



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLIADO NO D. O. U.
C	De 09 / 08 / 19 99
C	ST
	Rubrica

146

**Processo** : 13770.000446/97-11  
**Acórdão** : 202-11.017

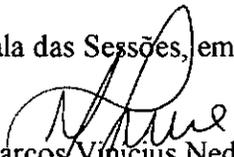
**Sessão** : 07 de abril de 1999  
**Recurso** : 109.867  
**Recorrente** : IMPORTADORA DE VEÍCULOS XM LTDA.  
**Recorrida** : DRJ em Rio de Janeiro - RJ

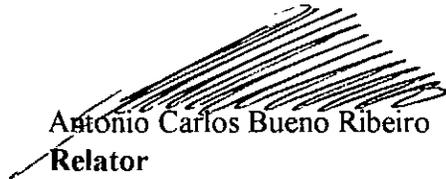
**COFINS - COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS DE COFINS COM DIREITOS CREDITÓRIOS DERIVADOS DE TDAs – Inadmissível, por falta de lei específica, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional. Recurso negado.**

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

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

Sala das Sessões, em 07 de abril de 1999

  
Marcos Vinicius Neder de Lima  
**Presidente**

  
Antonio Carlos Bueno Ribeiro  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Tarásio Campelo Borges, Maria Teresa Martínez López, Luiz Roberto Domingo, Ricardo Leite Rodrigues e Oswaldo Tancredo de Oliveira

LDSS/CF



**Processo** : 13770.000446/97-11  
**Acórdão** : 202-11.017

**Recurso** : 109.867  
**Recorrente** : IMPORTADORA DE VEÍCULOS XM LTDA.

## RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 47/51:

“O contribuinte, acima qualificado, apresentou em 13/08/97 o que chamou de “denúncia espontânea cumulada com pedido de compensação”. Tratava-se de solicitação para compensar débito da COFINS, referente ao mês de JUN/97, com crédito oriundo de Títulos da Dívida Agrária. Em 23/09/97, insurge-se contra decisão da DRF/Vitória que indeferiu o pleito.

2. A decisão da autoridade administrativa calcou-se:

2.1- na falta de previsão legal para a compensação pleiteada, tendo avocado:

a- 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 SRF;

b- o Decreto nº 578, de 24/06/92, que não enumerou possibilidade de utilização dos TDA para quitação de débitos para com a Fazenda Nacional, exceção feita ao ITR (50%);

2.2- no fato de que a denúncia espontânea deve ser acompanhada do pagamento relativo a matéria denunciada.

3. Em sua peça impugnatória o contribuinte alega em resumo o seguinte:

3.1 - A compensação tributária é assegurada ao contribuinte pelo art. 170 do CTN, que exige a existência de créditos tributárias face a créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública;

3.2 - A legislação citada pela autoridade administrativa prolatora da decisão reclamada, não se aplica à hipótese dos autos, porque esta pressupõe que o crédito do contribuinte tenha natureza e origem tributárias, posto que decorre de pagamento a maior ou indevido. Essa restrição com relação à origem do crédito



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13770.000446/97-11  
Acórdão : 202-11.017

do contribuinte não consta nos expressos termos do art. 170, do CTN, cuja natureza de Lei Complementar impede que sofra restrições decorrentes de leis ordinárias e dispositivos infraordinários;

3.3- Caem por terra os argumentos da autoridade recorrida, ao basear o indeferimento do pedido compensatório na Lei nº 8383/91 (estranha à lide);

3.4- Vencido o título, sua liquidez e exigibilidade são imediatos, podendo o titular do crédito valer-se do mesmo como se dinheiro fosse em relação ao seu 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.

3.5- o próprio Ministro da Fazenda, Pedro Malan, 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 seu valor de face. (grifo nosso)

3.6- 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.

4. Finalmente, requer seja julgada totalmente procedente a impugnação, reformando-se a decisão denegatória para, 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 Singular, mediante a dita decisão, julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte e indeferiu a compensação solicitada de débitos da COFINS com direitos creditórios de TDA, bem como não reconheceu legitimadamente à declaração de denúncia espontânea, sob os seguintes fundamentos, *verbis*:



Processo : 13770.000446/97-11  
Acórdão : 202-11.017

“6. Preliminarmente, é de se estranhar o equívoco em que incorreu o contribuinte, já que em nenhum momento a decisão impugnada se reporta a Lei nº 8383/91.

7. Na esfera administrativa, deve a autoridade julgadora ater-se ao âmbito do disposto nos termos da legislação tributária.

8. Não se considera como denúncia espontânea, consoante art. 138 do CTN (Lei nº 5172/66), a confissão de dívida desacompanhada do pagamento do tributo devido. Ressalte-se que o termo pagamento, utilizado no texto do referido artigo, não foi empregado por acaso. Constatou-se que o CTN, definiu-o como única modalidade de extinção do crédito tributário, dentre aquelas arroladas em seu art. 156, admissível na denúncia espontânea. Portanto, não se cogitando de compensação como que o contribuinte. Esclareça-se, por oportuno, que a multa de mora não é excluída pela denúncia espontânea por ser decorrente de impontualidade no cumprimento da obrigação tributária e não ensejar infração fiscal.

9. O contribuinte tece amplas considerações sobre a compensação, com o intuito de fundamentar seu pedido de compensar débitos fiscais com Títulos da Dívida Agrária. Essas considerações, no entanto, contemplam preferencialmente a disciplina jurídica da compensação de obrigações nos negócios jurídicos privados.

10. Em verdade, o dispositivo invocado, qual seja o art. 170 do CTN, não cuida de limites nem assegura direito algum de compensação tributária ao contribuinte, antes consistindo em um comando que defere ao legislador competência para regulamentar a matéria através de lei ordinária.

11. Com efeito, reza referido artigo, que a compensação depende de Lei que a autorize e fixe suas condições e garantias. **A compensação quando não, expressamente, autorizada pela legislação tributária**, constitui o contribuinte em mora, sujeitando-o ao recolhimento do tributo devido, com acréscimos legais cabíveis.

12. Releva notar que a compensação prevista no art. 156 do CTN, como forma de extinção do crédito tributário, não se sujeita à disciplina geral da compensação estabelecida no Código Civil (que é dirigida aos negócios jurídicos privados), antes, subordina-se a regras especiais que encontram definição em



**Processo** : 13770.000446/97-11  
**Acórdão** : 202-11.017

legislação própria elaborada pelo legislador ordinário, em obediência ao comando do art. 170 do CTN.

13. É o próprio Código Civil que, em seu art. 1017, excepciona o tratamento que deve ser conferido à compensação das dívidas fiscais, vincunlando-a às leis e regulamentos da Fazenda Pública.

14. Por seu turno, a disciplina legal dos Títulos da Dívida Agrária (TDA) encontra-se definida no art. 105 da Lei nº 4504/64 e no art. 5º da Lei nº 8177, de 01/03/91, com a regulamentação do Decreto nº 578, de 24/07/92.

15. Acrescente-se, que **como alega o contribuinte os TDA são mesmos títulos imbuídos de características particulares**, tendo por isto o Decreto nº 578, de 24/12/92, em seu art. 11 - bem como a Lei nº 4504/64 que os criou - limitado, os casos em que seria permitida a sua utilização, e do rol ali elencado, não constou o pagamento de tributos, com exceção ao ITR (50%).

16. Infundada é a pretensão de que os referidos títulos possuem poder liberatório total e geral, pois esse atributo é exclusivo da moeda nacional que, para esse fim, é dotada de curso legal.

17. A exceção, referida no item 15 acima, feita ao ITR; a proposta de Projeto de Lei apresentada pelo Ministro da Fazenda Pedro Malan, no sentido da utilização dos TDA na quitação de débitos junto à Fazenda Nacional e outras iniciativas, tais como, a autorização a que se refere o § 2º do art. 30 da Lei nº 8177, de 01/03/91, para que as NTN (Notas do Tesouro Nacional) a partir de seu vencimento, sejam utilizadas para quitação de qualquer tributo federal, corroboram nosso entendimento de que quando a intenção do legislador é permitir o pagamento/compensação de débitos tributários da contribuinte com eventual crédito que o mesmo possa ter junto ao Tesouro Nacional, qualquer que seja a natureza ele faz com que tal faculdade conste, expressamente, da legislação tributária pelo óbvio motivo da ausência de outros dispositivos permissivos anteriores, inclusive constitucionais. Ora, existissem estes não seriam necessárias aquelas autorizações específicas.

18. Por fim, é sabido que a COFINS segue o regime de lançamento por homologação e, em face da ocorrência do fato gerador, acarreta para o contribuinte o dever legal de antecipar o seu pagamento sem o prévio exame da



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13770.000446/97-11  
**Acórdão** : 202-11.017

autoridade fiscal. Nessa fase, não há exigibilidade da contribuição porque o sujeito passivo ainda não está identificado, nem o crédito goza de liquidez e certeza, o que só será possível mediante lançamento de ofício, uma vez constatada a falta de recolhimento.

19. Somente o lançamento tributário regularmente notificado ao sujeito passivo faz nascer a exigibilidade do crédito tributário, suscetível de ser suspensa através de impugnação.

20. Esse entendimento encontra respaldo na precisa lição de Paulo de Barros Carvalho que, dissertando sobre o tema, assim se pronuncia: "Está correto enunciar que, antes do lançamento, o crédito se encontrava devidamente constituído, mas não tinha condições de ser reclamado. Com a celebração do ato jurídico administrativo do lançamento, formalizador da pretensão, afloram os elementos básicos que tornam possível a exigência: a) identificação do sujeito passivo; b) apuração da base de cálculo e da alíquota aplicável, chegando-se ao *quantum* do tributo; c) fixação dos termos e condições em que os valores devem ser recolhidos. Feito isso, começa o período de exigibilidade." (Curso de Direito Tributário. 4ª. ed. são Paulo, saraiva 1991. Pgs. 288/289).

21. Desta forma, ficam delineadas duas situações:

21.1- O contribuinte apresentou DCTF e considera-se notificado, nos termos constantes do Recibo de Entrega.

Nesta hipótese, apesar de não estar impugnando o lançamento regularmente notificado, manifesta sua inconformidade com decisão denegatória de pedido de compensação. Então, deve ser suspensa a cobrança eletrônica do débito (art. 151, III do CTN) com o seu conseqüente cadastramento no PROFISC para controle via processo.

21.2- O contribuinte não apresentou DCTF.

Ainda não há crédito regularmente notificado e, com isto, não há que se falar em suspensão de sua exigibilidade. Por conseqüência, nada pode obstar o procedimento fiscal no sentido de lançar de ofício e exigir o pagamento da contribuição em atraso com os acréscimos moratórios e a penalidade aplicável."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13770.000446/97-11**  
**Acórdão : 202-11.017**

Tempestivamente, a Recorrente interpôs o Recurso de fls. 59/87, que leio para o conhecimento dos Srs. Conselheiros.

Por força de medida liminar concedida no Processo nº 98.0002453-0 (fls. 94), referente ao Mandado de Segurança impetrado pela Recorrente contra a exigência do depósito prévio obrigatório instituído pelo art. 32 da Medida Provisória nº 1621-30/97, os autos vieram a este Conselho.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive script.



Processo : 13770.000446/97-11  
Acórdão : 202-11.017

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

A questão principal posta aqui em debate, ou seja, a possibilidade de compensar débitos de tributos e contribuições federais com direitos creditórios representados por Títulos da Dívida Agrária - TDA, já foi objeto de inúmeros acórdãos deste Conselho, nos quais, invariavelmente e por unanimidade de votos, se concluiu pela improcedência dessa pretensão, com a ressalva do ITR, cabendo destacar as razões de decidir muito bem deduzidas no Acórdão nº 203-03.520, da lavra do ilustre Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo, que aqui adoto e abaixo transcrevo:

*“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.*

*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*



**Processo : 13770.000446/97-11**  
**Acórdão : 202-11.017**

*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 cinqüenta 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 cinqüenta por cento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural;**
- II - pagamento de preços de terras públicas;*
- III - prestação de garantia;*
- IV - depósito, para assegurar a execução em ações judiciais ou administrativas;*
- V - caução, para garantia de:*
  - a) quaisquer contratos de obras ou serviços celebrados com a União;*
  - b) empréstimos ou financiamentos em estabelecimentos da União, autarquias federais e sociedades de economia*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13770.000446/97-11  
Acórdão : 202-11.017

*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.”*

Finalmente, no que tange à pretendida eficácia da denúncia espontânea que deu origem ao presente processo, com razão também a decisão singular ao não admiti-la, pois firmado o entendimento quanto à impossibilidade de utilização de direitos creditórios oriundos de TDA para compensar débitos de tributos e contribuições federais, à exceção do ITR, fica flagrante o desatendimento de condição estabelecida no art. 138 do CTN para que opere os efeitos do instituto da denúncia espontânea, qual seja, o pagamento.

Isto posto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 07 de abril de 1999

  
ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO