



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

89

2.ª	PUBLICADO NO D. O. U.
C	19/10/99
C	<i>stolutius</i>
	Rubrica

Processo : 13770.000411/98-77  
Acórdão : 201-72.715

Sessão : 28 de abril de 1999  
Recurso : 110.656  
Recorrente : IMPORTADORA DE VEÍCULOS XM LTDA.  
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

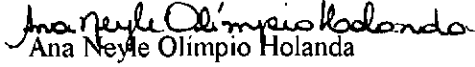
**COMPENSAÇÃO/PAGAMENTO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES FEDERAIS COM TDA – IMPOSSIBILIDADE** – Por falta de previsão legal, não se admite a compensação de Títulos da Dívida Agrária – TDA com tributos e contribuições de competência da União Federal, como também para o pagamento das mesmas obrigações com tais títulos. Entretanto, por previsão expressa do artigo 11 do Decreto nº 578, de 24 de junho de 1992, os Títulos da Dívida Agrária – TDA poderão ser utilizados para pagamento de até 50% do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR. **DENÚNCIA ESPONTÂNEA** – O artigo 138 do CTN condiciona ao pagamento do tributo devido a exclusão da responsabilidade da infração pela denúncia espontânea da mesma. Se não há pagamento, incabível se cogita de denúncia espontânea. **Recurso a que se nega provimento.**

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

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

Sala das Sessões, em 28 de abril de 1999

  
Luiza Helena Galante de Moraes  
Presidenta

  
Ana Neyle Olímpio Holanda  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Rogério Gustavo Dreyer, Valdemar Ludvig, Serafim Fernandes Corrêa, Geber Moreira e Sérgio Gomes Velloso.

LDSS/CRT



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13770.000411/98-77**Acórdão** : 201-72.715**Recurso** : 110.656**Recorrente** : IMPORTADORA DE VEÍCULOS XM LTDA.

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adotamos o relatório da decisão recorrida:

“A contribuinte, acima qualificada, apresentou em 26/08/98 o que chamou de “denúncia espontânea cumulada com pedido de compensação”. Tratava-se de solicitação para compensar débito do Programa de Integração Social - PIS, referente ao mês de maio de 1998, com crédito oriundo de Títulos da Dívida Agrária - TDA. Em 30/09/98, insurgiu-se contra decisão da DRF/Vitória – ES que indeferiu o pleito.

A decisão da autoridade administrativa calcou-se:

a) na falta de previsão legal para a compensação pleiteada, tendo avocado o Decreto nº 2138, de 29/01/97 e a IN/SRF nº 21, de 10/03/97, para identificação dos créditos dos contribuintes passíveis de restituição/compensação, quais sejam, os de natureza tributária, aqueles administrados pela Secretaria da Receita Federal – SRF e o Decreto nº 578, de 24/06/92, que não enumerou a possibilidade de utilização dos Títulos da Dívida Agrária - TDA para quitação de débitos para com a Fazenda Nacional, exceção feita ao Imposto Territorial Rural – ITR (50%);

b) no fato de que a denúncia espontânea deve ser acompanhada do pagamento relativo à matéria denunciada.

Em sua peça impugnatória, a contribuinte alega, em resumo o seguinte:

1) A decisão recorrida violou a garantia constitucional de ampla defesa, por não ter abordado assuntos suscitados no pedido inicial, tais como:

1.1) a compensação não é mais regulamentada por lei ordinária, mas por lei complementar;

1.2) a natureza jurídica dos Títulos da Dívida Agrária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13770.000411/98-77  
**Acórdão** : 201-72.715

2) A compensação tributária é assegurada ao contribuinte pelo art. 170 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei 5172/66), que exige a existência de créditos tributários face a créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

3) Caem por terra os argumentos da autoridade recorrida, em estabelecer o sofisma da necessidade da existência de lei ordinária.

4) Vencido o título, sua liquidez e exigibilidade dão imediatos, podendo o titular do crédito valer-se do mesmo como se dinheiro fosse em relação ao emitente, ou seja, a Fazenda Pública Federal. Na espécie, o artigo encampado pela autoridade recorrida não tem qualquer aplicabilidade a direitos creditórios relativos aos TDA vencidos, já que estes tem conversibilidade imediata em moeda corrente quando de sua apresentação à União (art. 1º e 3º do Decreto nº 578/92). Se a rigor devem os TDA 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.

5) Ao propor a compensação, em questão, dentro do prazo de liquidação da obrigação tributária, pretendeu a reclamante a extinção integral – por compensação ou pagamento – da obrigação, de modo que, no caso, não há que cogitar-se de atraso passível de indenização ou punição moratória.

6) O próprio Ministro da Fazenda, encaminhou proposta de projeto de lei ao Presidente da República, que o enviará ao Congresso Nacional, no qual prevê a possibilidade de utilização dos TDA na quitação de débitos tributários perante a Fazenda Nacional, pelo valor de face.

7) As multas que se pretendem impor não podem subsistir, pois a conduta adotada pela impugnante não é passível de punição.

Finalmente, requer seja:

I) a reclamação totalmente encaminhada à DRJ/RJ para processamento, sob os efeitos do artigo 151, III do CTN.

II) julgada totalmente procedente a impugnação para ser:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13770.000411/98-77  
**Acórdão** : 201-72.715

II.1) reconhecida e decretada a nulidade da decisão recorrida, face ao exposto no item 1), acima.

II.2) reformada a decisão denegatória, se superado o pedido anterior, e, por ato declaratório, ser reconhecida a compensação pretendida, excluídas eventuais multas de mora, com a conseqüente extinção da obrigação tributária apontada na peça inicial.”

A autoridade recorrida indeferiu o pleito, por entender, em síntese, tratar-se de **pedido de compensação** e, como tal, inexistir previsão legal de autorização, assim ementando a decisão:

“Assunto: Programa de Integração Social - PIS

Período: maio de 1998.

**Pedido de compensação.**

Nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional, a compensação deve ser prevista, expressamente, em lei que a autorizou e fixe suas condições e garantias.

O Decreto 578/1992 limitou as hipóteses de utilização dos TDA e, do rol ali elencado, não constou o pagamento de tributos com exceção de 50% do ITR.

Não se considera denúncia espontânea a simples confissão de dívida desacompanhada do pagamento do tributo devido.

Salvo se já declarado em DCTF, cabe lançamento de ofício da contribuição, com os acréscimos moratórios e a penalidade aplicável, por não estar suspensa a exigibilidade do crédito tributário.

**SOLICITAÇÃO IMPROCEDENTE.”**

Irresignada com a decisão *a quo*, a requerente, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, onde reitera as razões já apresentadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13770.000411/98-77  
**Acórdão** : 201-72.715

Ao final, pugna pela reforma da decisão recorrida para que, por ato declaratório, seja reconhecida a compensação pretendida, excluída eventual multa de mora, com a extinção da obrigação tributária apontada na exordial.

É o relatório.



**Processo** : 13770.000411/98-77  
**Acórdão** : 201-72.715

**VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA**

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Preliminarmente, ao exame do mérito do recurso em foco, há que ser enfrentada a questão da competência deste Colegiado para analisá-lo.

As competências dos Conselhos de Contribuintes estão relacionadas no artigo 3º da Lei nº 8.748/93, alterada pela Medida Provisória nº 1.542/96, que modificou o inciso II do referido artigo da citada lei, que passou a apresentar a seguinte redação:

“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 os 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.”

Por seu turno, a Portaria MF nº 55, de 16/03/98, em seu artigo 8º, discrimina a competência do Segundo Conselho de Contribuintes, como a seguir:

“Art. 8º. Compete ao Segundo Conselho de Contribuintes julgar os recursos de ofício e voluntários de decisões de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente a:  
I – Imposto sobre Produtos Industrializados, inclusive adicionais e empréstimos compulsórios a ele vinculados;  
II – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre operações relativas a Títulos e Valores Mobiliários;  
III – Imposto sobre Propriedade Territorial Rural;  
IV – Contribuições para o Fundo do Programa de Integração Social (PIS), para o Programa de Formação do Servidor Público (PASEP), para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) quando suas exigências não estejam lastreadas, no todo ou em parte,

A



**Processo : 13770.000411/98-77**  
**Acórdão : 201-72.715**

em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração a dispositivos legais do imposto de renda;

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

VI – Atividades de captação de poupança popular;

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

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

I – ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados;

II – restituição ou compensação dos impostos e contribuições relacionadas nos incisos I a VII; e

III – reconhecimento do direito à isenção ou imunidade tributária.” (grifamos)

Pelos dispositivos legais supra invocados, a análise do presente recurso voluntário por este Colegiado apenas pode ser justificada se considerarmos que tal competência estaria implicitamente determinada pelo inciso VII do artigo 8º da Portaria MF nº 55/98, que admite a análise de “matéria correlata” a tributos e empréstimos compulsórios não incluída na competência julgadora dos demais Conselhos e de outros órgãos da administração federal.

Assim, quer se trate a matéria aqui enfocada de “compensação”, como decidido pela autoridade singular, ou de “pagamento”, como pleiteado pela contribuinte, tem-se que a competência deste Segundo Conselho de Contribuintes para analisá-la está inserta na determinação do item VII do artigo 8º da referida Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, acima transcrito.

Ainda, se considerarmos tratar-se o pedido de “compensação”, seu tratamento estaria inserido no parágrafo único do mesmo artigo, que foi bastante abrangente ao admitir ser da competência do Segundo Conselho de Contribuintes a “compensação dos impostos e contribuições relacionados nos incisos I a VII”, ou seja, daqueles que são de sua competência julgadora.

Também, o mesmo parágrafo único do artigo destacado é bastante abrangente quanto às matérias ali tratadas, ao mencionar a expressão “incluem-se”. Isto quer dizer que, além de “outras”, estão também *incluídas* as referidas nos incisos daquele parágrafo. Entre as “outras” matérias não discriminadas, pode estar abrangida aquela referida no presente recurso, seja ela a pretendida compensação de créditos tributários federais com Títulos da Dívida Agrária ou o pagamento dos mesmos créditos com tais títulos.



**Processo** : 13770.000411/98-77  
**Acórdão** : 201-72.715

Gize-se, ainda, a alteração introduzida no Decreto nº 70.235/72 pelo artigo 2º da Lei nº 8.748/93, regulamentada pela Portaria SRF nº 4.980, de 04/10/94, que, em seu artigo 2º, determinou que às Delegacias da Receita Federal de Julgamento compete o julgamento de processos administrativos, após instaurada a fase litigiosa do procedimento, relativos a decisões dos Delegados da Receita Federal que tratem de compensação, *in verbis*:

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

Por tal dispositivos determina-se a competência para o julgamento, em primeira instância, dos processos que versem sobre compensação.

O artigo 5º, LV, da CF/88, assegura a todos os que buscam a proteção jurisdicional, seja administrativa ou judicial, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. É exteme de dúvidas a defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. É exteme de dúvidas que o direito ao duplo grau de jurisdição inclui-se entre os meios necessários para que a defesa dos litigantes seja amplamente assegurada, e, como tal, encontra-se entre os princípios consagrados pelo direito brasileiro.

A legislação, ao determinar expressamente o órgão competente para o julgamento em primeira instância da espécie, por via de consequência, sugere a existência de um órgão a quem caiba a parte recorrer contra as decisões que lhe sejam desfavoráveis. Assim, cabe que seja feita a interpretação extensiva do dispositivo do artigo 8º da Portaria MF nº 55/98, admitindo-se o julgamento da espécie por este Colegiado.

Vencida a preliminar, passamos a examinar o mérito.

A recorrente pleiteia que sejam aceitos Títulos da Dívida Agrária – TDA para o pagamento de tributos e contribuições federais, postulando seja considerada tal operação para a quitação de crédito tributário referente à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, no mês de maio/98.

A controvérsia da compensação de Títulos da Dívida Agrária – TDA com tributos e contribuições federais encontra-se pacificada neste Colegiado, tendo-se por base o voto



**Processo** : 13770.000411/98-77  
**Acórdão** : 201-72.715

condutor da ilustre Conselheira Luiza Helena Galante de Moraes, no Acórdão nº 201-71.069, o qual adoto como fundamento das razões de decidir o presente feito, e, por isso, passo a transcrever parcialmente:

“(…) 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 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.

Cabe registrar a procedência da 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. A referida 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)

Já o artigo 34 do ADCT-CF/88 assevera:

“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”. No seu § 5º, assim dispõe: “Vigente o novo sistema tributário nacional fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3º e 4º.”

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



**Processo** : 13770.000411/98-77  
**Acórdão** : 201-72.715

Ora, a Lei nº 4.504/64, em seu artigo 105, que trata da criação dos Títulos da Dívida Agrária -TDA, cuidou também de seus resgates e utilizações. O § 1º deste artigo dispõe:

“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.**” (grifos nossos)

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 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. O artigo 11 deste Decreto estabelece que os TDA poderão ser utilizados em:

- I – pagamento de até cinquenta por cento do Imposto sobre 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 para este fim.
- VI – a partir do seu vencimento, em aquisições de ações de empresas estatais incluídas no Programa Nacional de Desestatização.

Portanto, demonstrado está claramente que a compensação depende de lei específica, artigo 170 do CTN, que a Lei nº 4.504/64, anterior à CF/88, autorizava a utilização dos TDA em pagamentos de até 50,0% do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural, que esse diploma legal foi recepcionado pela nova Constituição, art. 34, § 5º do ADCT, e que o Decreto nº 578/92 manteve o limite de utilização dos TDA, em até 50,0% para pagamento do ITR e que entre



Processo : 13770.000411/98-77  
Acórdão : 201-72.715

as demais utilizações desses títulos, elencados 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.”

Quanto à hipótese de os Títulos da Dívida Agrária - TDA serem recebidos para pagamento de tributos e contribuições federais, percebe-se também inexistir previsão legal para tal modalidade, que, na melhor forma de direito, nada mais é do que “**dação em pagamento**”.

O artigo 162 do Código Tributário Nacional, em seus incisos, determina a forma como deve ser efetuado o pagamento, não se encontrando entre tais a hipótese aqui pleiteada. Embora a já citada Lei nº 4.504/64, no § 1º do artigo 105, admita, como hipótese excepcional, que os Títulos da Dívida Agrária –TDA sejam utilizados para **pagamento de até cinquenta por cento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural**.

O também pré-falado Decreto nº 578, de 24 de junho de 1992, em seu artigo 11, é taxativo ao enumerar as hipóteses que autorizam a transmissão dos Títulos da Dívida Agrária – TDA, não restando ali previsto o caso em análise, razão pela qual entendo não haver possibilidade de deferimento do pedido.

A ilustre Conselheira Maria Teresa Martínez López, no julgamento do Recurso nº 107.429, assim se pronunciou sobre o assunto:

“Há de se observar que, por justa razão, o legislador entendeu por bem permitir o uso dos TDA, somente nas hipóteses ali discriminadas não cabendo a autoridade julgadora estender a outras hipóteses não previstas na lei. Também, partilho do entendimento de que em matéria de pagamento ou de qualquer forma de extinção do crédito tributário, nas hipóteses contempladas no artigo 156 do Código Tributário Nacional (modalidades de extinção), não se pode recorrer às regras do direito privado uma vez que, no direito tributário contempla situações distintas em que a posição dos sujeitos ativos e passivos são diferentes das dos credores e devedores das obrigações privadas. Portanto, uma vez inexistente a previsão legal, advinda do direito tributário, nenhuma razão assiste ao contribuinte”.

Tal pensamento é compartilhado por parte do Judiciário, como se depreende de pronunciamento da 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em julgamento do Agravo nº 93.04.30781/SC, em que foi Relator o Juiz Ari Pargendler, *verbis*:

A



Processo : 13770.000411/98-77  
Acórdão : 201-72.715

“EMENTA: ...O depósito judicial em matéria tributária deve ser feito em moeda corrente nacional porque supõe conversão em renda da Fazenda Pública se a ação do contribuinte for mal sucedida. A substituição do dinheiro por títulos da dívida pública, fora das hipóteses excepcionais em que estes são admitidos como meio de quitação de tributos, implica modalidade de pagamento vedada pelo Código Tributário Nacional (art. 162, I). Hipótese em que, faltando aos títulos de dívida agrária o efeito liberatório do débito tributário, o contribuinte não pode depositá-los em garantia da instância ...” (Decisão: 26/10/93. RTRF – 4ª Região, v. 15, p. 382. DJ de 24/11/93, p. 50.640) (grifamos)

Assim, não cabe a compensação de Títulos da Dívida Agrária – TDA, emitidos em face da previsão do artigo 184 da CF/88, com créditos tributários decorrentes de tributos e contribuições federais, nem o pagamento dos mesmos com tais títulos, pela inexistência de norma legal que o determine. Portanto, demonstrado claramente está que nenhuma razão assiste ao contribuinte, quer se trate a matéria aqui enfocada de “**compensação**”, como decidido pela autoridade singular, ou de “**pagamento**”, como pleiteado pela contribuinte.

Pretende, ainda, a recorrente, que a operação pleiteada tenha o efeito de denúncia espontânea, daí não caber se cogitar de atraso passível de indenização moratória.

O artigo 138 do Código Tributário Nacional admite a exclusão da responsabilidade por infrações cometidas pela sua denúncia espontânea, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. *In casu*, não há que se falar da utilização dos Títulos da Dívida Agrária – TDA, pelo seu valor de face, para pagamento do tributo devido, seja na sua forma direta, seja como pagamento indireto, na figura de compensação. Com efeito, não há que se falar em espontaneidade, que requer o pagamento do tributo devido. Pertinente, aqui, a transcrição do posicionamento do ilustre Conselheiro Jorge Freire, no julgamento do Recurso nº 107.628: “(...) *sendo o pedido de compensação posterior ao vencimento de determinado tributo, os efeitos da mora não estarão purgados, mesmo que, eventualmente entenda a autoridade administrativa como procedente tal pleito.*”

Com essas considerações, nego provimento ao presente recurso.

Sala de Sessões, em 28 de abril de 1999.

  
ANA NEIDE OLÍMPIO HOLANDA