



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10134.721558/2020-12
ACÓRDÃO	9202-011.986 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	21 de julho de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	PROSEGUR BRASIL S/A TRANSPORTADORA DE VALORES E SEGURANCA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2014

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. RECURSOS REPETITIVOS DO STJ SOBRE A OBRIGATORIEDADE DO TRÂNSITO EM JULGADO NA FORMA DO ART. 170-A DO CTN PARA REALIZAR COMPENSAÇÃO. QUESTÃO PROCEDIMENTAL ANTECEDENTE. ACÓRDÃO PARADIGMA DO CARF NÃO AUTORIZADO PARA REPRESENTAR CONTROVÉRSIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO CONHECIMENTO.

Para o conhecimento do recurso especial de divergência na Câmara Superior no CARF é necessário haver acórdão paradigma eficiente para sanar controvérsia em relação a correta interpretação da legislação tributária não servindo como paradigmático apto ao comparativo com a decisão recorrida acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contraria decisão transitada em julgado do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática dos recursos repetitivos.

Precedentes qualificados procedimentais prévios do Superior Tribunal de Justiça, estabelecem que é vedada a compensação mediante o aproveitamento de aduzido direito creditório, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. Inteligência do art. 170-A do CTN e precedentes qualificados em recursos repetitivos do STJ (*Tema 345 - REsp 1.164.452; Tema 346 - REsp 1.167.039; interpretação prática Tema 118 com sua revisão pela_controvérsia/STJ 43 - REsp 1.365.095*). RICARF, alínea “b” inciso III do §12 do artigo 118 - Portaria MF nº 1.634, de 2023.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Jorge Claudio Duarte Cardoso – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Mario Hermes Soares Campos, Leonam Rocha de Medeiros, Miriam Denise Xavier, Jucileia de Souza Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Jorge Claudio Duarte Cardoso (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Contribuinte** (e-fls. 415.978/415.996) — com fundamento legal no inciso II do § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação a matéria admitida pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade** (e-fls. 416.021/416.027) — interposto pelo sujeito passivo, devidamente qualificado nos fólios processuais, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, em sessão de 05/11/2024, pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção, que negou provimento ao recurso voluntário para manter o indeferimento do direito creditório e confirmar as glosas de compensações de contribuições previdenciárias, consubstanciada no **Acórdão nº 2302-003.892** (e-fls. 415.927/415.949), o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria que o despacho de admissibilidade passa a rotular como **(i) “possibilidade de flexibilização do art. 170-A do CTN quando existente decisão judicial superveniente que reconhece a não incidência e o direito à compensação da exação”**, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo no essencial seguem:

EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2014

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. GLOSA.

Constituindo a compensação direito do Contribuinte, que pode realizá-la por sua livre iniciativa, conta e risco, o procedimento deve atender aos estritos limites e cumprir todas as condições e formalidades legais, estando obrigado a demonstrar sua regularidade e procedência, quando requisitadas em processo administrativo de homologação ou na ação fiscal, sob pena de glosa, sem prejuízo das demais sanções legais.

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CRÉDITOS SEM LIQUIDEZ E CERTEZA. GLOSA.

É vedada a compensação, cujos créditos tenham origem em decisão judicial não transitada em julgado, por força do artigo 170-A do CTN.

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A diligência requerida pelo sujeito passivo pode ser indeferida pela autoridade julgadora se esta considerá-la desnecessária ou protelatórias, por constarem dos autos os elementos suficientes para a análise conclusiva.

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

Em face do acórdão recorrido foi interposto embargos de declaração (e-fls. 415.956/415.960), porém teve seguimento negado (e-fls. 415.964/415.969).

Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela manifestação de inconformidade do contribuinte (e-fls. 210/261), insurgindo-se em face do Despacho Decisório (e-fls. 02/17).

Consta dos autos que o processo trata do não reconhecimento de compensações de contribuições previdenciárias, declaradas em GFIP, nas competências de 03/2010 a 12/2014.

Consta que intimado para detalhar a origem de créditos utilizados em compensações realizadas, através do preenchimento da planilha fornecida pela auditoria, a empresa respondeu apresentando créditos judiciais de processos que ainda estavam à época em julgamento e, portanto, ainda não tinham o trânsito em julgado.

Consta como incontroverso que a empresa reconhecia a ausência de trânsito em julgado dos processos judiciais.

O despacho decisório reporta as ações judiciais nºs 2005.38.00.020976-3 e 2009.38.00.020462-1, das 19ª e 17ª Varas Federais, respectivamente, dentro da jurisdição do Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

O contribuinte aduz na manifestação de inconformidade que são os atuais Processos nºs 0020780-66.2005.4.01.3800 (ajuizado em 08/06/2005, *apurando créditos em relação aos 15 dias que antecedem a concessão do auxílio-doença e salário maternidade*) e

0019876-07.2009.4.01.3800 (ajuizado em 31/07/2009, *apurando créditos de aviso prévio indenizado e seus reflexos proporcionais em 13º salário e férias*).

A não homologação foi baseada no art. 170-A do CTN. Consta no despacho decisório que *“não cabe analisar quais são os fatos geradores questionados judicialmente (auxílio-doença, aviso prévio indenizado ou qualquer outro) e não importa se estas contribuições questionadas foram informadas com exatidão no campo ‘compensação’ das GFIP”* (e-fl. 11).

O contribuinte informou nos autos, antes de proferida a decisão do recurso voluntário, como fato novo, a publicação do Parecer PGFN/CRJ/COJUD SEI nº 1626/2021/ME, que trata da dispensa de apresentação de contestação e recursos em processos cujo objeto se refere à incidência de contribuição previdenciária patronal sobre os pagamentos a título de aviso prévio indenizado. Informou, ainda, dois fatos novos: o primeiro se refere à decisão do STF que considerou inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária incidente sobre o salário maternidade; o segundo se refere ao trânsito em julgado superveniente da decisão que autorizou a exclusão do salário maternidade e dos valores pagos nos 15 dias que antecedem o auxílio-doença da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão nº 106-010.986 - 15ª TURMA DA DRJ06 (e-fls. 415.773/415.793), decidiu, em resumo, por unanimidade de votos, julgar improcedente o pedido deduzido na manifestação de inconformidade, concordando com a autoridade administrativa em manter as glosas de compensações, pois compreende plenamente aplicável, sem ressalvas, o enunciado do art. 170-A do CTN, vedando a compensação antes do trânsito em julgado.

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 415.799/415.852), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, anteriormente relatado quanto ao seu resultado, ementa e dispositivo, no essencial, objeto do recurso especial de divergência ora em análise.

No voto condutor do acórdão recorrido consta entendimento segundo o qual: *“não importa a matéria discutida judicialmente. Importa que o contribuinte só pode efetuar compensações com créditos líquidos e certos, sendo vedado o uso de créditos originados de decisões judiciais não transitadas em julgado. Aliás, a recorrente mostra pleno entendimento dos motivos que fundamentam o art. 170-A do CTN, conforme excerto extraído da peça recursal, fl. 415.845: (...)”* (e-fl. 415.946).

Do contexto da análise de Admissão Prévia

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia (conferir despacho de admissibilidade, e-fls. 416.021/416.027), a Presidência da competente Câmara integrante da 2ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para a temática

preambularmente destacada com respectivo paradigma, assim estando indicada a matéria para rediscussão e o precedente quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para a matéria admitida, quando do voto.

Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida

O recorrente requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e homologar as compensações.

Em recurso especial de divergência, com lastro no paradigma informado alhures, o recorrente pretende rediscutir a matéria que se rotulou como sendo (i) **“Possibilidade de flexibilização do art. 170-A do CTN quando existente decisão judicial superveniente que reconhece a não incidência e o direito à compensação da exação”**.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois a aplicação do art. 170-A do CTN na espécie deve ser relativizada, uma vez que os créditos decorrentes de decisão judicial foram definitivamente reconhecidos em decisões vinculantes posteriores, as quais tem o condão de afastar o interesse processual da Fazenda Pública em promover litígio sobre o tema, o que permite homologar as compensações.

Das contrarrazões

Em contrarrazões (e-fls. 416.046/416.029) a parte interessada (Fazenda Nacional) se manifesta pelo não conhecimento do recurso. Sustenta que em recurso repetitivo o STJ já apreciou a matéria. Invoca a aplicação do RICARF para o não conhecimento, ante o precedente qualificado do STJ (REsp 1.164.452, submetido ao regime dos recursos repetitivos).

Anota que no precedente (REsp 1.164.452) o STJ: *“decidiu que, em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, é vedada a sua realização ‘antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial’, conforme prevê o art. 170-A do CTN”*.

Outrossim, informa que há um segundo precedente qualificado do STJ, e pondera: *“no julgamento do REsp 1.167.039, submetido ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil (recursos repetitivos), decidiu que, nos termos do art. 170-A do CTN, ‘é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial’, vedação que se aplica inclusive às hipóteses de reconhecida inconstitucionalidade do tributo indevidamente recolhido.”*

No mérito, reiterou as razões da decisão recorrida, inclusive sustenta que a análise se dá à época da transmitida compensação e, por isso, o posterior trânsito em julgado do feito que reconhece o direito à repetição de indébito não tem o condão de transformar o fato do contribuinte ter apresentado declaração de compensação para quitação de débitos com créditos oriundos de decisão judicial não definitiva.

Requeru a manutenção do acórdão infirmado.

Encaminhamento para julgamento

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

O contribuinte apresentou memoriais reiterativos.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação. Analiso, primeiramente, o juízo de admissibilidade para conhecer, ou não, do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Da análise do conhecimento

O recurso especial de divergência do Contribuinte tem por finalidade hodierna a reforma do **Acórdão CARF nº 2302-003.892**, a partir de paradigma apresentado para rediscutir temática rotulada pelo despacho de admissibilidade, a saber:

(i) Matéria: “Possibilidade de flexibilização do art. 170-A do CTN quando existente decisão judicial superveniente que reconhece a não incidência e o direito à compensação da exação”

(i) Paradigma (1): Acórdão 3402-005.025

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto nº 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise.

Inicialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto como integrativo apenas neste específico ponto (*§ 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69*), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 1972, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, a despeito de ser necessário anotar que, conforme a Súmula CARF nº 110, no processo administrativo fiscal é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte/sujeito passivo.

Em relação a divergência jurisprudencial, passo a específica demonstração.

Para a temática em referência, objetiva-se apresentar a alegada divergência jurisprudencial utilizando como paradigma decisão da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 3402-005.025, Processo nº 10880.906342/2008-96** (e-fls. 12.543/12.560), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

Ementa do Acórdão Paradigma

ASSUNTO: (CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 15/08/2001

PIS. BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º, DA LEI Nº 9.718/98, QUE AMPLIAVA O CONCEITO DE FATURAMENTO. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE RECEITAS NÃO COMPREENDIDAS NO CONCEITO DE FATURAMENTO ESTABELECIDO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL PREVIAMENTE À PUBLICAÇÃO DA EC Nº 20/98.

A base de cálculo do PIS e da COFINS é o faturamento, assim compreendido a receita bruta das vendas de mercadorias, de serviços e de mercadorias e serviços de qualquer natureza. Inadmissível o conceito ampliado de faturamento contido no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, uma vez que referido dispositivo foi declarado inconstitucional pelo plenário do Supremo Tribunal Federal (STF).

Diante disso, não poderão integrar a base de cálculo da contribuição as receitas não compreendidas no conceito de faturamento previsto no art. 195, I, "b", na redação originária da Constituição Federal de 1988, previamente à publicação da Emenda Constitucional nº 20, de 1998.

COMPENSAÇÃO. PEDIDO REALIZADO ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO EM FAVOR DO CONTRIBUINTE. QUESTÃO DE CONTEÚDO QUE DEVE SE SOBREPOR À FORMA. PREVALÊNCIA DA *RATIO DECIDENDI* DE PRECEDENTE PRETORIANO DE CARÁTER VINCULANTE COM A ADEQUAÇÃO DO DISPOSTO NO ART. 170-A DO CTN.

Embora o pedido de compensação perpetrado pelo contribuinte tenha se contraposto à literalidade do art. 170-A do CTN, ao final do processamento judicial a lide por ele proposta foi julgada procedente, com base em precedente vinculante do STF (RE n. 357.950) o que, por sua vez, faz convocar em seu favor o disposto nos artigos 489, § 1º, inciso VI, 926 e s.s., todos do CPC/2015, bem como o disposto no art. 62, § 1º, inciso II, alínea “b”, do RICARF e, ainda, ao prescrito no art. 2º, inciso V, da Portaria PGFN n. 502/2016.

Recurso voluntário provido para sujeitar a Administração Pública ao precedente vinculante do STF (RE n. 357.950). Pedido de compensação a ser analisado pela instância competente apenas para fins de apuração quanto a adequação do montante compensado.

Os casos fáticos-jurídicos (*acórdão recorrido* e *acórdão paradigma*), em ótica subjacente de normas gerais de direito tributário, estão no âmbito de fiscalização de compensações, com créditos autodeclarados em declarações transmitidas para a Administração Tributária, sendo o direito creditório focado em decisões judiciais sem trânsito em julgado.

Nas ações judiciais os contribuintes pretendiam reconhecer o indébito tributário, inclusive com debate acerca de inconstitucionalidade da exigência tributária recolhida que se pretende repetir, ainda que por meio da compensação ao utilizar o indébito como direito creditório.

A identidade fática, a meu sentir, é perceptível por ótica de norma geral, ainda que as espécies tributárias sejam distintas (*contribuição ao PIS/COFINS x contribuição previdenciária*). Foi isto que o despacho de admissibilidade verificou e anuiu.

Neste horizonte, tem-se então que, enquanto o acórdão recorrido aplica a literalidade da regra insculpida no art. 170-A do CTN para manter as glosas das compensações de créditos oriundos de decisões judiciais ainda pendentes de trânsito em julgado, no paradigma essa condição foi “adequada” ou “relativizada”. Se o indébito invocado conta com precedente qualificado de Tribunal Superior a exigência do art. 170-A do CTN poderia ser dispensada.

De se sublinhar que, ao dar provimento parcial ao recurso voluntário, o acórdão paradigma não determina a homologação da compensação e sim que o pedido venha a ser analisado pela instância competente, considerando que o óbice intransponível do art. 170-A do CTN foi superado no seu decidir. Noutro vértice, o acórdão recorrido sequer analisa o mérito dos créditos, pois diante do óbice intransponível do art. 170-A do CTN não passa a efetiva confirmação do direito creditório em termos de análise minudente dos declarados créditos.

As situações fáticas se assemelham. As teses jurídicas são antagônicas e o conjunto fático efetivamente se equivale. O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências são perceptíveis.

Conquanto, antes de declarar um eventual conhecimento do recurso, importante trazer à baila as seguintes disposições do RICARF/2023:

Art. 118, § 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

(...)

Art. 118, § 12. Não servirá como paradigma o acórdão:

III - que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:

b) decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos;

(...)

d) decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com a suspensão da execução do ato declarado inconstitucional por Resolução do Senado Federal.

Pois bem.

A Súmula CARF nº 206, que fala sobre a inobservância do art. 170-A em compensação, não afasta o conhecimento, isto porque ela trata de situações de multa isolada (*obrigação acessória*) não se referindo ao processo principal de glosa de compensação, como este. Portanto, não é específica para uso no processo principal de glosa de compensação. Não é óbice ao conhecimento.

Porém, a seu turno, entendo que os Temas 345 (REsp 1.164.452) e 346 (REsp 1.167.039) do STJ, que vão tratar sobre a aplicação do art. 170-A do CTN, para compensações antes do trânsito em julgado, inclusive quando diante de tributo inconstitucional (Tema 346), implica no não conhecimento.

Aliás, este não conhecimento se confunde, em certa medida, com o próprio mérito no sentido de sanar a divergência e indicar a melhor interpretação a ser adotada.

Ora, o recorrente sustenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois a aplicação do art. 170-A do CTN na espécie deve ser relativizada, flexibilizada, uma vez que os créditos utilizados nas compensações são decorrentes de decisão judicial com rubricas inconstitucionais, ilegais, que geram indébito.

Alega que as matérias tratadas nos processos judiciais foram definitivamente resolvidas gerando o indébito em decisões vinculantes posteriores definitivas dos Tribunais Superiores (STF ou STJ), as quais têm o condão de afastar o interesse processual da Fazenda Pública em promover litígio sobre o tema superado contra a Administração Tributária, o que permite homologar as compensações. Por exemplo, há definitividade em relação ao salário-maternidade e os 15 dias que antecedem o auxílio-doença ou o auxílio-acidente. Essas rubricas

não são tributáveis, mas o contribuinte recolheu valores a tais títulos na tributação sobre a folha de salários.

A controvérsia é relativa a vindicado autodeclarado direito creditório líquido e certo, que foi glosado (excluído e não reconhecido) pela autoridade administrativa na origem. Deixou-se de homologar compensações nas quais os declarados créditos eram decorrentes de ações judiciais sem trânsito em julgado, com base no art. 170-A do CTN. Aplicou-se entendimento de óbice intransponível para compensar indébito antes do trânsito em julgado.

O contribuinte declarou os créditos como líquidos e certos, tendo os utilizado simultaneamente em compensações realizadas em GFIPs transmitidas. Aduz que o art. 170-A deve ser flexibilizado diante de nitidez flagrante do direito a crédito, como no caso de situações nas quais já há posterior entendimento vinculante que dá respaldo jurídico ao indébito.

A autoridade fiscal procedeu com a glosa das compensações, sob argumento procedimental essencial primevo, segundo o qual a compensação ocorreu antes do trânsito em julgado e, por isso, precisava ser glosada.

Assenta que foi violada a norma primeira e antecedente, procedimental, posta no art. 170-A do CTN no sentido de que a compensação só é autorizada com o trânsito em julgado, quando houve processo judicial prévio interposto.

A questão primeira é o óbice procedimental (inexistência de trânsito em julgado). Não consta que o crédito tenha sido efetivamente avaliado em termos de cálculos com conferência dos recolhimentos e ateste de indébito a partir de confrontações (*conferir Despacho Decisório*).

Em suma, trata-se de autos sobre glosa de compensação declarada antes do trânsito em julgado.

A glosa dos alegados direitos creditórios ocorreu por ausência de liquidez e de certeza, diante da ausência de trânsito em julgado do processo judicial na época da transmissão e compensação em declaração. Fundamenta-se na aplicação do art. 170-A do CTN.

O contribuinte pretende se valer de tese do acórdão paradigma para que seja flexibilizado o art. 170-A do CTN, pois há posterior precedente qualificado que dá lastro de certeza ao indébito. As rubricas do indébito têm seus precedentes qualificados.

Ocorre que, **o trânsito em julgado é condição necessária procedimental primeva ao aproveitamento de qualquer vindicado direito creditório** (CTN, art. 170-A), forte no **objeto do Tema 345 (REsp 1.164.452) e do Tema 346 (REsp 1.167.039) dos precedentes qualificados no rito dos Recursos Repetitivos no STJ, de modo a exigir cogente aplicação**. Ainda, tem-se a aplicação prática do Recurso Repetitivo **Tema 118 (revisado pela controvérsia 43/STJ)** com a tese segunda firmada em revisão de precedente (**REsp 1.365.095**, que explicita e aprimora tese firmada no REsp 1.111.164) que invoca o Tema 346 (REsp 1.167.039) e reforça a necessidade do trânsito em julgado para atender o art. 170-A do CTN.

Isso resulta no não conhecimento do recurso especial de divergência no CARF.

Ainda que tenha sentença favorável, se não transitar em julgado, não se pode aproveitar quaisquer créditos decorrente de indébito, ademais precedente qualificado posterior não convalida o óbice primevo, que goza de precedente qualificado.

No Recurso Repetitivo do STJ dado pelo REsp nº 1.164.452 (**Tema 345**) assentou-se que o art. 170-A se aplica aos procedimentos de compensação em geral após sua vigência e **o caso dos autos é compensação após vigência do art. 170-A do CTN**. Veja-se:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI APLICÁVEL. VEDAÇÃO DO ART. 170-A DO CTN. INAPLICABILIDADE A DEMANDA ANTERIOR À LC 104/2001.

1. A lei que regula a compensação tributária é a vigente à data do encontro de contas entre os recíprocos débito e crédito da Fazenda e do contribuinte. Precedentes.

2. Em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, é vedada a sua *realização "antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial"*, conforme prevê o art. 170-A do CTN, vedação que, todavia, não se aplica a ações judiciais propostas em data anterior à vigência desse dispositivo, introduzido pela LC 104/2001. Precedentes.

3. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp n. 1.164.452/MG, relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 25/8/2010, DJe de 2/9/2010)

Fato é que o art. 170-A do CTN, que trata de direito material, não se contrapõe ao art. 66 da Lei nº 8.383, mas condiciona a compensação ao trânsito em julgado, sendo certo que a jurisprudência do STJ não diferencia a compensação no âmbito do lançamento por homologação (art. 66 da Lei nº 8.383) das demais hipóteses de compensação para efeito de incidência do disposto no art. 170-A do CTN.

Acrescente-se, inclusive, que no Recurso Repetitivo do STJ (este também aplicável) dado pelo REsp nº 1.167.039 (**Tema 346**) assentou-se que:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. ART. 170-A DO CTN. REQUISITO DO TRÂNSITO EM JULGADO. APLICABILIDADE A HIPÓTESES DE INCONSTITUCIONALIDADE DO TRIBUTO RECOLHIDO.

1. Nos termos do art. 170-A do CTN, *"é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial"*, vedação que se aplica inclusive às hipóteses de reconhecida inconstitucionalidade do tributo indevidamente recolhido.

2. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp n. 1.167.039/DF, relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 25/8/2010, DJe de 2/9/2010)

Isto é, a Primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp nº 1.167.039, mediante o procedimento descrito dos Recursos Repetitivos, entendeu que o disposto no art. 170-A do CTN também se aplica às hipóteses de reconhecida inconstitucionalidade do tributo indevidamente recolhido. Esse entendimento, por óbvio, até pressupõe uma repercussão geral com tese firmada ou um controle concentrado (por exemplo, ADI).

Ainda, mesmo para os mandados de segurança impetrados por contribuintes com vistas a declarar o direito à compensação (*o caso dos autos também fala em mandado de segurança que discutia o direito ao indébito sobre as rubricas hoje com precedentes qualificados favoráveis*), tem-se o reconhecimento da necessidade do trânsito em julgado extraída da aplicação prática de recurso repetitivo. Isso pode ser extraído de trecho da ementa do Recurso Repetitivo **Tema 118 (revisado pela controvérsia 43/STJ)** com a tese segunda firmada em revisão de precedente (**REsp 1.365.095**, que explicita e aprimora tese firmada no REsp 1.111.164) que invoca o Tema 346 (REsp 1.167.039) e reforça a necessidade do trânsito em julgado para atender o art. 170-A do CTN:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. TESE FIRMADA SOB O RITO DOS RECURSOS ESPECIAIS REPETITIVOS. ART. 1.036 E SEQUINTE DO CÓDIGO DE PROCESSO. DIREITO DO CONTRIBUINTE À DEFINIÇÃO DO ALCANCE DA TESE FIRMADA NO TEMA 118/STJ (RESP. 1.111.164/BA, DA RELATORIA DO EMINENTE MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI). INEXIGIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO, NO WRIT OF MANDAMUS, DO EFETIVO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO, PARA O FIM DE OBTENÇÃO DA DECLARAÇÃO DO DIREITO À COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA, OBVIAMENTE SEM QUALQUER EMPECILHO À ULTERIOR FISCALIZAÇÃO DA OPERAÇÃO COMPENSATÓRIA PELO FISCO COMPETENTE. A OPERAÇÃO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA REALIZADA NA CONTABILIDADE DA EMPRESA CONTRIBUINTE FICA SUJEITA AOS PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO DA RECEITA FEDERAL, NO QUE SE REFERE AOS QUANTITATIVOS CONFRONTADOS E À RESPECTIVA CORREÇÃO. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE A QUE SE DÁ PARCIAL PROVIMENTO.

1. Esclareça-se que a questão ora submetida a julgamento encontra-se delimitada ao alcance da aplicação da tese firmada no Tema 118/STJ (REsp 1.111.164/BA, da relatoria do eminente Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, submetido a sistemática do art. 543-C do CPC/1973), segundo o qual é necessária a efetiva comprovação do recolhimento feito a maior ou indevidamente para fins de declaração do direito à compensação tributária em sede de Mandado de Segurança.

2. A afetação deste processo a julgamento pela sistemática repetitiva foi decidida pela Primeira Seção deste STJ, em 24.4.2018, por votação majoritária; de qualquer

modo, trata-se de questão vencida, de sorte que o julgamento do feito como repetitivo é assunto precluso.

3. Para se espancar qualquer dúvida sobre a viabilidade de se garantir, em sede de Mandado de Segurança, o direito à utilização de créditos por compensação, esta Corte Superior reafirma orientação unânime, inclusive consagrada na sua Súmula 213, de que o Mandado de Segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.

4. No entanto, ao sedimentar a Tese 118, por ocasião do julgamento do REsp 1.111.164/BA, da relatoria do eminente Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, a Primeira Seção desta Corte firmou diretriz de que, tratando-se de Mandado de Segurança que apenas visa à compensação de tributos indevidamente recolhidos, impõe-se delimitar a extensão do pedido constante da inicial, ou seja, a ordem que se pretende alcançar para se determinar quais seriam os documentos indispensáveis à propositura da ação. O próprio voto condutor do referido acórdão, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC/1973, é expresso ao distinguir as duas situações, a saber: (...) *a primeira, em que a impetração se limita a ver reconhecido o direito de compensar (que tem como pressuposto um ato da autoridade de negar a compensabilidade), mas sem fazer juízo específico sobre os elementos concretos da própria compensação; a outra situação é a da impetração, à declaração de compensabilidade, agrega (a) pedido de juízo específico sobre os elementos da própria compensação (v.g.: reconhecimento do indébito tributário que serve de base para a operação de compensação, acréscimos de juros e correção monetária sobre ele incidente, inexistência de prescrição do direito de compensar), ou (b) pedido de outra medida executiva que tem como pressuposto a efetiva realização da compensação (v.g.: expedição de certidão negativa, suspensão da exigibilidade dos créditos tributários contra os quais se opera a compensação).*

5. Logo, postulando o Contribuinte apenas a concessão da ordem para se declarar o direito à compensação tributária, em virtude do reconhecimento judicial transitado em julgado da ilegalidade ou inconstitucionalidade da exigência da exação, independentemente da apuração dos respectivos valores, é suficiente, para esse efeito, a comprovação de que o impetrante ocupa a posição de credor tributário, visto que os comprovantes de recolhimento indevido serão exigidos posteriormente, na esfera administrativa, quando o procedimento de compensação for submetido à verificação pelo Fisco. Ou seja, se a pretensão é apenas a de ver reconhecido o direito de compensar, sem abranger juízo específico dos elementos da compensação ou sem apurar o efetivo quantum dos recolhimentos realizados indevidamente, não cabe exigir do impetrante, credor tributário, a juntada das providências [que] somente será levada a termo no âmbito administrativo, quando será assegurada à autoridade fazendária a fiscalização e controle do procedimento compensatório.

6. Todavia, a prova dos recolhimentos indevidos será pressuposto indispensável à impetração, quando se postular juízo específico sobre as parcelas a serem compensadas, com a efetiva investigação da liquidez e certeza dos créditos, ou, ainda, na hipótese em que os efeitos da sentença supõem a efetiva homologação da compensação a ser realizada. Somente nessas hipóteses o crédito do contribuinte depende de quantificação, de modo que a inexistência de comprovação cabal dos valores indevidamente recolhidos representa a ausência de prova pré-constituída indispensável à propositura da ação mandamental.

7. Na hipótese em análise, em que se visa a garantir a compensação de valores indevidamente recolhidos a título do PIS e da COFINS, incidentes sobre a receita advinda da variação cambial das exportações, afastando-se as restrições previstas nos arts. 170-A do CTN e art. 26, § 3º, IX da Instrução Normativa/SRF 460/2004, o Tribunal de origem extinguiu o *writ* nesse ponto, sem resolução de mérito, com arrimo na pretensa insuficiência de documentação acostada, porquanto não demonstrado o efetivo recolhimento do tributo que se pretende compensar.

8. Ao assim decidir, o Tribunal de origem deixou de observar que o objeto da lide limitou-se ao afastamento de quaisquer atos ou restrições impostas pelo Fisco ao exercício do direito de compensar, e, nesse ponto, foi devidamente comprovada a liquidez e certeza do direito, necessária à impetração do Mandado de Segurança, porquanto seria necessário tão somente demonstrar que a impetrante estava sujeita ao recolhimento do PIS e da COFINS incidentes sobre receitas decorrentes de variações cambiais em suas exportações, cuja obrigatoriedade foi afastada pelas instâncias ordinárias.

9. Extrai-se do pedido formulado na exordial que a impetração, no ponto atinente à compensação tributária, tem natureza preventiva e cunho meramente declaratório, e, portanto, a concessão da ordem postulada só depende do reconhecimento do direito de se compensar tributo submetido ao regime de lançamento por homologação, sem as restrições impostas pela legislação tributária. Ou seja, não pretendeu a impetrante a efetiva investigação da liquidez e certeza dos valores indevidamente pagos, apurando-se o valor exato do crédito submetido ao acervo de contas, mas, sim, a declaração de um direito subjetivo à compensação tributária de créditos reconhecidos com tributos vencidos e vincendos, e que estará sujeita a verificação de sua regularidade pelo Fisco, em atividade fiscalizatória ulterior.

10. Portanto, a questão debatida no Mandado de Segurança é meramente jurídica, sendo desnecessária a exigência de provas do efetivo recolhimento do tributo e do seu montante exato, cuja apreciação, repita-se, fica postergada para a esfera administrativa. Portanto, perfeitamente cabível o presente Mandado de Segurança.

[11]. No julgamento do Recurso Especial 1.167.039/DF [Tema 346], de relatoria do eminente Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJe 2.9.10, processado sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, assentou-se que a exigência de trânsito em julgado para

fins de compensação de crédito tributário, segundo a regra do art. 170-A do CTN, aplica-se às demandas ajuizadas após a entrada em vigor da LC 104/2001, ou seja, a partir de 11.1.2001.

[12]. Recurso Especial da Contribuinte a que se dá **parcial provimento**, para reconhecer o seu direito à compensação dos valores de PIS e COFINS indevidamente recolhidos, **após o trânsito em julgado, nos termos do art. 170-A do CTN e observada a prescrição quinquenal.**

[13]. Acórdão submetido ao regime do art. 1.036 do Código Fux, fixando-se a seguinte tese, apenas explicitadora do pensamento zavaskiano consignado no julgamento REsp 1.111.164/BA: *(a) tratando-se de Mandado de Segurança impetrado com vistas a declarar o direito à compensação tributária, em virtude do reconhecimento da ilegalidade ou inconstitucionalidade da anterior exigência da exação, independentemente da apuração dos respectivos valores, é suficiente, para esse efeito, a comprovação cabal de que o impetrante ocupa a posição de credor tributário, visto que os comprovantes de recolhimento indevido serão exigidos posteriormente, na esfera administrativa, quando o procedimento de compensação for submetido à verificação pelo Fisco; e (b) tratando-se de Mandado de Segurança com vistas a obter juízo específico sobre as parcelas a serem compensadas, com efetiva alegação da liquidez e certeza dos créditos, ou, ainda, na hipótese em que os efeitos da sentença supõem a efetiva homologação da compensação a ser realizada, o crédito do Contribuinte depende de quantificação, de modo que a inexistência de comprovação suficiente dos valores indevidamente recolhidos representa a ausência de prova pré-constituída indispensável à propositura da ação mandamental.*

(REsp n. 1.365.095/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 13/2/2019, DJe de 11/3/2019)

Por conseguinte, não há dúvida de que as compensações efetuadas nas declarações das competências em lide, transmitidas após a vigência do art. 170-A do CTN, eram indevidas, pois foram executadas antes do trânsito em julgado da decisão judicial. A ação é posterior a Lei Complementar nº 104, de 2001 (vigente a partir de 11/1/2001).

O **Tema 345 (REsp 1.164.452)**, o **Tema 346 (REsp 1.167.039) dos Recursos Repetitivos no STJ**, outrossim, a aplicação prática do Recurso Repetitivo **Tema 118 (revisado pela controvérsia 43/STJ)** com a tese segunda firmada em revisão de precedente (**REsp 1.365.095**, que explicita e aprimora tese firmada no REsp 1.111.164) que invoca o Tema 346 (REsp 1.167.039) e reforça a necessidade do trânsito em julgado para atender o art. 170-A do CTN, impõe o não conhecimento do recurso especial de divergência por força da alínea “b” inciso III do §12 do art. 118 do RICARF.

É certo que não se pode “*buscar convalidar*” em algum momento futuro uma declaração já transmitida e um despacho decisório já proferido, com negativa de homologação, por ausência de trânsito em julgado, caso este venha a ocorrer após a compensação transmitida.

O trânsito em julgado não retroage e a norma aplicada e o controle de legalidade exercido observa à época dos fatos (*tempus regit actum*).

Demais disto, se, de um lado, o contribuinte invoca decisão posterior qualificada de Tribunal Superior que venha a reconhecer a rubrica como não tributável e base geradora de indébito a ser apropriado como direito creditório, em sentido contrário, lado outro, tem-se precedentes vinculantes específicos e precedentes, anteriores, procedimental. O art. 170-A do CTN não pode ser flexibilizado.

Logo, devem ser glosados pela autoridade fiscal os valores compensados pelo sujeito passivo antes do trânsito em julgado, não sendo os créditos antes disto líquidos e certos, consequentemente sendo expressamente vedada a compensação.

Indiretamente, a Súmula CARF nº 206 já assenta e torna pacífico o posicionamento administrativo, uma vez que o referido enunciado entende correta a aplicação de multa isolada quando se compensa antes do trânsito em julgado. De qualquer sorte, nestes autos não se tem debate de multa isolada. O comentário é meramente por argumentar. A aplicação da súmula é exclusivamente para a multa isolada.

Outro ponto importante a observar é que, nas operações de compensação, caso não reconhecido o indébito por força procedimental, como no caso dos autos, quando não houve o trânsito em julgado, não se nega que o indébito possa ser apropriado em momento correto. Ele apenas não é líquido e certo no momento da transmissão da compensação, quando deveria sê-lo.

Com o posterior trânsito em julgado, ele pode voltar a ser acionado em nova compensação, sem erro de procedimento, quando tiver os elementos de certeza e liquidez plenos. Logo, os alegados valores de indébito, que não podem ser utilizados na específica compensação, pela ausência do trânsito em julgado, ainda estarão lá para uso em momento correto e oportuno, desde que observado o prazo de sua extinção (*o prazo máximo para repetição do indébito*), que será contado após o trânsito em julgado diante de uma ação judicial tempestivamente proposta.

Isso se extrai na interpretação vinculante dada pelo REsp 1.365.095, para leitura do Tema Repetitivo 118 (revisado pela controvérsia 43/STJ), assim como na invocação ao Tema 346 (REsp 1.167.039).

O procedimento de compensação impõe a necessidade do trânsito em julgado e o contribuinte, ainda assim, insistiu com o procedimento compensatório de forma inadvertida.

A compensação é procedimento para créditos líquidos e certos. Não para créditos em tese ou em discussão, com pendência do trânsito em julgado. Este é o ponto nefrágico.

O controle de legalidade exercido sobre o ato da autoridade fiscal não aponta para incorreção, mas para um agir dentro da norma posta no art. 170-A do CTN, de caráter objetivo e reafirmada nos Temas 345 e 346 do STJ, como questão procedimental antecedente.

A Administração Tributária não descumpriu qualquer comando de recursos repetitivos do STJ, uma vez que o motivo da glosa foi a utilização de créditos discutidos em ação

judicial sem trânsito em julgado, tampouco descumpriu qualquer entendimento de repercussão geral. **Há uma questão procedimental prévia, antes mesmo de se partir ao mérito do vindicado direito creditório.**

Pela questão procedimental antecedente e necessária não se chega ao mérito da rubrica, a fim de aplicar, ou não, outro precedente qualificado que trate da questão meritória dela, que resultará no indébito.

Como já asseverado, a questão procedimental é antecedente e precede a própria análise dos vindicados créditos *ex vi* da norma complementar esposada no art. 170-A do CTN e precedentes qualificados primevos mencionados.

Antes de se averiguar qual a origem do crédito em si mesmo, observou-se que os créditos vindicados foram postulados em juízo e que não havia trânsito em julgado na ocasião da transmissão da declaração, momento no qual deve haver a certeza do crédito, por isso, a norma cogente do art. 170-A do CTN veda a compensação. Interessante que as próprias decisões judiciais fazem a ressalva quanto a necessidade de aguardar o trânsito em julgado.

É, por isso, por conta do óbice procedimental, com previsão em lei (CTN, art. 170-A) ou com previsão nas disposições da decisão judicial, no sentido de só compensar após o trânsito em julgado, que houve a glosa. Isso é um proceder correto da Administração Tributária aplicada para todos os contribuintes em igualdade de condições por observância do art. 170-A do CTN.

Repita-se, não é caso de tratar em contencioso administrativo fiscal sobre a natureza do vindicado direito creditório em tais condições (antes de trânsito em julgado), pois há óbice antecedente que impede processar e homologar a compensação com créditos discutidos no Poder Judiciário sem o trânsito em julgado, sobremais a natureza jurídica será deliberada em definitivo pelo Poder Judiciário.

O art. 170-A do CTN rege o procedimento dos autos, uma vez que a compensação foi vindicada em sua vigência. O dispositivo é claríssimo ao vedar a compensação mediante o aproveitamento de tributo objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado:

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. (Artigo incluído pela Lei Complementar nº 104, de 2001)

Em virtude dessa norma, quando o interessado opta por judicializar determinados créditos (tributo alegado indevido) perante o Poder Judiciário, a compensação envolvendo os eventuais direitos creditórios provenientes da matéria discutida só pode ser realizada após o trânsito em julgado da decisão judicial definitiva.

É assente que o condicionamento da compensação ao trânsito em julgado da decisão, previsto no art. 170-A do CTN, aplica-se a toda e qualquer modalidade de compensação e a todo e qualquer tipo de ação judicial. Isto porque, o Código Tributário Nacional dispõe sobre

normas gerais – que devem ser respeitadas por toda a legislação tributária ordinária –, e o texto do art. 170-A não faz nenhuma ressalva, seja quanto à modalidade de compensação, seja quanto à modalidade de ação judicial.

Sendo assim, o acórdão indicado como paradigma não pode ser entendido como um verdadeiro paradigmático na forma determinada pelo RICARF. Não se conhece do recurso especial na forma da alínea “b” inciso III do §12 do art. 118 do RICARF, por razões do Tema 345 (REsp 1.164.452) e Tema 346 (REsp 1.167.039) dos Recursos Repetitivos no STJ, outrossim, diante da interpretação vinculante dada pela aplicação prática do Recurso Repetitivo Tema 118 (revisado pela controvérsia 43/STJ) com a tese segunda firmada em revisão de precedente (REsp 1.365.095, que explicita e aprimora tese firmada no REsp 1.111.164) que invoca o Tema 346 (REsp 1.167.039).

Conclusão quanto ao Recurso Especial

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, não conheço do recurso especial de divergência, na forma da alínea “b” inciso III do §12 do art. 118 do RICARF, por razões do Tema 345 (REsp 1.164.452) e Tema 346 (REsp 1.167.039) dos Recursos Repetitivos no STJ, outrossim, diante da interpretação vinculante dada pela aplicação prática do Recurso Repetitivo Tema 118 (revisado pela controvérsia 43/STJ) com a tese segunda firmada em revisão de precedente (REsp 1.365.095, que explicita e aprimora tese firmada no REsp 1.111.164) que invoca o Tema 346 (REsp 1.167.039).

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, voto por NÃO CONHECER do recurso especial interposto pelo Contribuinte.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros