferida, parcialmente, em mandado de segurança, “...para determinar à autoridade coatora tão-somente que receba os Títulos da Dívida agrária em pagamento das contribuições sociais (PIS e COFINS) devidas pela Impetrante”.*

*Argui a Fazenda Nacional, em face da liminar impugnada, risco de lesão à economia e à ordem públicas. Deduz que a medida: a) **cria obstáculo inaceitável para a administração da política fiscal, tumultuando os procedimentos de arrecadação tributária, cujo incremento, a toda evidência, é decisivo para o saneamento das contas públicas e o combate à inflação; b) outorga provimento desestabilizador de atuação do Fisco; c) introduz o risco, real, de repetição de ações semelhantes”.** Prossegue, aduzindo que, “a ausência de certeza jurídica quanto às condições de gerenciamento da política fiscal, com reflexos negativos sobre a política econômica em geral, para o que contribui a concessão de liminares em medidas cautelares como a de que se trata, tem, portanto, efeito deletério sobre a economia pública, a ser evitado por todos. Por outro lado, cumpre observar que o adiantamento da prestação jurisdicional com a entrega de Títulos de difícil liquidez no mercado, como ocorre no caso concreto, seguramente inviabiliza a pronta realização de receita, na hipótese de decisão definitiva desfavorável (sic) à Fazenda Pública Nacional”.*

*Cuida-se, na espécie, de pretensão mandamental em que a Impetrante busca quitar débitos tributários através de Títulos da Dívida Agrária-TDAs.*

*Não se cogita, em sede de suspensão de segurança acerca de argumentos referentes ao mérito da impetração ou da juridicidade da medida liminar. Cabe, todavia, nesta instância, a discussão da matéria relativa ao risco de grave lesão à economia e à ordem públicas, como deduzino na inicial.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10980.009613/98-57  
**Acórdão** : 203-06.086

*No caso dos autos, exsurge a lesão à economia pública, na medida em que o pagamento de tributos através de TDAs repercute na dificuldade de sua conversão em espécie, de vez que, faltando a estes o efeitos liberatório do débito tributário, o contribuinte não pode deles utilizar-se para quitação de débitos para com a Fazenda Pública, como se infere do precedente do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, colacionado as fls. 07 pela requerente. Na esteira desse entendimento tem decidido este Tribunal que "as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário estão exaustivamente enumeradas no art. 151 do CTN, não constando desse elenco a possibilidade de depósitos em Títulos da Dívida Agrária, cujo resgate está sujeito ao decurso de prazo, o que não os equipara a dinheiro" (grifei) (Agravo de Instrumento nº 91.01.15422. Relator Juiz Vicente Leal, DJ de 21/05/92, pág. 13558, entre outros). Assim, por entender estar configurado, na espécie, um dos pressupostos ensejadores da medida excepcional que ora se pleiteia, consubstanciado na ameaça de lesão à economia pública, defiro o pedido." (Grifos meus).*

No mesmo sentido, decidiu em 1º de outubro de 1996. O Egrégio Tribunal Federal da 4ª Região, 1ª Turma, por unanimidade, na Apelação Cível nº 95.04.37835-8/PR, DJ 20/11/96, pág. 89140:

*"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. TÍTULOS DE DÍVIDA AGRÁRIA (TDAS).*

*Os títulos de Dívida Agrária (TDAs) não constituem meio hábil para pagamento de tributos relativos ao Imposto de Renda (§ 1º do art. 105 da Lei nº 4501/64)." (grifei).*

Por fim, mas não menos importante, é de se frisar a manifestação da MM. Juíza Lúcia Figueiredo, em despacho denegatório de efeito suspensivo ao agravo de instrumento nº 97.03.013456-4, publicado no Diário da Justiça, fls. 21.800, de 09.04.97:

*"Trata-se de agravo de Instrumento interposto de decisão que, nos autos de execução fiscal movida contra a agravante, deferiu a substituição dos bens oferecidos à penhora, em face da rejeição destes pela exequente.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10980.009613/98-57  
**Acórdão** : 203-06.086

*Alega a agravante que o oferecimento das TDA's à penhora encontra previsão legal no art. 11, inciso II da Lei 6.830/80, que a cotação lhes foi atribuída pela Portaria nº 291/96.*

*Aduz que o entendimento jurisprudencial dominante afasta a rejeição dos títulos pelo exeqüente e pede o deferimento do efeito suspensivo ao despacho agravado, determinando que o ato de constrição judicial recaia sobre os bens oferecidos à penhora.*

*O presente agravo atende aos requisitos impostos pelo artigo 525 do Código de Processo Civil, com a redação dada pela lei nº 9.139, de 30.11.95, merecendo seguimento.*

*Passo a decidir.*

*A MM. Juíza "a quo" entendeu descaber a penhora sobre Títulos da Dívida Agrária (TDA'S) em face da recusa da Fazenda Nacional.*

***Na verdade, tal recusa justifica-se na medida em que títulos da dívida pública podem ser oferecidos em penhora se tiverem colocação na Bolsa (art. 11, II). E isso, em virtude de , se improcedentes os embargos o bem possa ser levado a leilão e a Fazenda possa se ressarcir imediatamente.***

***Ora, se a liquidez do título não se apresenta, não é suscetível de penhora.***

***Nego, pois, o pedido de suspensão da decisão.***

*Comunique-se a Sra. Juíza que teve agravada sua decisão.*

*Intimem-se, a agravada, nos termos do inciso III, artigo 527, do Código de Processo Civil.*

*Após, conclusos para inclusão em pauta." (Grifos meus).*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10980.009613/98-57**  
**Acórdão : 203-06.086**

A jurisprudência administrativa, por sua vez, inclina-se na mesma direção. O Segundo Conselho de Contribuintes decidiu, no Acórdão nº 201-71.069, pela impossibilidade da compensação pretendida por absoluta ausência de respaldo legal. Tal entendimento está expresso na ementa da referida decisão, *verbis*:

*“PIS – COMPENSAÇÃO – TDA- Não há previsão legal para a compensação de direitos creditórios relativos à Títulos de Dívida Agrária – TDA com débito concernente à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS. A admissibilidade do recurso voluntário deverá ser feita pela autoridade ad quem em obediência ao duplo grau de jurisdição. Recurso Negado.”*

Este entendimento foi corroborado pelo Colendo Segundo Conselho de Contribuintes em Sessão de 15.10.97, no Recurso nº 101589:

*“COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS DE COFINS COM DIREITOS CREDITÓRIOS DERIVADOS DE TDA’S – Inadmissível por falta de lei específica, nos termos do art. 140 do Código Tributário Nacional – Recurso Negado.”*

Desta forma, incorreta a equiparação que a peticionária pretende fazer entre as TDAs que adquiriu e o pagamento em dinheiro do crédito tributário devido para efeitos de extinção deste, pois nem para efeitos de garantia em depósito judicial estão elas sendo aceitas, conforme evidenciam as decisões transcritas. **Claro está que muito menos para pagamento serão as TDA’S aceitas, mesmo por que contrariam também o disposto no artigo 162, incisos I e II do Código Tributário Nacional.**

Ademais, é oportuno lembrar que a autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre a legalidade de tais atos, sendo o contencioso administrativo foro impróprio para discussões desta natureza. Os mecanismos de controle da constitucionalidade das leis estão regulados na própria Constituição Federal, todos passando necessariamente pelo Poder Judiciário, que detém com exclusividade essa prerrogativa, conforme se infere dos arts. 97 e 102 da Carta Magna.

Ressalte-se que aceitar o procedimento adotado pela interessada é fazer tábula rasa da ordem estabelecida para execução dos créditos da Fazenda Pública disposta no artigo 11 da Lei 6.830/80. **Além do mais, não há sequer prova inequívoca da posse dos títulos em questão, pois não foi anexado o certificado de propriedade ou demonstrativo da custódia daqueles documentos em instituição financeira autorizada.** Registre-se, a título meramente



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10980.009613/98-57  
**Acórdão** : 203-06.086

informativo, transcrição de notícia coletada no jornal Correio do Povo, de 8 de novembro de 1997, na coluna Panorama Econômico, assinada por Denise Nunes:

*“O GOLPE DAS TDAs. A Procuradoria da República em Cascavel, no Paraná, alerta para um surto de fraude, que a partir daquele Estado se espalha pelos demais, especialmente os que concentram agricultores e empresários endividados junto ao Banco do Brasil ou à União. Segundo o Procurador Celso Três, o Ministério Público investiga casos envolvendo o Rio Grande do Sul, Minas Gerais, São Paulo, Ceará e Goiás. A fraude tem origem nas desapropriações feitas no Oeste do Paraná, que geraram processos que se arrastam por mais de 20 anos, envolvendo pequenos proprietários rurais que, em média, não têm mais do que R\$ 15 mil a receber do governo federal. Procurados por estelionatários, eles cedem via escritura o direito à indenização futura através de Títulos da Dívida Agrária. De posse da escritura, os fraudadores procuram pessoas com dívidas públicas e vendem o direito às TDAs por 30% do valor, para que se caucionem as dívidas executadas. A mesma escritura é vendida várias vezes, o que multiplica o efeito do golpe. Há casos em que os R\$ 15 mil geraram fraudes que somam R\$ 1 milhão.”*

Por todos os motivos expostos, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 10 de novembro de 1999

  
RENATO SCALCO ISQUIERDO