



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	D. 13 / 08 / 19 99
C	8
	Rubrica

554

Processo : 11020.001093/96-20
Acórdão : 203-05.295
Sessão : 06 de abril de 1999
Recurso : 106.005
Recorrente : ENXUTA S.A.
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

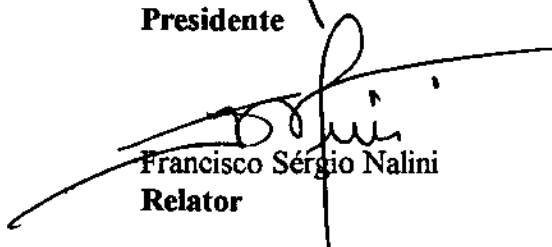
PIS - COMPENSAÇÃO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Em atenção ao direito de acesso ao duplo grau de jurisdição, constitucionalmente amparado, é de se admitir o recurso voluntário interposto em razão de pedido de compensação negado na instância singular. **COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS DE PIS COM DIREITOS CREDITÓRIOS 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 acatar a preliminar de admissibilidade do recurso; e, II) no mérito, em negar provimento ao recurso.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Daniel Corrêa Homem de Carvalho.

Sala das Sessões, em 06 de abril de 1999


Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente


Francisco Sérgio Nalini
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, Renato Scalco Isquierdo, Mauro Wasilewski, Lina Maria Vieira e Sebastião Borges Taquary.

Lar/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 11020.001093/96-20
Acórdão : 203-05.295

Recurso : 106.005
Recorrente : ENXUTA S.A.

RELATÓRIO

ENXUTA S.A., nos autos qualificada, apresentou o Requerimento de fls. 01/06, solicitando a compensação de crédito tributário da Contribuição do Programa de Integração Social - PIS, no valor de R\$ 57.406,99 (cinquenta e sete mil, quatrocentos e seis reais, e noventa e nove centavos), referente ao mês de junho de 1996, por Títulos da Dívida Agrária - TDA, em quantidade suficiente à satisfação daquele crédito.

Para fundamentar seu requerimento apresentou os seguintes argumentos:

- é contribuinte do PIS;

- é detentora de direitos creditórios referentes a Títulos da Dívida Agrária - TDA, conforme prova a Escritura Pública de Cessão de Direitos Creditórios, em anexo, em quantidade suficiente para satisfação do referido crédito tributário. Assim, visando manter atualizado o seu recolhimento e para evitar as consequências do eventual início do procedimento fiscal, além da possível aplicação de penalidades frente ao seu inadimplemento, oferece os direitos creditórios para a solução do débito;

- os direitos creditórios acima referidos encontram-se perfeitamente habilitados nos autos do Processo nº 87.101.3476-0, que tramita perante a Justiça Federal em Foz de Iguaçu - PR;

- a possibilidade legal e jurídica da compensação do tributo, em questão, com os direitos creditórios referentes a TDA, está demonstrada no Parecer em anexo, às fls. 19/23, que igualmente instrui a presente peça.

O citado Parecer trata da natureza jurídica e efeitos e de direitos creditórios relativos a Títulos da Dívida Agrária - TDA.

O requerimento foi, inicialmente, analisado e indeferido pela DRF em Caxias do Sul - RS (57/59), fundamentados nos seguintes argumentos e diplomas legais:

1 - Artigo 170 do CTN:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 11020.001093/96-20
 Acórdão : 203-05.295

"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.";

2 - Art. 66 da Lei nº 8.383/91 com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069/95:

"Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente."

"§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie;

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição;

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigida monetariamente com base na variação da UFIR;

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo."

3 - A Lei nº 9.250, de 26/12/95, estabeleceu que compensação somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.

4 - Como se vê das normas legais acima transcritas que tratam da compensação, não há previsão legal para compensação de direitos creditórios relativos a Títulos da Dívida Agrária - TDA, com débitos decorrentes de impostos e contribuições federais.

5 - Por pertinente, cumpre ressaltar que a utilização de TDA para pagamento de tributos federais, de acordo com o art. 105, § 1º, letra "a", da Lei nº 4.504/64, e inciso I do art.



Processo : 11020.001093/96-20

Acórdão : 203-05.295

11 do Decreto nº 578, de 24/06/92, somente poderão ser utilizados para pagamento de até cinquenta por cento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR.

Inconformada com a Decisão da DRF em Caxias do Sul - RS, a requerente interpôs a Reclamação de fls. 62/69, junto à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS, requerendo que seja julgada 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:

1 - Inaplicabilidade do disposto no artigo 66, e §§, da Lei nº 8.383/91, com as alterações dadas pelas Leis nºs 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 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 face a 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;

3 - 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



Processo : 11020.001093/96-20

Acórdão : 203-05.295

(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 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.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS, julgou a reclamação/impugnação apresentada, conforme Decisão de fls. 72/80, indeferindo o pedido de compensação e mantendo a decisão da DRF em Caxias do Sul - RS, sob os seguintes argumentos:

EMENTA: COMPENSAÇÃO PIS/TDA

O direito à compensação prevista no artigo 170 do CTN só poderá ser imponível 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.

Proferida a Decisão, a autoridade julgadora da DRJ em Porto Alegre - RS determinou o encaminhamento do processo à DRF em Caxias do Sul - RS, para dar ciência ao interessado do seu inteiro teor, considerando a decisão definitiva na esfera administrativa (não cabendo recurso ao Conselho de Contribuintes).

Irresignada com a Decisão do Delegado da DRJ em Porto Alegre - RS e, apesar de alertada que não cabia recurso para o Conselho de Contribuintes, a interessada, tempestivamente, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 84/91 a este Conselho 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11020.001093/96-20**Acórdão : 203-05.295**

de compensação tributária apresentado pela recorrente, considerando 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 compete realizar, nos limites de suas jurisdições, julgamentos em primeira instância de processos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”. (grifado).

Por sua vez, o Decreto nº 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 nº 8.748/93, que alterou a legislação reguladora do processo administrativo fiscal.

A Portaria nº 4.980 que trata das atribuições das Delegacias da Receita Federal de Julgamento diz que a 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 C.C., para apreciação.

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

a) a Lei nº 8.383/91, com a redação dada pelo artigo 58 da Lei nº 9.069/95 e 39 da Lei nº 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;

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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 11020.001093/96-20

Acórdão : 203-05.295

1. Inaplicabilidade do disposto no artigo 66 e §§ da Lei nº 8.383/91, com as alterações dadas pelas Leis nºs 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 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 (TDA), 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



Processo : 11020.001093/96-20

Acórdão : 203-05.295

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 nº 8.383/91 (estranha à lide), e em estabelecer o sofisma da necessidade da existência de lei ordinária para tanto, vez que referido direito está previsto no artigo 170 do CTN, combinado com o artigo 146, III, da Constituição Federal.

3 - 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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 11020.001093/96-20
 Acórdão : 203-05.295

demonstram os documentos que instruíram o processo inicial e, ao mesmo tempo, reconhece a existência de débitos fiscais junto à Fazenda Pública.

V - O Pedido - Requer que seja julgado totalmente procedente o presente recurso voluntário total, 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. 97/98, 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 nº 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.3.º - 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 impostos ou contribuições e a ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados.(sublinhei)."

Foi, então, dado ciência ao contribuinte conforme AR de fls. 97.

Inconformado com a negativa da DRF em Caxias do Sul em dar prosseguimento ao Recurso Voluntário, o contribuinte ingressou no Poder Judiciário com um Mandado de Segurança com pedido de medida liminar 99/102, postulando a suspensão e execução do ato praticado pelo Delegado da Receita Federal sobrestando-se o encaminhamento do processo ao Conselho de Contribuintes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11020.001093/96-20
Acórdão : 203-05.295

O Juiz Federal Substituto em Caxias do Sul - RS deferiu a Medida Liminar em favor da requerente conforme Despacho de fls. 99, determinando o prosseguimento do processo, conforme pleiteado pela requerente.

Em cumprimento à determinação judicial, a DRF em Caxias do Sul - RS encaminhou o processo à DRJ em Porto Alegre - RS, que remeteu-o a este Conselho

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 11020.001093/96-20
Acórdão : 203-05.295

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR FRANCISCO SÉRGIO NALINI

O processo reúne as condições exigidas para a sua admissibilidade, inclusive o da tempestividade, razão pela qual, dele tomo conhecimento.

Já é firme e segura a jurisprudência desta Câmara no sentido de que não cabe compensação de tributos e contribuições com Títulos da Dívida Agrária – TDA, como poderemos ver no voto de minha lavra no Recurso nº 101.598, de minha lavra, onde a requerente também era interessada:

“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, 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 nº 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 voluntário 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).’



Processo : 11020.001093/96-20

Acórdão : 203-05.295

A IN SRF nº 21, de 10.03.97, alterada pela IN SRF nº 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 nº 8.383/91, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069/95, o art. 39 da Lei nº 9.250/95, na Lei nº 9.363/96, o inciso II do § 1º do art. 6º e o art. 73 da Lei nº 9.430/96, o Decreto nº 2.138/97 e o art. 12 da Portaria MF nº 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.

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. 3º estabelece que poderão ser objeto de ressarcimento, sob forma de compensação com débitos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da mesma pessoa jurídica, relativos às operações no mercado interno, os créditos nas hipóteses que enumera;

- o art. 4º diz que poderão ser objeto de pedido de ressarcimento em espécie os créditos mencionados nos incisos I e II do artigo 3º, ou seja, decorrentes de estímulos fiscais na área de IPI e presumidos de IPI, na forma especificada, que não tenham sido utilizados para compensação com débitos do mesmo imposto, relativos a operações no mercado interno.

- 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



Processo : 11020.001093/96-20
Acórdão : 203-05.295

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;

- o art. 8º, que trata de ressarcimento dos créditos relacionados no art. 3º, ou seja, de ressarcimento, sob a forma de compensação nas hipóteses que elenca, determina que o ressarcimento, inicialmente, será efetuado mediante compensação com débitos do IPI relativos a operações no mercado interno.

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 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 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 6 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



Processo : 11020.001093/96-20
Acórdão : 203-05.295

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, a 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 a compensação e a 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 As 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 as materiais 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.



Processo : 11020.001093/96-20
Acórdão : 203-05.295

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 Juízes, 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 expresso 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 Juízes Federais, Tribunais e Juízes Eleitorais etc. Por outro lado, como o § 2º do art. 5º 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)

Igualmente, os Juristas Antônio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover 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;



Processo : 11020.001093/96-20
Acórdão : 203-05.295

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, órgãos 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 do 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 do PIS, com direitos creditórios representados por Títulos da Dívida Agrária - TDA.

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



Processo : 11020.001093/96-20
 Acórdão : 203-05.295

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 - TDA, 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 TDA poderão ser utilizados em:

I - pagamento de até cinquenta por cento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural;



Processo : 11020.001093/96-20
Acórdão : 203-05.295

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:

quaisquer contratos de obras ou serviços celebrados com a União;

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 TDA em pagamentos de até 50,0 % do Imposto 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 TDA, 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 TDA 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 TDA para pagamento de até cinquenta por cento do ITR devido."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11020.001093/96-20

Acórdão : 203-05.295

Em face do exposto, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO**, mantendo o indeferimento do pedido de compensação de TDA com o crédito do PIS.

Sala das Sessões, em 06 de abril de 1999

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'F. Nalini', is written over the printed name. The signature is stylized with a large, sweeping horizontal stroke that extends to the left and a vertical stroke that extends downwards.

FRANCISCO SÉRGIO NALINI