



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	D. 26/03/1999
C	St Rubrica

**Processo** : 11020.000073/97-68  
**Acórdão** : 203-04.345

**Sessão** : 15 de abril de 1998  
**Recurso** : 106.012  
**Recorrente** : ENXUTA S.A.  
**Recorrida** : DRJ em Porto Alegre - RS

**IPI - COMPENSAÇÃO - RECURSO VOLUNTÁRIO** - Em atenção ao direito de acesso ao duplo grau de jurisdição, constitucionalmente amparado, é de se admitir o recurso voluntário interposto, em razão de pedido de compensação negado na instância singular - **COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS DE IPI COM DIREITOS CREDITÓRIOS DERIVADOS DE TDAs** - Inadmissível por falta de lei específica, nos termos do art. 140 do Código Tributário Nacional. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
ENXUTA S/A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos: I) em acolher a preliminar de admissibilidade do recurso, admitido e conhecido por tempestivo; e II) no mérito, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 15 de abril de 1998

Otacílio Dantas Cartaxo  
**Presidente e Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, Francisco Sérgio Nalini, Daniel Corrêa Homem de Carvalho, Henrique Pinheiro Torres (Suplente), Sebastião Borges Taquary, Mauro Wasilewski e Renato Scalco Isquierdo.

cgf/



**Processo** : 11020.000073/97-68

**Acórdão** : 203-04.345

**Recurso** : 106.012

**Recorrente** : ENXUTA S.A.

## RELATÓRIO

ENXUTA S.A., nos autos qualificada, apresentou o Requerimento, às fls. 01/06, de denúncia espontânea cumulada com pedido de compensação, requerendo, por ato declaratório, seja reconhecida e declarada a compensação da totalidade do débito nesta denunciado com os direitos creditórios referentes a Títulos da Dívida Agrária - TDAs - de titularidade da Requerente, pelo respectivo valor de face (R\$100,44 cada para o mês de dezembro de 1996, cf. Portaria STN nº 355/96), em quantidade suficiente, cuja transferência à União Federal, por cessão, será formalizada assim que determinada for, com a conseqüente extinção da obrigação tributária (artigo 156, II, CTN).

Para fundamentar seu requerimento apresentou os seguintes argumentos:

### 1. Fatos

1.1 - na condição de contribuinte, está obrigada ao pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, devido à União Federal;

1.2 - encontra-se em atraso no recolhimento do referido tributo, correspondente ao fato gerador do 3º decêndio de dezembro de 1996, no valor de R\$134.031,08 (cento e trinta e quatro mil, trinta e um reais e oito centavos) vencido em 10 de janeiro de 1997, como demonstra a inclusa cópia do DARF;

1.3 - a fim de evitar as conseqüências do eventual início de procedimento fiscal, e a respectiva aplicação de penalidade diante de seu inadimplemento, apresenta esta denúncia espontânea, cumulada com pedido de compensação, posto que é detentora de direitos creditórios referentes a Títulos da Dívida Agrária - TDAs, em quantidade suficiente para satisfação do débito acima identificado, conforme comprova a inclusa certidão de Escritura Pública de Cessão de Direitos Creditórios, lavrada pelo Tabelionato e Registro de Galópolis, Comarca de Caxias do Sul - RS, às fls. 049 a 050, do Livro nº 10-N de Contratos Diversos, sob o nº 16.201-009/96, em 15 de fevereiro de 1996.

Esclarece que os direitos creditórios referidos encontram-se perfeitamente formalizados nos autos do Processo nº 94.6010873-3, que tramita pelo Juízo Federal da Vara da Seção Judiciária de Cascavel - PR, estando assim devidamente sub-rogada nos direitos e prerrogativas em comento, na proporção, quantidade e limites constantes do citado instrumento de cessão, nos termos da Certidão em anexo, fornecida pelo Juízo Federal indicado.



**Processo** : 11020.000073/97-68  
**Acórdão** : 203-04.345

## 2. Direito

### 2.1 - Natureza jurídica dos TDAs:

Embora não defina a Constituição o que sejam Títulos da Dívida Agrária: *“pretendeu ela que estes papéis, sem perderem suas qualidades de cambiais, podendo ser livremente negociados e comportarem a execução na forma dos títulos em geral, não deveriam ser confundidos com os títulos comuns com que a União opera no mercado financeiro. Hão de ser, portanto, títulos que, sem perderem a sua carga de executoriedade, destacam-se com individualidade própria da massa dos títulos da dívida pública. E a razão parece óbvia. É que eles estão sujeitos a uma disciplina jurídica não extensível aos títulos em geral. Eles gozam de uma cláusula que os protege contra a depreciação do valor da moeda.”* (Celso Bastos, “Comentários à Constituição do Brasil”, Ed. Saraiva, v. 7, pág. 253).

É um título de crédito *sui generis*, de natureza constitucional e lastreado no direito de propriedade, que representa uma dívida especial contraída pela União, passando a consubstanciar para o Tesouro Nacional, a partir do seu vencimento, a própria moeda corrente. Outra não pode ser a conclusão, em face da análise dos artigos 5º, XXII, e 184 da Constituição Federal.

É princípio geral constitucional que o pagamento de toda e qualquer indenização por desapropriação deve ser feita em dinheiro, ou seja, em moeda corrente, conforme afirma Brandão Cavalcanti (Tratado de Direito Administrativo, 1964, vol. V, pág. 89); enquanto J. Cretella Júnior afirma que em geral vigora o princípio monetário do pagamento em dinheiro, a não ser que lei estabeleça o contrário. (Comentários à Constituição de 1988, vol. I, Forense, 1990, 2ª Ed. pág. 370).

A imissão na posse da propriedade, na hipótese de desapropriação, por parte do expropriante, tem como condição *sine qua non* o pagamento antecipado do valor da propriedade.

O único benefício atribuído à União é que, em se tratando de desapropriação por interesse social, como sói ocorrer nos casos previstos no artigo 184 da Constituição Federal, ao invés de dispor de imediato da moeda, a substitui por um título resgatável no prazo nele fixado.

Assim, o Título da Dívida Agrária constitui título especial, valendo como se dinheiro fosse perante a Fazenda Pública Federal.

### 2.2 - Possibilidade jurídica da compensação requerida:



**Processo : 11020.000073/97-68**  
**Acórdão : 203-04.345**

Corolário da natureza jurídica do TDA é que o mesmo pode ser empregado quer para a extinção de crédito tributário, quer como pagamento de dívidas fiscais contraídas perante a União.

De início, importa frisar que o artigo 1.017 do Código Civil não constitui óbice à possibilidade de compensação tributária.

M. I. Carvalho de Mendonça, referendado por J. M. Carvalho Santos, deixa evidenciado que existem certos credores especiais não abrangidos pela proibição. Afirma o jurista:

*“Este preceito não compreende os credores por títulos de depósitos que tenham entrado no Tesouro, aos quais é dado o direito de compensar.”* (Código Civil Interpretado, vol. XIII, pág. 309).

Diante da realidade constitucional e dado o suporte jurídico e fático do TDA, sem sobra de dúvida, este constitui crédito perante à União, de natureza especial, não comportando referida restrição, sob pena de ferir, por via transversa, o direito da igualdade material, assegurado a todos os proprietários expropriados, consistente em indenização justa e prévia em dinheiro (artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal).

Por assim ser, por constituir um direito que pode ser oponível por via judicial, não é lícito negar à autoridade administrativa o reconhecimento da dívida e sua conseqüente compensação, em proposta formalizada pelo administrado.

Ensina Sílvio Rodrigues que a compensação “representa um elemento de garantia, pois cada um dos credores recíprocos tem, a assegurar o seu crédito, o próprio débito pelo qual é responsável” (vol. 2, pág. 247).

Serpa Lopes aponta a compensação judiciária entre as espécies de compensação, afirmando que esta “diz respeito à reconvenção, quando ela é oposta pelo réu à ação do autor, opondo uma pretensão própria à do autor, ambas submetidas ao mesmo julgamento” (f.277).

Assim, não há razão para que a autoridade administrativa possa resistir à idéia de compensação de crédito, pela natureza especial do TDA, se satisfeitos os pressupostos legais, quais sejam:

a) reciprocidade das obrigações: é preciso que haja créditos recíprocos entre as mesmas partes;

b) liquidez das dívidas: é preciso que representem um valor certo, mensurável;



**Processo : 11020.000073/97-68**

**Acórdão : 203-04.345**

c) exigibilidade atual das prestações: é preciso que as dívidas a serem compensadas estejam vencidas;

d) fungibilidade dos débitos: é preciso que ambas as prestações sejam fungíveis em si (v.g. dívidas resgatadas em moeda corrente).

Por outro lado, a admitir em hipótese a não aceitação da compensação, não poderia a Fazenda Pública deixar de receber os TDAs como pagamento de seus créditos, uma vez que referidos títulos foram emitidos em substituição à moeda corrente, representado no vencimento o sinal público da moeda, ou seja, o valor monetário nele consignado.

Por derradeiro, cumpre assinalar que os direitos relativos a TDA's, não lançados sob a forma escritural (artigo 1º do Decreto nº 578/92), tanto que exigíveis (vencidos), sujeitam-se ao mesmo regime jurídico dos títulos formalizados, nos termos da Instrução Normativa Conjunta nº 10, de 28 de dezembro de 1992 (STN-IN CRA).

Esse requerimento foi inicialmente analisado e indeferido pela Delegacia da Receita Federal em Caxias do Sul - RS, sob o argumento de que não existe previsão legal para a compensação de direitos creditórios decorrentes de Títulos de Dívida Agrária - TDA's - com impostos e contribuições federais, com fundamento no art. 170 do CTN, artigo 66 da Lei nº 8.383/91, art. 39 da Lei nº 9.250/95 e art. 73 da Lei nº 9.430/96, regulamentado pelo Decreto nº 2.138/97 e pela IN/SRF Nº 21/97, conforme Informação SASIT Nº 0068, cópia às fls. 58/60.

Inconformada com a Decisão da DRF em Caxias do Sul - RS, a requerente interpôs a Reclamação de fls. 63/70, junto à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS, requerendo que seja julgada totalmente procedente a presente reclamação/impugnação, reformando-se a decisão denegatória impugnada para, por ato declaratório, ser reconhecida a compensação pretendida, com a conseqüente extinção da obrigação tributária apontada na peça inicial (artigo 156, II, do CTN), sob os seguintes argumentos:

#### FUNDAMENTOS DA RECLAMAÇÃO:

##### 1 - Do Direito à Compensação Pretendida:

O Código Tributário Nacional é o pressuposto de validade mediata de toda a legislação tributária, posto que, por sua natureza de lei complementar (artigo 146 da Constituição Federal), encontra-se estacionada em degrau superior da hierarquia normativa. A compensação tributária é assegurada ao contribuinte pelo artigo 170 do Código Tributário Nacional, que exige a existência de créditos tributários, em face de créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.



**Processo : 11020.000073/97-68**  
**Acórdão : 203-04.345**

Assim, não pode a Administração fazer restrições e impor limites ao direito de compensação, assegurado ao contribuinte por lei complementar, sob pena de violação da garantia constitucional consubstanciada no princípio da legalidade (artigo 5º, II), segundo o qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Logo, se a lei hierarquicamente superior (CTN) não restringe a compensação de tributos com créditos de qualquer origem, não está o legislador ordinário a fazer restrição e, tampouco, a administração a fazê-lo na via administrativa, como ocorreu no caso dos autos.

Desse modo, preenchendo o crédito do sujeito passivo os requisitos da liquidez, certeza e exigibilidade, confere-se, *ex vi legis*, ao contribuinte o direito líquido e certo à compensação tributária, figurando incabíveis quaisquer restrições aplicadas pela Administração Tributária, à guisa de aplicar normas constitucionais.

Convém esclarecer que, em decorrência do disposto no artigo 34, § 5º, do Ato das Disposições Transitórias da Constituição Federal de 1988, não compete mais à legislação ordinária regulamentar o direito de compensação tributária previsto no preexistente artigo 170 do CTN;

É indiscutível que o artigo 170 do CTN deve ser interpretado e aplicado em harmonia com o artigo 146, III, da Constituição Federal, pois a ele está subordinado, do que resulta um único juízo, qual seja: compete sempre à autoridade administrativa admitir a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Diante dessa realidade, caem por terra os argumentos da autoridade recorrida, em basear o indeferimento do pedido compensatório na Lei nº 8.383/91 (estranha à lide), e em estabelecer o sofisma da necessidade da existência de lei ordinária para tanto, uma vez que referido direito está previsto no art. 170 do CTN, c/c o artigo 146, III, da Constituição Federal, que estabeleceu novos marcos, rumos e limites ao referido diploma legal.

2 - Da Inaplicabilidade do disposto no artigo 66 e parágrafos da Lei n.º 8.383/91, com as alterações dadas pelas Leis n.ºs. 9.065/95 e 9.250/95:

Pela análise perfunctória destes dispositivos constata-se que eles disciplinam apenas o Imposto sobre a Renda, tanto das pessoas físicas como jurídicas, inclusive os incidentes sobre operações financeiras. Logo, equivocou-se a autoridade *a quo* ao tentar impor as restrições legais apontadas, no caso em tela, onde não se pretende compensar créditos com valores devidos ou serem recolhidos a título de Imposto sobre a Renda, o que também seria legalmente viável, como se demonstrará oportunamente.

Por uma questão de interpretação jurídico-sistemática do diploma legal citado acima, o alcance real da palavra “tributo”, no artigo 66 da lei citada, não se prende ao seu



**Processo : 11020.000073/97-68**  
**Acórdão : 203-04.345**

conceito genérico, mas sim aos tributos tratados especificamente na lei em comento, ou seja, aqueles incidentes sobre a renda das pessoas físicas, jurídicas e das operações financeiras.

Constituiria verdadeira aberração jurídica aceitar a tese contida na decisão impugnada, qual seja: a de que o legislador, após disciplinar o Imposto sobre a Renda em cinquenta artigos, disciplinasse o direito de compensar *in genere* de todas as espécies tributárias, como se fosse possível tecnicamente esta lei ordinária regulamentar todo o conteúdo do art. 170 do CTN.

### 3 - Da Natureza Jurídica dos Títulos da Dívida Agrária - TDAs:

Os Títulos da Dívida Agrária consubstanciados nos termos do artigo 184 da Constituição Federal, “indenização justa e prévia com cláusula de garantia de preservação de seu valor real”, emitidos pela União no ato de desapropriação de propriedade privada, em decorrência de interesse social, têm lastro constitucional, não especulativo e unilateral. Aplicam-se-lhes todas as regras e princípios que norteiam a desapropriação prevista no artigo 5º, XXIV, da Constituição Federal, com uma única restrição: o resgate do título, isto é, sua conversão em moeda corrente ocorre no prazo de 20 (vinte) anos (art. 184 da CF/88); vencido o título sua liquidez e exigibilidade são imediatas.

Vencido o Título da Dívida Agrária - ou do crédito a ele relativo - em tese, o resgate por parte da União deveria ser imediato, em dinheiro, contra a apresentação do título ou requisição bastante ao Tesouro Nacional (Instrução Normativa Conjunta nº 01/95), sob pena da omissão da autoridade competente ferir direito líquido e certo do credor.

*Data venia*, na espécie, o artigo encampado pela autoridade recorrida não tem qualquer aplicabilidade a direitos creditórios relativos a TDAs vencidos, já que estes têm conversibilidade imediata em moeda corrente quando de sua apresentação à União (artigos 1º e 3º do Decreto nº 578/92).

Destarte, vê-se, mais uma vez, o desvio de ótica cometido na decisão impugnada, por prestigiar um dispositivo legal que só pode ser analisado considerando as naturezas jurídicas do instituto da desapropriação e do direito de propriedade (artigo 5º, XXIV, e 184 da Constituição Federal).

À vista da natureza e da origem dos Títulos da Dívida Agrária, revela-se ilegal e inconstitucional a imposição adotada na decisão impugnada, já que a reclamante/impugnante utiliza-se dos meios pertinentes - via administrativa - para ver operada a compensação a que tem direito.

Não é demais ressaltar que, no ordenamento jurídico nacional, vigora o princípio da compensação declaratória e, embora consubstanciando direito líquido e certo do contribuinte, para que esse modo de extinção do crédito tributário se efetive, impõe-se a emissão



**Processo : 11020.000073/97-68**  
**Acórdão : 203-04.345**

de um ato declaratório por parte da autoridade administrativa, conforme postulado na peça inaugural, o que não aconteceu na espécie dos autos. A reclamante/impugnante dispõe de créditos contra a União, conforme demonstram os documentos que instruíram o processo inicial e, ao mesmo tempo, reconhece a existência de débitos fiscais junto à Fazenda Pública.

#### 4 - Não Incidência de Multa Moratória:

Não procede a negativa da autoridade local, no que percuete à exclusão da multa de mora. Equivocou-se o subscritor da decisão contestada ao equiparar a denúncia espontânea - com pedido de compensação - feita pela reclamante com simples confissão de dívida, desacompanhada de pagamento. Ao propor a compensação em questão, dentro do prazo de liquidação da obrigação tributária, pretendeu a reclamante o pagamento integral da obrigação, de modo que, no caso, não há cogitar-se de atraso passível de indenização moratória.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS julgou a reclamação/impugnação apresentada, conforme Decisão de fls. 73/81, desconhecendo do pedido de homologação da compensação, sob os seguintes argumentos:

#### “COMPENSAÇÃO COFINS/TDA

O direito à compensação previsto no art. 170 do CTN só poderá ser imponível à Administração Pública por expressa autorização de lei que a autorize. O art. 66 da Lei n.º 8.383/91 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 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's).”

Segundo consta da decisão da DRJ em Porto Alegre - RS, o pedido da interessada não atende os requisitos de impugnação previstos no Decreto nº 70.235/72, nem tampouco de suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no art. 151, inciso III, do CTN, pois não há no processo notícia de formalização da exigência nos moldes do art. 9º da lei que regula o procedimento fiscal.

Há no processo uma denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, que só opera seus efeitos acompanhada do pagamento dos tributos. Pagamento este entendido “lato sensu”, ou seja, equivalente a um dos modos de extinção previstos no art. 156 do CTN. Deste modo, a compensação compõe essa modalidade, desde que operada dentro dos moldes do permissivo legal. Se não estiver, não opera efeito nenhum, e nem o art. 138 a protegerá, neste



**Processo : 11020.000073/97-68**  
**Acórdão : 203-04.345**

caso, das cominações previstas para a falta ou mora das obrigações tributárias que pretendia extinguir.

O art. 170 do Código Tributário Nacional estabelece que a lei (ordinária) pode, nas condições e sob as garantias que estipular, autorizar a compensação de créditos tributários, tendo a mencionada Lei nº 8.383/91 estabelecido, *verbis*:

“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.

§ 1º. A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.”

A interessada efetuou a compensação com Títulos de Dívida Agrária (TDAs) com débitos vencidos de COFINS. 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, estando excluídas da autorização legal decorrente da Lei nº 8.383/91, com a redação dada pelas Leis nºs 9.065/95 e 9.250/95, bem como da autorização contida na Lei nº 9.430/96.

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 art. 54 da Lei nº 4.320/94 determina que “não será admitida a compensação da observação de recolher rendas ou receitas com direito contra a Fazenda Pública”. A regra geral é a de que não pode haver a compensação, a não ser que a lei estipule em contrário. E só há previsão legal para a compensação com o ITR (Lei nº 4.504/64, art.105, § 1º, “a”). Os artigos 1º e 3º do Decreto nº 578/92 apenas referem que caberá ao Ministro da Fazenda a gestão, controle, lançamento, resgate e pagamento de juros dos TDAs, sendo improcedente a afirmação de que estes teriam conversibilidade imediata em moeda corrente, quando de sua apresentação à União. Tampouco a IN STN/INCRA 01/95, que revogou a IN STN/INCRA nº 10/92, altera a situação apresentada.

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 1ª instância que deferiu a substituição por TDAs dos depósitos em dinheiro efetuados nos autos de ação declaratória, cuja ementa transcrevo:



**Processo** : 11020.000073/97-68  
**Acórdão** : 203-04.345

“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, 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 “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 de 05/08/96, 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.”

Argúi 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



**Processo** : 11020.000073/97-68  
**Acórdão** : 203-04.345

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 deduzido na inicial.

**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 efeito 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. Rel. Juiz Vicente Leal, DJ de 21/05/92, pág. 13558, entre outros).**

Cita, ainda, a Decisão, em 1º de outubro de 1996, pelo Egrégio Tribunal Federal da 4ª Região, 1ª Turma, por unanimidade, na Apelação Cível nº 95.04.37835-8/PR, DJ de 20/11/96, pág. 89140, cuja sentença decidiu que os TDAs não constituem meio hábil para pagamento de tributos relativos ao Imposto de Renda.

Proferida a Decisão, o Senhor Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS (DRJ) determinou o encaminhamento do processo à DRF em Caxias do Sul - RS para prosseguimento na cobrança do crédito tributário e ciência à interessada, observando-se que descabia qualquer outro recurso na esfera administrativa.



**Processo : 11020.000073/97-68**

**Acórdão : 203-04.345**

Irresignada com a Decisão do Delegado da DRJ em Porto Alegre - RS e, apesar de alertada que não cabia qualquer outro recurso na esfera administrativa, a interessada, tempestivamente, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 84/92 a este Conselho de Contribuintes contra aquela decisão, alegando:

### I - Objeto do Recurso

Insurge-se contra a r. decisão de primeira instância, emanada da DRJ em Porto Alegre - RS que, ao apreciar Reclamação interposta contra decisão denegatória da DRF de Caxias do Sul - RS, optou por indeferi-la e, conseqüentemente, o pedido de compensação tributária apresentado pela recorrente. A ilustre autoridade recorrida considerou, equivocadamente, ser a decisão, objeto deste recurso, definitiva na esfera administrativa.

### II - Cabimento do Recurso

A Portaria n.º 384, de 29.06.94 assim dispõe: “Art. 2º. Às Delegacias da Receita Federal de Julgamento **competem realizar**, nos limites de suas jurisdições, **juízos em primeira instância** de processos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”. (grifado).

Por sua vez, o Decreto n.º 70.235/72, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, apesar das sucessivas alterações, continua a determinar, nos artigos 25, II, 33 e 37, que compete ao Conselho de Contribuintes julgar os recursos voluntários, dotados de efeito suspensivo, interpostos contra as decisões proferidas pela primeira instância. Tal atribuição encontra-se repetida no artigo 3º da Lei n.º 8.748/93, que alterou a legislação reguladora do Processo Administrativo Fiscal.

A Portaria n.º 4.980 que trata das atribuições das Delegacias da Receita Federal de Julgamento diz que o contribuinte apresenta recurso voluntário total à DRF/IRF/ALF, que encaminha o processo para a DRJ-SECAV que, por sua vez, o remete para o Conselho de Contribuintes para apreciação.

### III - Decisão Recorrida

O ilustre prolator da decisão indeferiu o pedido de compensação sob os mesmos fundamentos do Delegado da DRF em Caxias do Sul - RS, ou seja:

- a) a Lei n.º 8.383/91, com a redação dada pelos artigos 58 da Lei n.º 9.069/95 e 39 da Lei n.º 9.250/95, somente permite a compensação de imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais da mesma espécie, não havendo expressa previsão legal para a compensação de direitos creditórios relativos a Títulos da Dívida Agrária;



**Processo** : 11020.000073/97-68  
**Acórdão** : 203-04.345

- b) o TDA somente pode ser utilizado no pagamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural;
- c) ausência de comprovação de liquidez e certeza do crédito oferecido para compensação.

#### IV - Fundamento do Recurso

Repete neste tópico a mesma argumentação utilizada na impugnação, ou seja:

1. Inaplicabilidade do disposto no artigo 66 e parágrafos da Lei n.º 8.383/91, com as alterações dadas pelas Leis n.ºs. 9.065/95 e 9.250/95:

Pela análise perfunctória destes dispositivos constata-se que eles disciplinam apenas o Imposto sobre a Renda, tanto das pessoas físicas como jurídicas. Logo, equivocou-se a autoridade *a quo* ao tentar impor as restrições legais apontadas, no caso em tela, onde não se pretende compensar créditos com valores devidos ou serem recolhidos a título de Imposto sobre a Renda. Constituiria verdadeira aberração jurídica aceitar a tese contida na decisão impugnada, qual seja: a de que o legislador, após disciplinar o Imposto sobre a Renda em cinquenta artigos, disciplinasse o direito de compensar *in genere* de todas as espécies tributárias, como se fosse possível tecnicamente essa lei ordinária regulamentar todo o conteúdo normativo do artigo 170 do Código Tributário Nacional;

#### 2 - Direito à Compensação Pretendida:

O Código Tributário Nacional é o pressuposto de validade mediato de toda a legislação tributária, posto que, por sua natureza de lei complementar (artigo 146 da Constituição Federal), encontra-se estacionada em degrau superior da hierarquia normativa. A compensação tributária é assegurada ao contribuinte pelo artigo 170 do Código Tributário Nacional, que exige a existência de créditos tributários, em face de créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Assim, não pode a Administração fazer restrições e impor limites ao direito de compensação. Convém esclarecer que, em decorrência do disposto no artigo 34, § 5º, do Ato das Disposições Transitórias da Constituição Federal de 1988, não compete mais à legislação ordinária regulamentar o direito de compensação tributária previsto no preexistente artigo 170 do CTN.

Efetivamente, por se tratar a compensação tributária prevista em norma geral de direito tributário, a mesma somente poderia ser disciplinada através de Lei Complementar, nos termos do que dispõe o artigo 146, III, da Constituição Federal. É indiscutível que o artigo 170 do CTN deve ser interpretado e aplicado em harmonia com o artigo 146, III, da Constituição Federal, pois a ele está subordinado, do que resulta um único juízo: compete



**Processo : 11020.000073/97-68**  
**Acórdão : 203-04.345**

sempre a autoridade administrativa admitir a compensação de créditos tributários líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Por isso, uma vez presentes os pressupostos da compensação, nasce para o portador de Títulos da Dívida Agrária (TDAs) o direito subjetivo à obtenção da extinção de seu débito tributário. E isso se dá, independentemente de qualquer previsão legal específica, em razão das características de que se revestem esses títulos, características essas abordadas no item seguinte. Não se aplica à hipótese, integralmente o art. 170 do CTN. Esse autoriza a compensação desde que contemplada em lei. No entanto, ele não se volta aos títulos da dívida pública e, conseqüentemente, nada diz sobre os Títulos da Dívida Agrária. Estes têm maior poder liberatório do que os meros “créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos”, a que alude o referido artigo.

Como se sabe, o texto constitucional remete à lei o dizer da utilização desses títulos. Acontece, entretanto, que até o momento não sobreveio uma lei específica definindo a dita utilização. Obviamente, não se pode concluir que, por falta de lei, há de o direito de seus portadores ficar anulado. O papel da lei será o de especificar os limites mínimos e máximos de sua aceitabilidade, mas, de pronto, eles são aceitáveis.

Nem se diga que o Decreto nº 578/92, dentre as hipóteses que arrola, não enuncia a compensação. É que o decreto não tem um caráter exaustivo, não se pode invocar a omissão de dito ato quando se constata que, dentre as hipóteses ali elencadas, encontram-se algumas com muito menor razão para ali figurarem do que a própria compensação. O decreto teve em mira abrir o leque de aceitabilidade de algumas hipóteses que, de fato, se não fosse a disposição decretual, os títulos não seriam efetivamente aceitos. Mas não se pode daí inferir que a não referência ao instituto da compensação tenha o condão de impedir a exigibilidade desta.

Diante desta realidade, caem por terra os argumentos da autoridade recorrida, em basear o indeferimento do pedido compensatório na Lei n.º 8.383/91 (estranha à lide), e em estabelecer o sofisma da necessidade da existência de lei ordinária para tanto, uma vez que referido direito está previsto no artigo 170 do CTN, combinado com o artigo 146, III, da Constituição Federal.

### 3 - Da Natureza Jurídica dos Títulos da Dívida Agrária - TDAs

Os Títulos da Dívida Agrária consubstanciados nos termos do artigo 184 da Constituição Federal, “indenização justa e prévia com cláusula de garantia de preservação de seu valor real”, emitidos pela União no ato de desapropriação de propriedade privada, em decorrência de interesse social, têm lastro constitucional, não especulativo e unilateral. Aplicam-se-lhes todas as regras e princípios que norteiam a desapropriação prevista no artigo 5º, XXIV, da Constituição Federal, com uma única restrição: o resgate do título, isto é, sua conversão em moeda corrente ocorre no prazo de 20 (vinte) anos (art. 184 da CF/88); vencido o título, sua liquidez e exigibilidade são imediatas. À vista da natureza e da origem dos Títulos da Dívida



**Processo : 11020.000073/97-68**  
**Acórdão : 203-04.345**

Agrária, revela-se ilegal e inconstitucional a imposição adotada na decisão impugnada, já que a reclamante/impugnante utiliza-se dos meios pertinentes - via administrativa - para ver operada a compensação a que tem direito. Não é demais ressaltar que, no ordenamento jurídico nacional, vigora o princípio da compensação declaratória e, embora consubstanciando direito líquido e certo do contribuinte, para que esse modo de extinção do crédito tributário se efetive, impõe-se a emissão de um ato declaratório por parte da autoridade administrativa, conforme postulado na peça inaugural, o que não aconteceu na espécie dos autos. A reclamante/impugnante dispõe de créditos contra a União, conforme demonstram os documentos que instruíram o processo inicial e, ao mesmo tempo, reconhece a existência de débitos fiscais junto à Fazenda Pública.

#### 4 - Eficácia da denúncia espontânea.

Na espécie presente, os créditos dados em compensação - TDAs - segundo o regime jurídico-constitucional a que estão sujeitos, têm natureza especial e valem como se dinheiro fossem perante à Fazenda Pública. Ao propor a compensação em questão, dentro do prazo de liquidação da obrigação tributária, pretendeu a reclamante o pagamento integral da obrigação, de modo que, no caso, não se cogitar de atraso passível de indenização moratória.

#### V - O Pedido

Requer que seja julgado totalmente procedente o presente recurso voluntário, reformando-se a decisão recorrida para, por ato declaratório, ser reconhecida a compensação pretendida, excluída eventual multa de mora, com a conseqüente extinção da obrigação tributária apontada na peça inicial (artigo 156, II, do Código Tributário Nacional).

À vista do protocolo do Recurso Voluntário na DRF em Caxias do Sul - RS, esta Delegacia proferiu o Despacho de fls. 95/96, negando seu seguimento para este Conselho de Contribuintes, sob o argumento de que, nos termos da legislação vigente, não há previsão legal para a interposição do referido recurso, citando que o art. 3º da Lei n.º 8.748/93, que trata da competência dos Conselhos de Contribuintes, não relacionou, entre as suas atribuições, o julgamento de tal recurso, como se pode verificar de sua redação abaixo transcrita:

“Art. 3º - Compete aos Conselhos de Contribuintes, observada sua competência por matéria e dentro de limite de alçada fixados pelo Ministro da Fazenda:

I - julgar os recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, no processo a que se refere o art. 1º desta Lei; (processos administrativos de determinação e exigência de créditos tributários);

II - julgar os recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, e de decisões de recursos de ofício, nos processos relativos à restituição de



**Processo** : 11020.000073/97-68  
**Acórdão** : 203-04.345

impostos ou contribuições e a ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados.”

Inconformada com a negativa da DRF em Caxias do Sul - RS, a interessado trouxe aos Autos as cópias dos Documentos de fls. 100/103, referentes ao Mandado de Segurança em que a autora requer a remessa ao Conselho de Contribuintes em Brasília - DF dos recursos voluntários interpostos contra decisões da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS, que indeferiram o oferecimento de TDAs como forma de pagamento.

Como a medida liminar foi deferida pelo Juiz Federal Substituto em Caxias do Sul - RS, o recurso voluntário foi então encaminhado a esse Conselho.

Cabe ressaltar que, em processo desta mesma natureza (compensação de créditos tributários com TDAs) e desta mesma contribuinte, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou as contra-razões, a seguir resumidas, manifestando-se pelo indeferimento do pedido de compensação, sob os seguintes argumentos:

1. As razões da contribuinte já foram minuciosamente atacadas na decisão recorrida. Assim, a falta de novos e melhores argumentos somente reforça a certeza da insustentabilidade da tese e, conseqüentemente, a impossibilidade de provimento do seu pleito.

2. Entretanto, válida a transcrição, à título de subsídio à decisão recorrida - em que pese desnecessário - de lúcido entendimento dos cultos juizes de direito CARLOS HENRIQUE ABRÃO, MANOEL ÁLVARES, MAURY ÂNGELO BOTTESINI e RICARDO CUNHA CUIMENTI, manifestado no corpo da obra “Lei da Execução Fiscal Comentada e Anotada”, o qual, *mutatis mutandis*, adequa-se à situação ora sob comento. Assim, dizem os consagrados magistrados, *verbis*:

“Em pelo menos dois de seus dispositivos a própria Constituição Federal faz referência aos títulos da dívida pública, aos títulos emitidos pela Fazenda Pública como pagamento, empréstimo ou antecipação de receita: Art. 182, § 4º, III, e art. 184, caput, CTN. Contudo, para que os títulos da dívida pública sirvam como garantia efetiva de uma execução fiscal, é necessária lei específica autorizando a compensação do crédito tributário executado com o título oferecido em garantia, sob pena de indireta violação do art. 170 do CTN” (sublinhamos).

2. De outra feita, nosso Poder Judiciário tem demonstrado a não aceitação dos Títulos da Dívida Agrária sequer como garantia em execução fiscal, senão vejamos:

“Penhora - Bens - Títulos da Dívida Agrária - Inobrigatoriedade do recebimento pelo exequente - Interpretação do art. 13, inc. VI, do Decreto Federal 95.714, de 1988 - art. 656, inc. VI, do Código de Processo Civil,



**Processo** : 11020.000073/97-68  
**Acórdão** : 203-04.345

además inobservado pelo executado - Nomeação indeferida - Recurso não provido” (Agin n.º 271.654-2, 5ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, JTJ-LEX, 178/240);

Execução Fiscal - Penhora - Título da Dívida Agrária - Inadmissibilidade - Não basta a oferta do título, com valor nominal, sendo necessário saber-se o valor de mercado e sua liquidez na bolsa ou fora dela - Recurso improvido”(Agin n.º 267.946.-2/2, 9ª Câmara Civil do Tribunal de Justiça de São Paulo, j. 28.09.95).”

3. Por fim, ainda em defesa do entendimento da autoridade fiscal, pertinente seja trazido a estes autos o teor de despacho proferido pelo Exm. Sr. Juiz Volkmer de Castilho, Tribunal Regional Federal da 4ª Região, quando da relatoria do Agravo de Instrumento n.º 96.04.58851-6/RS, através do qual verifica-se, de modo insofismável, a impossibilidade de compensação entre créditos relativos a Títulos da Dívida Agrária e débitos fiscais, por ausência de previsão legal. Dentro da questão então enfrentada encontramos hipótese em tudo idêntica. Vejamos:

**“Agravo de Instrumento n.º 96.04.58851-6/RS**

**Relator: Juiz VOLKMER DE CASTILHO**

**Agravante: METALÚRGICA SARETTA LTDA**

**Agravada: UNIÃO FEDERAL**

a) - Cuida-se de agravo de instrumento apresentado pela METALÚRGICA SARETTA LTDA à decisão (f. 27) que, nos autos da Execução Fiscal n.º 96.1501023-5 movida pela União Federal, deferiu a inicial determinando a expedição de carta citatória. Sustenta a agravante que a irresignação ancora-se no fato de que protocolou pedido de quitação do débito fiscal mediante compensação com direitos creditórios seus referentes a TDA - Títulos da Dívida Agrária - junto à Receita Federal de Caxias do SUL/RS sob o n.º 11020.001026/96-32, que ainda não apreciado administrativamente, o que impede, à luz do art. 151, III, do CTN, seja cobrado o crédito em comento antes de ser oportunizada apreciação definitiva do pedido formulado administrativamente, inclusive porque foi protocolado meses antes da propositura do executivo fiscal.

b) - Observa-se o que pretendeu a agravante, pela via administrativa, foi o pagamento das parcelas impagas e cobradas pelo fisco mediante ação executiva, pretendendo o aceite dos TDA como meio de pagamento. Com efeito, sem embargo das razões expendidas pela agravante no que respeita o processamento administrativo do pedido formulado na Denúncia Espontânea, em primeira análise, porque inexistente previsão legal para a modalidade de pagamento requerida, e porque o Decreto 578 de 24.06.92



**Processo : 11020.000073/97-68**  
**Acórdão : 203-04.345**

que regula os TDA é taxativo nas hipóteses que autorizam a sua transmissão (art. 11), não restando ali previsto o caso em análise, entendo não haver possibilidade de deferimento do pedido. Demais disso, os títulos referidos são uma modalidade expendida com cronograma próprio de saque, o que lhe retira a característica de moeda de troca.

- c) - Ante o exposto, porque não vejo autorizado e não entendo presente a verossimilhança dos fundamentos alegados, **deixo de atribuir o efeito requerido.**

Intime-se o agravado para resposta nos termos do art. 527, II, do CPC e, após, retornem.

Porto Alegre, 19 de novembro de 1996” (sublinhamos e salientamos em negrito)

É o relatório.



**Processo** : 11020.000073/97-68  
**Acórdão** : 203-04.345

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

Preliminarmente, cabe esclarecer que o recurso subiu a este Conselho por determinação do Juiz Federal Substituto da Justiça Federal em Caxias do Sul - RS, que deferiu liminar à requerente garantindo-lhe o acesso ao segundo grau de jurisdição para exame da questão decidida pelo órgão processante, Delegado da Delegacia da Receita Federal em Caxias do Sul - RS, uma vez que o juízo de admissibilidade do referido recurso deverá ser examinado pelo órgão "ad quem".

As competências dos Conselhos de Contribuintes estão relacionadas no art. 3º da Lei n.º 8.748/93, alterada pela Medida Provisória n.º 1.542/96, que deu nova redação ao inciso II da citada lei, *in verbis*:

"Art.3º - Compete aos Conselhos de Contribuintes, observada sua competência por matéria e dentro de limite de alçada fixados pelo Ministro da Fazenda:

I - julgar os recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, no processo a que se refere o art. 1º desta Lei; (processos administrativos de determinação e exigência de créditos tributários);

II - julgar recursos voluntários de decisão de primeira instância, nos processos relativos à restituição de impostos ou contribuições e a ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados." (sublinhei).

A IN SRF n.º 21, de 10.03.97, alterada pela IN SRF n.º 73, de 15.09.97, dispõe sobre restituição, ressarcimento e compensação de tributos e contribuições fiscais, administrados pela Secretaria da Receita Federal, e tem como matriz legal os artigos 156, 165, 166, 167, 168, 169 e 170, do Código Tributário Nacional (CTN), o art. 66 da Lei n.º 8.383/91, com a redação dada pelo art. 58 da Lei n.º 9.069/95, o art. 39 da Lei n.º 9.250/95, na Lei n.º 9.363/96, o inciso II do § 1º do art. 6º e o art. 73 da Lei n.º 9.430/96, o Decreto n.º 2.138/97 e o art. 12 da Portaria MF n.º 38/97.

Da leitura da legislação acima citada se depreende, de imediato, que as regras fixadas para efeito de restituição, ressarcimento de tributos, estão profundamente interrelacionadas ou interligadas, não sendo possível, na maioria dos casos concretos, aplicá-las isoladamente, ou mesmo diferenciá-las, porquanto regulam simultaneamente as diversas modalidades de compensação, restituição e ressarcimento contempladas na legislação.



**Processo : 11020.000073/97-68**  
**Acórdão : 203-04.345**

A citada Instrução Normativa está dividida em nove partes ou tópicos a saber: 1. Abrangência; 2. Restituição; 3. Ressarcimento; 4. Compensação entre tributos e contribuições de diferentes espécies; 5. Compensação entre tributos ou contribuições da mesma espécie; 6. Compensação de crédito de um contribuinte com débito de outro; 7. Disposições gerais; 8. Disposições transitórias; e 9. Disposições finais.

Senão vejamos algumas regras regulamentares da IN SRF nº 21/97:

- o art. 2º determina que poderá ser objeto de pedido de restituição, total ou parcial, o crédito decorrente de qualquer tributo ou contribuição administrado pela SRF, seja qual for a modalidade do seu pagamento, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo, indevido ou a maior que o devido.

II - erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento.

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

- o art. 5º, também, fixa que poderão ser utilizados para compensação com débitos de qualquer espécie, relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF, os créditos decorrentes das hipóteses mencionadas no art. 2º, que trata de restituição, nos incisos I e II do art. 3º, que trata de ressarcimento e do art. 4º, que trata de ressarcimento em espécie de créditos não utilizados em compensação nos casos que enumera;

- o § 4º do art. 6º, também, impõe que, constatada a existência de qualquer débito, inclusive objeto de parcelamento, o valor a restituir será utilizado para quitá-lo, mediante compensação em procedimento de ofício, ficando a restituição restrita ao saldo remanescente.

Outros artigos, da comentada Instrução Normativa, que está embasada na legislação ordinária, estabelece outras regras procedimentais para as hipóteses de restituição, ressarcimento e compensação, de igual teor, ou seja, pondo em evidência a interligação dos três institutos tributários em comento.

Convém registrar que a citada Instrução Normativa, no tópico intitulado ressarcimento, em seu artigo 10 e §§, disciplina o pedido de ressarcimento, proceduralmente, da seguinte forma:

“Art. 10. Do despacho decisório proferido pela autoridade competente a que se refere o § 2º do art. 8º, em favor do contribuinte, não cabe recurso de ofício.

§ 1º. Do despacho decisório que indeferir parte ou o total do ressarcimento em espécie pleiteado será cientificada a pessoa jurídica, que



**Processo :** 11020.000073/97-68  
**Acórdão :** 203-04.345

poderá, no prazo de trinta dias contados da data da ciência, impugná-lo perante a Delegacia da Receita Federal de Julgamento - DRJ de sua jurisdição.

§ 2º. Na hipótese de a decisão proferida pela DRJ ser contrária à pessoa jurídica, dela caberá recurso voluntário para o Segundo Conselho de Contribuintes.

§ 3º. A impugnação e o recurso a que se referem os §§ 1º e 2º observarão as normas do processo administrativo fiscal de que trata o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

§ 4º. No caso de a decisão da DRJ ser parcialmente favorável à pessoa jurídica, o pagamento da parcela correspondente, se sujeita a recurso de ofício, somente será efetuada se a este for negado provimento pelo Segundo Conselho de Contribuintes.

§ 5º. Em qualquer caso, o Segundo Conselho de Contribuintes retornará o processo julgado à DRJ, para conhecimento da decisão, a qual o encaminhará, no prazo de cinco dias da data do recebimento, à DRF ou IRF-A de origem, para dar ciência ao contribuinte da decisão final e providenciar o pagamento da parte que lhe houver sido favorável.”

Entretanto, a referida IN é silente no que se refere à compensação e à restituição, na hipótese do contribuinte ter seu pedido negado, não normatizando o procedimento a ser adotado, caso o contribuinte resolva expressar seu inconformismo, ou seja, intentar a revisão do seu pedido em outra instância.

Ademais, a Portaria SRF nº 4.980/94, que também trata da matéria, do ponto de vista procedimental, reza que são competentes para apreciar os processos administrativos relativos à restituição, compensação, ressarcimento, imunidade, suspensão, isenção e redução de tributos e contribuições, as Delegacias, Alfândegas e Inspetorias de Classe Especial (art. 1º, inciso X).

Em seguida, o art. 2º da mencionada Portaria estabelece, *in verbis*:

“Art. 2º. Às Delegacias da Receita Federal de Julgamento compete julgar os processos administrativos, nos quais tenha sido instaurado, tempestivamente, o contraditório, inclusive os referentes a manifestação de inconformidade do contribuinte quanto à decisão dos Delegados da Receita Federal relativa ao indeferimento de solicitação de retificação de declaração de imposto de renda, restituição, compensação, ressarcimento, imunidade, suspensão, isenção e redução de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.”

Portanto, a portaria acima citada, igualmente, não trata dos recursos decorrentes do indeferimento de pedidos formulados pelos contribuintes relativos às matérias



**Processo** : 11020.000073/97-68  
**Acórdão** : 203-04.345

que enumera, cumprindo citar restituição e compensação, com exceção para os pedidos de ressarcimento, apenas.

O fato é que a lei ordinária não prevê a revisão da decisão singular prolatada em processo administrativo decorrente de pedido de compensação, ou seja, não contemplou a hipótese de recurso para o caso.

Todavia, no que se refere ao duplo grau de jurisdição, ensina Roberto Barcellos de Magalhães, ao comentar a Constituição atual:

“Direito complementar ao de ampla defesa é o de não se conformar com a decisão condenatória, pedindo sua revisão pela instância superior. O gravame ou prejuízo sofrido com a sentença, mínimo que seja ou de efeito apenas para o futuro, é sempre motivo para a apelação.” (In Comentários à Constituição Federal de 1988, vol. I, pág. 54, Editora Lumem Juris, 1997)

O Jurista Fernando da Costa Tourinho Filho, ao comentar sobre o assunto, se posiciona da seguinte forma:

#### **“Princípio do duplo grau de jurisdição**

*“Trata-se de princípio da mais alta importância. Todos sabemos que os Juizes, homens que são, estão sujeitos a erro. Por isso mesmo o Estado criou órgãos jurisdicionais a eles superiores, precipuamente para reverem, em grau de recurso, suas decisões. Embora não haja texto expresse a respeito na Lei Maior, o que se infere do nosso ordenamento é que o duplo grau de jurisdição é uma realidade incontestável. Sempre foi assim entre nós. Isto mesmo se infere do art. 92 da CF, ao falar em Tribunais e Juizes Federais, Tribunais e Juizes Eleitorais, etc. Por outro lado, como o § 2º do art. 56º da CF dispõe que os direitos e garantias expressos na Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que o Brasil seja parte, e considerando que a República Federativa do Brasil, pelo Decreto nº 678, de 6-11-1991, fez o depósito da Carta de Adesão ao ato internacional da Convenção Americana sobre direitos humanos (Pacto de São José da Costa Rica), considerando que o art. 8º, 2, daquela Convenção dispõe que durante o processo toda pessoa tem direito, em plena igualdade, a uma série de garantias mínimas, dentre estas a de recorrer da sentença para Juiz ou Tribunal Superior, pode-se concluir que o duplo grau de jurisdição é garantia constitucional.” (In Processo Penal, vol. I, pág. 78, Editora Saraiva, 19ª. Edição, 1997)*



**Processo : 11020.000073/97-68**  
**Acórdão : 203-04.345**

Igualmente, os Juristas Antônio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinuver e Cândido R Dinamarco, discorrem sobre a matéria, assim:

*“O duplo grau de jurisdição é, assim, acolhido pela generalidade dos sistemas processuais contemporâneos, inclusive pelo brasileiro. O princípio não é garantido constitucionalmente de modo expresso, entre nós, desde a República; mas a própria Constituição incumbe-se de atribuir a competência recursal a vários órgãos da jurisdição (art. 102, inc. II; art. 105, inc. II; art. 108, inc. II), prevendo expressamente, sob a denominação de tribunais, órgão judiciários de segundo grau (v.g., art. 93, inc. III). Ademais, o Código de Processo Penal, o Código de Processo Civil, a Consolidação das Leis do Trabalho, leis extravagantes e as leis de organização judiciária prevêm e disciplinam o duplo grau de jurisdição.” (In Teoria Geral do Processo, Malheiros, Editores, 13ª Edição, pág.75)*

A Constituição Federal, em seu inciso LV, art. 5º, assegurou, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e a ampla defesa, com os meios (de prova) e recursos (à instância superior) a ela inerentes.

Diante da estreita interligação ou interdependência dos institutos da restituição, ressarcimento e compensação, conforme se depreende da leitura dos textos legais reguladores da matéria, e da posição da doutrina dominante no que se refere ao direito de acesso ao duplo grau de jurisdição, constitucionalmente amparado, admito o recurso e dele tomo conhecimento por tempestivo.

#### DO MÉRITO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão do Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS, que manteve o indeferimento, pelo Delegado da Delegacia da Receita Federal em Caxias do Sul - RS, do Pedido de Compensação da COFINS, referente ao mês de agosto de 1996, com direitos creditórios representados por Títulos da Dívida Agrária - TDAs.

Ora, cabe esclarecer que Títulos da Dívida Agrária - TDAs, são títulos de crédito nominativos ou ao portador, emitidos pela União, para pagamento de indenizações de desapropriações por interesse social de imóveis rurais para fins de reforma agrária e têm toda uma legislação específica, que trata de emissão, valor, pagamento de juros e resgate e não têm qualquer relação com créditos de natureza tributária.

A alegação da requerente de que a Lei n.º 8.383/91 é estranha à lide e que o seu direito à compensação estaria garantido pelo artigo 170 do Código Tributário Nacional - CTN procede em parte, pois a referida lei trata especificamente da compensação de créditos



**Processo : 11020.000073/97-68**  
**Acórdão : 203-04.345**

tributários do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, enquanto que os direito creditórios do contribuinte são representados por Títulos da Dívida Agrária - TDAs, com prazo certo de vencimento.

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 n. 1, de 1969, e pelas posteriores.” Já seu parágrafo 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, no que não seja incompatível com o novo sistema tributário nacional.

Ora, a Lei n.º 4.504/64, em seu artigo 105, que trata da criação dos Títulos da Dívida Agrária - TDAs, cuidou também de seus resgates e utilizações. E segundo o parágrafo 1º deste artigo, *“Os títulos de que trata este artigo vencerão juros de seis por cento a 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 cinquenta por cento do Imposto Territorial Rural;”* (grifei).

Já o artigo 184 da Constituição Federal de 1988 estabelece que a utilização dos Títulos da Dívida Agrária será definida em lei.

O Presidente da República, no uso da atribuição que lhe confere o artigo 84, IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto nos artigos 184 da Constituição, 105 da Lei n.º 4.504/64 (Estatuto da Terra), e 5º da Lei n.º 8.177/91, editou o Decreto n.º 578, de 24 de junho de 1992, dando nova regulamentação ao lançamento dos Títulos da Dívida Agrária. E de acordo com o artigo 11 deste decreto, os TDAs poderão ser utilizados em:



Processo : 11020.000073/97-68  
Acórdão : 203-04.345

*"I - pagamento de até cinqüenta por cento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural;*

*II - pagamento de preços de terras públicas;*

*III - prestação de garantia;*

*IV - depósito, para assegurar a execução em ações judiciais ou administrativas;*

*V - caução, para garantia de:*

*a) quaisquer contratos de obras ou serviços celebrados com a União;*

*b) empréstimos ou financiamentos em estabelecimentos da União, autarquias federais e sociedades de economia mista, entidades ou fundos de aplicação às atividades rurais criadas para este fim.*

*VI - a partir do seu vencimento, em aquisições de ações de empresas estatais incluídas no Programa Nacional de Desestatização."*

Portanto, demonstrado, claramente, que a compensação depende de lei específica, artigo 170 do CTN, que a Lei n.º 4.504/64, anterior à CF/88, autorizava a utilização dos TDAs em pagamentos de até 50,0 % do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, que esse diploma legal foi recepcionado pela nova Constituição, art. 34, § 5º, do ADCT, e que o Decreto n.º 578/92 manteve o limite de utilização dos TDAs em até 50,0 % para pagamento do ITR, e que entre as demais utilizações desses títulos, elencadas no artigo 11 deste decreto, não há qualquer tipo de compensação com créditos tributários devidos por sujeitos passivos à Fazenda Nacional, a decisão da autoridade singular não merece reparo.

Também, as ementas de execução fiscal, bem como o Agravo de Instrumento transcritos nas Contra-razões da PFN Seccional de Caxias do Sul - RS, ratificam a necessidade de lei específica para a utilização de TDAs na compensação de créditos tributários dos sujeitos passivos com a Fazenda Nacional. E a lei específica é a 4.504/64, art. 105, § 1º, "a", e o Decreto n.º 578/92, art. 11, inciso I, que autorizam a utilização dos TDAs para pagamento de até cinqüenta por cento do ITR devido.

Quanto ao pedido de dispensa de multa de mora, sob alegação de denúncia espontânea e da promessa de entrega dos TDAs para compensar os créditos tributários reconhecidos, vencidos e não pagos no vencimento, não cabe a este Conselho apreciá-lo, uma vez que a multa ainda não foi lançada. Trata-se de acontecimento futuro e incerto que não pode ser objeto de julgamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 11020.000073/97-68**

**Acórdão : 203-04.345**

Em face do exposto, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO**, mantendo o indeferimento do pedido de compensação de TDAs com o crédito do IPI referente ao 3º (terceiro) decêndio de dezembro de 1996.

Sala das Sessões, 15 de abril de 1998

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO