

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 11/03/1999
C	Stelutino
	Rubrica



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES

**Processo nº:** 11020.001281/96-30  
**Acórdão nº:** 202-10.179


Sessão : 02 de junho de 1998  
**Recurso :** 106.070  
Recorrente : TRICHES FERRO E AÇO S/A  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

**IPI - COMPENSAÇÃO DE TÍTULO DA DÍVIDA AGRÁRIA (TDA) COM DÉBITOS DE NATUREZA TRIBUTÁRIA – Inadmissível por carência de lei específica, nos termos do disposto no artigo 170 do Código Tributário Nacional CTN. Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: TRICHES FERRO E AÇO S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 02 de junho de 1998

  
Marcos Vinícius Neder de Lima  
**Presidente e Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Tarásio Campelo Borges, Oswaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho, Maria Teresa Martínez López, Ricardo Leite Rodrigues e Helvio Escovedo Barcellos.

/OVRS/CF/



**Processo nº:** 11020.001281/96-30  
**Acórdão nº:** 202-10.179

**Recurso :** 106.070  
**Recorrente :** TRICHES FERRO E AÇO S/A

## RELATÓRIO

A interessada, nos autos qualificada, apresentou requerimento solicitando a compensação de débitos de natureza tributária (PIS e IPI), com Títulos da Dívida Agrária – TDA, em quantidade suficiente à satisfação do crédito identificado no processo em tela com fundamento nos artigos 138 e 170 do Código Tributário Nacional.

Para fundamentar seu requerimento apresentou, em síntese, os seguintes argumentos:

1. ser contribuinte do tributo, estando obrigada ao seu recolhimento, sendo que possui valor vencido e não pago;
2. a fim de evitar as conseqüências do eventual início de procedimento fiscal e a respectiva aplicação de penalidade diante de seu inadimplemento, apresenta a denúncia espontânea, cumulada com pedido de compensação;
3. é detentora de direitos creditórios referentes a Títulos da Dívida Agrária – TDAs, conforme comprova a inclusa Certidão de Escritura Pública de Cessão de Direitos Creditórios;
4. os direitos creditórios referidos encontram-se perfeitamente formalizados em processo judicial, em trâmite perante a Justiça Federal;
5. a possibilidade jurídica da compensação requerida vem amparada no artigo 1.017 do Código Civil;
6. requer, ao final, por ato declaratório, seja reconhecida e declarada a compensação do débito em questão, com os direitos referentes a Títulos da Dívida Agrária – TDAs, de titularidade da requerente.

O requerimento foi inicialmente analisado e indeferido pela DRF em Caxias do Sul – RS, fundamentado, em síntese, nos seguintes argumentos e diplomas legais: que o pedido de compensação não deve ser conhecido, por não estar previsto em



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo nº: 11020.001281/96-30**  
**Acórdão nº: 202-10.179**

nenhuma norma; que o artigo 3º da Instrução Normativa SRF nº 67/92, que regulamentou o artigo 66 da Lei nº 8.383/91 não alberga a hipótese de que trata o presente processo; que a 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; que o TDA somente pode ser utilizado no pagamento do Imposto incidente sobre a Propriedade Territorial Rural; que não estaria afastada a incidência da multa de mora, no caso da referida confissão de dívida, por sua natureza compensatória.

A contribuinte, inconformada com a decisão da Delegacia da Receita Federal em Caxias do Sul – RS, apresenta impugnação, aduzindo o seguinte:

1) que o Código Tributário Nacional é o pressuposto de validade mediato de toda a legislação tributária, tanto ordinária como infra-ordinária, posto que, por sua natureza de lei complementar (artigo 146 da Constituição Federal), encontra-se estacionada em degrau superior da hierarquia normativa;

2) 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;

3) que constata-se claramente que a lei complementar (CTN) – cuja interpretação deve ser a mais abrangente possível, observados apenas os limites constitucionais – não limita a natureza ou a origem do crédito que o sujeito passivo possa ter contra a Fazenda Pública, apenas condiciona que estes sejam líquidos, certos e exigíveis (vencidos);

4) assim, não pode a Administração, inclusive através de mera instrução normativa (nº 67/92), fazer restrições e impor limites ao direito de compensação, assegurado ao contribuinte por Lei Complementar que, como esclarecido, não impõe óbices ao procedimento exonerador, 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 da lei. Logo, se a lei hierarquicamente superior (CTN – natureza complementar) não restringe a compensação de tributos com créditos de qualquer origem, não está o legislador ordinário autorizado a fazer a restrição e, tampouco, a administração a fazê-lo na via administrativa, como ocorreu no caso dos autos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo nº: 11020.001281/96-30**  
**Acórdão nº: 202-10.179**

5) 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 repartições aplicadas pela Administração Tributária, à guisa de aplicar normas inconstitucionais;

6) que, em decorrência do inteiro teor do artigo 34, § 5º, do Ato das Disposições Transitórias da Constituição Federal de 1998, não compete mais à legislação ordinária regulamentar o direito de compensação tributária previsto no preexistente artigo 170 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/66);

7) que, efetivamente, por se tratar de 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, inciso III, da Constituição Federal, que estabelece competir à esta estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária;

8) que é indiscutível que o artigo 170 do Código Tributário Nacional 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 de valor, 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;

9) que, no tocante ao procedimento adotado, não poderia desconhecer a autoridade administrativa prolatora da decisão impugnada, que a via utilizada pela reclamante, ao denunciar o débito fiscal e apresentar o crédito que dispõe junto ao Tesouro Nacional, era indispensável para que pudesse exercer o direito à compensação – assegurado pelo artigo 156, II, CTN – que “não se opera automaticamente”, como adverte Bernardo Ribeiro de Moraes:

*“Sendo necessária para tal, a participação da autoridade administrativa. O crédito do contribuinte deve ser reconhecido pela administração.” (“Compêndio de Direito Tributário”, Forense, RJ, 3ª edição, 1995, vol. II, p. 453);*

10) que, diante desta realidade, caem por terra os argumentos da autoridade recorrida, em basear o indeferimento do pedido compensatório na Lei nº 8.303/91 (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 Código Tributário Nacional, combinado com o artigo 146, III, da Constituição Federal, que estabeleceu novos marcos, rumos e limites ao referido dispositivo legal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo nº: 11020.001281/96-30**

**Acórdão nº: 202-10.179**

11) aduz, ainda, que, pela análise perfunctória dos dispositivos legais em epígrafe, constata-se que estes disciplinam, apenas, o Imposto sobre a Renda, tanto das pessoas físicas, como das jurídicas, inclusive os incidentes sobre as 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 a serem recolhidos a título de Imposto sobre a Renda, o que também seria legalmente viável;

12) que, de fato, a Lei nº 8.383/91, como toda lei, forma e faz parte de um sistema jurídico integrado e hierarquicamente escalonado, não sendo possível, através da análise isolada do conteúdo gramatical de um de seus dispositivos, alcançar o seu sentido e alcance jurídicos, pretendidos pelo legislador. Faz-se necessário ao estudo do Direito a prévia iniciação na teoria do conhecimento, o que faz da arte do pensar jurídico não uma simples técnica, mas, sobretudo, uma ciência;

13) que, por uma questão de interpretação jurídico-sistemática do diploma legal, o alcance real da palavra "tributo", no artigo 66 da lei citada, não se prende ao seu 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;

14) a mens legis do referido dispositivo é no sentido de possibilitar ao contribuinte o direito de compensar o valor pago indevidamente ou a maior desse imposto com parcelas vincendas, havendo o pressuposto, na legislação ordinária, de que o crédito do sujeito passivo seja da mesma base de incidência tributária. Assim, o artigo 66 da Lei nº 8.383/91 possibilitou a compensação, com as respectivas restrições, adstrita aos estreitos limites das espécies de imposto que disciplina;

15) que 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 compensação *in genere* de todas as espécies tributárias, como se fosse possível tecnicamente esta lei ordinária regulamentar todo o conteúdo normativo do artigo 170 do Código Tributário Nacional;

16) que, desse modo, não resta outra conclusão senão a de que o direito à compensação previsto pela legislação ordinária em tela alcança somente o Imposto de Renda e, por corolário, as questionáveis restrições nela prevista, quando muito aplicam-se especificamente à espécie tributária tratada, sendo de total impertinência jurídica sua aplicação para o presente caso concreto;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo nº: 11020.001281/96-30**

**Acórdão nº: 202-10.179**

17) que, os Títulos da Dívida Agrária consubstanciam, nos termos do artigo 184 da Constituição Federal, “indenização justa e prévia com cláusula de garantia de preservação de seu real”, emitidos pela União no ato de desapropriação de propriedade privada, em decorrência de interesse social. Tratam-se de títulos de lastro constitucional, não especulativos e unilaterais. 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 máximo de 20 anos (artigo 184 da Constituição Federal);

18) tanto que, vencido o título, sua liquidez e exigibilidade são imediatas, podendo o titular do crédito valer-se do mesmo como se dinheiro fosse em relação ao seu emitente, ou seja, a Fazenda Pública Federal (Tesouro Nacional);

19) que, expirada a pena imposta ao proprietário expropriado por sua desídia em não fazer o devido uso social da terra, consistente em esperar o decurso do lapso de resgate do crédito, o mesmo se equipara àquele que teve sua propriedade desapropriada por necessidade ou interesse público (artigo 5º, XXIV, da Constituição Federal);

20) aduz, ainda, que, por configurar o direito de propriedade uma garantia individual (artigo 5º, XXVI, da Constituição Federal) de natureza pétrea (artigo 60, § 4º, IV, da Constituição Federal), todo aquele que a tiver expropriada faz jus a uma indenização justa e prévia. É o que ocorre com o proprietário rural que tem sua propriedade desapropriada na forma do artigo 184 da Constituição Federal;

21) assim sendo, com o advento do vencimento do Título da Dívida Agrária – ou do crédito a ele relativo –, em tese, o resgate por parte da União deveria ser realizado de forma imediata, em dinheiro, contra a apresentação do título ou requisição bastante ao Tesouro Nacional (Instrução Normativa Conjunta nº 10/92), sob pena de a omissão da autoridade competente ferir direito líquido e certo do credor legitimado, que tem o direito incontestável de receber o mesmo tratamento daquele que teve sua propriedade desapropriada por necessidade ou utilidade pública (artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal);

22) que, *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);

23) vencido o título – e/ou respectivos direitos creditórios – o seu poder liberatório é total e geral, qualquer que seja a relação creditória que possa ter seu portador



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo nº: 11020.001281/96-30**

**Acórdão nº: 202-10.179**

junto à União, pois, ao oferecer o título, na verdade, está entregando em pagamento o próprio valor econômico da propriedade expropriada;

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

25) que, à vista da natureza e da origem dos Títulos da Dívida Agrária, nos termos acima expostos, revela-se injurídica, ilegal e inconstitucional a posição 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;

26) alega, ainda, que se a rigor devem os TDAs serem liquidados de imediato quando do seu vencimento - conversibilidade pronta do valor devido em moeda corrente - tem-se que podem ser empregados como meio de pagamento ou compensação. Não há razão para persistir a recusa combatida através da presente medida reclamatória;

27) que não é demais ressaltar que, no ordenamento jurídico nacional, vigora o princípio da compensação declaratória. Vale dizer, 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. Não obstante isso, o reconhecimento do crédito do contribuinte pela Administração não materializa ato discricionário, desvinculado de princípios legais e constitucionais. Tanto que se verifique a exigibilidade das dívidas (vencidas), que estas sejam líquidas e certas e que exista reciprocidade das obrigações, a autoridade administrativa tem o poder-dever de emitir o ato declaratório da compensação (artigo 37, *caput*, da Constituição Federal). Não foi o que aconteceu na espécie dos autos. Registre-se: a impugnante/reclamante dispõe de créditos contra a União, conforme demonstram os documentos que instruíram o pedido inicial e, ao mesmo tempo, reconhece a existência de débitos fiscais junto à Fazenda Pública. E demais disso, não se pode negar a exigibilidade do crédito que dispõe a recorrente contra o Tesouro Nacional, em decorrência do lastro constitucional, e a causa remota da origem dos direitos creditórios relativos a TDAs, de sua titularidade;

28) que a compensação, no presente caso, constitui medida não só de legalidade – assim entendida a observância de preceitos constitucionais – como também de equidade e, sobretudo, de economia e racionalidade prática das ações da Fazenda Pública, evitando-se lides e discussões que poderão se arrastar por anos, o que implicaria em gravames ao Tesouro Público, uma vez que, se levadas forem referidas questões ao Poder



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo nº: 11020.001281/96-30**  
**Acórdão nº: 202-10.179**

Judiciário, o mesmo não deixará de reconhecer o direito líquido e certo da impugnante, no sentido de utilizar os créditos apresentados na compensação com débitos em que a Fazenda Nacional figure como sujeito ativo;

29) por outro lado, aduz, ainda, que é de se anotar que também não procede a negativa da autoridade local, no que percuta à exclusão da multa de mora. À toda evidência, 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 do pagamento”. 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 a Fazenda Pública. De efeito, 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; e

30) diante dos argumentos expendidos, requer, preliminarmente, o recebimento e o encaminhamento da presente reclamação à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS (artigo 2º da Portaria nº 4.980/94) para regular processamento, sob os efeitos do artigo 151, III, do Código Tributário Nacional, em relação ao crédito tributário objeto da compensação visada, sob pena de violar direito líquido e certo da reclamante (artigo 5º, LIV e LV, da Constituição Federal), bem como, que seja julgada totalmente procedente a presente reclamação-impugnação, reformando-se a decisão denegatória impugnada para, por ato declaratório, ser reconhecida a compensação pretendida, excluídas eventuais multa de mora, com a conseqüente extinção da obrigação tributária apontada na peça inicial (artigo 256, II, do Código Tributário Nacional).

A autoridade singular, repetindo os fundamentos adotados anteriormente, indeferiu a impugnação sobre o pedido de compensação.

Inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário, com as razões que leio em Sessão, requerendo, ao final, que seja julgado totalmente procedente o recurso, reformando-se a decisão recorrida, por ato declaratório, reconhecendo a compensação pretendida, excluída eventual multa de mora, com a conseqüente extinção da obrigação tributária apontada inicialmente.

A referida Delegacia, à vista do protocolo do recurso voluntário, mediante Despacho, negou seu seguimento para este Colegiado, sob o argumento de que, nos termos da legislação vigente, não há previsão legal para a interposição do mencionado recurso, citando o artigo 3º da Lei nº 8.748/93, que trata da competência dos Conselhos de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo nº: 11020.001281/96-30**  
**Acórdão nº: 202-10.179**

Contribuintes. Inconformada, a recorrente impetrou Mandado de Segurança, obtendo liminar determinando seguimento ao processo administrativo.

É o relatório.



Processo nº: 11020.001281/96-30  
Acórdão nº: 202-10.179

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA

Recebo o presente recurso, por tempestivo e regularmente instruído e preparado.

Por tratar de igual matéria, adoto e transcrevo as razões de decidir proferidas no voto condutor do Acórdão nº 203.03.649, a saber.

“Preliminarmente, cabe esclarecer que o recurso subiu a este Conselho por determinação do Juiz 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 nº 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 limites 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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo n.º: 11020.001281/96-30**  
**Acórdão n.º: 202-10.179**

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 § 1.º do art. 6.º 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.

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 n.º 21/97:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo nº: 11020.001281/96-30**  
**Acórdão nº: 202-10.179**

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 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, procedimentalmente, da seguinte forma:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo nº: 11020.001281/96-30**  
**Acórdão nº: 202-10.179**

“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 pleiteada 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 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 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 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 instrução normativa 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo nº: 11020.001281/96-30**  
**Acórdão nº: 202-10.179**

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 à 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 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, pedido 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 apelação.” (*In* Comentários à



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º: 11020.001281/96-30  
Acórdão n.º: 202-10.179

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 expressas 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; mas a própria Constituição incumbe-se de atribuir a competência recursal a vários órgãos da jurisdição (art. 102, inc. II;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo nº:** 11020.001281/96-30  
**Acórdão nº:** 202-10.179

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 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, ( neste caso) 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 tem qualquer relação com créditos de natureza tributária.

A alegação da requerente de que a Lei nº 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º: 11020.001281/96-30  
Acórdão n.º: 202-10.179

lei trata especificamente da compensação de créditos tributários do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, enquanto que os direitos creditórios da contribuinte são representados por Títulos da Dívida Agrária – TDA, 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.º 1, de 1969, e pelas posteriores”. Já seu parágrafo 5.º, 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 §§ 3.º e 4.º.”

O artigo 170 do CTN não deixa dúvida de que a compensação deve ser feita sob lei específica, enquanto que o art. 34, § 5.º, assegura a aplicação da legislação vigente anteriormente à nova Constituição Federal, 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 1.º 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).**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo nº: 11020.001281/96-30**  
**Acórdão nº: 202-10.179**

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 a artigo 84, IV, da Constituição Federal, e tendo em vista o disposto nos artigos 184 da Constituição, 105 da Lei nº 4.504/64 (Estatuto da Terra), e 5º da Lei nº 8.177/91, editou o Decreto nº 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;

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 nº 4.504/654 anterior à CF/88, autorizava a utilização dos TDA em pagamentos de até 50,0% do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, que esse diploma legal foi recepcionado pela nova Constituição Federal, art. 34, § 5º, do ADCT, e que o Decreto nº 578/92 manteve o limite de utilização dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo nº: 11020.001281/96-30**  
**Acórdão nº: 202-10.179**

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 execuções fiscais, bem como o Agravo de Instrumento transcritos nas contra-razões da Procuradoria da Fazenda Nacional – 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 nº 578/92, art. 11, inciso I, que autorizam a utilização dos TDA para pagamento de até cinquenta por cento do ITR devido.

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

Dado o exposto, **nego provimento ao presente recurso**, mantendo, portanto, o indeferimento do pedido de compensação.

Sala das Sessões, em 02 de junho de 1998

  
MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA