



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                 |
|--------------------|-------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10380.733250/2011-17</b>                     |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2004-000.284 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 19 de setembro de 2025                          |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                      |
| <b>RECORRENTE</b>  | ARAUJO INDUSTRIAL DE CONFECÇÕES LTDA            |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

COMPENSAÇÃO. APROVEITAMENTO DE TRIBUTOS DISCUTIDO JUDICIALMENTE. NECESSIDADE DE TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO. GLOSA.

Serão glosados pelo Fisco os valores compensados indevidamente pelo sujeito passivo, sendo expressamente vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

A compensação deve ser indeferida quando não demonstrada de forma inquestionável a existência dos fatos constitutivos que lhe dão respaldo, sendo obrigação do contribuinte comprovar a liquidez e certeza do direito creditório.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Liziane Angelotti Meira** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Diogo Cristian Denny (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 355/368), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de primeira instância (e-fls. 336/345), consubstanciada no Acórdão nº 02-66.848 - 8ª Turma da DRJ/BHE, de 28/10/2015, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

COMPENSAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. GLOSA.

Serão glosados pelo Fisco os valores compensados indevidamente pelo sujeito passivo. É vedada a compensação de contribuições previdenciárias com contribuições para Outras Entidades e Fundos – Terceiros, por serem de espécies diferentes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para fatos geradores ocorridos nas competências destacadas na ementa do acórdão recorrido, com auto de infração (Debcads 37.318.149-3 e 37.318.150-7) juntamente com as peças integrativas e Relatório Fiscal (e-fls. 25/35) devidamente colacionados, tendo o contribuinte sido notificado em 19/12/2011 (e-fls. 3 e 9), foi bem sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo com breves adaptações quando necessárias:

Compõem o processo 10380.733250/2011-17 os seguintes autos de infração, consolidados em 15/12/2011, relativos ao período de 01/2007 a 12/2008:

- AI 37.318.149-3, no valor de R\$ 88.408,92, relativo de glosa de compensações efetuadas indevidamente pelo contribuinte. Os valores pleiteados são provenientes da ação judicial – Processo nº 2006.81.00.013772-6 ou 0013772-91.2006.4.05.8100, onde o contribuinte questiona a incidência de contribuições

para o INCRA, mas que foram compensadas com contribuições previdenciárias devidas nas competências 02/2007 a 04/2007, correspondes aos recolhimentos efetuados em 09/1994 a 07/2006 (Tabela de Créditos – INCRA e correções, fls. 74 a 77). Referida ação judicial, julgada inicialmente improcedente, teve provimento parcial após apelação. A União Federal interpôs embargos infringentes. Na data da lavratura não havia provimento judicial que respaldasse o direito à compensação de quaisquer valores (item 6.1.3 do relatório fiscal, fl. 28), não havia trânsito em julgado.

- AI 37.318.150-7, no valor de R\$ 597.218,29, refere-se aos valores compensados indevidamente com base no Mandado de Segurança nº 2006.81.00.013773-8. O sujeito passivo questiona a incidência de contribuição previdenciária sobre férias, adicional de  $\frac{1}{3}$  de férias, salário-maternidade e valores correspondentes aos quinze primeiros dias de afastamento por motivo de doença ou acidente. O Mandado de Segurança foi inicialmente julgado improcedente; em grau de apelação teve provimento parcial, sendo afastada a incidência de contribuição previdenciária apenas sobre os valores pagos durante os quinze primeiros dias de afastamento por motivo de invalidez ou doença. Conforme planilha de fls. 78 a 83, elaborada pelo contribuinte, não foi incluído em seus cálculos valor relativo aos quinze primeiros dias de afastamento do trabalhador por motivo de doença. Ressalta o auditor fiscal que ainda que houvesse decisão favorável ao contribuinte quanto às demais verbas, não houve o trânsito em julgado da sentença judicial.

De acordo com o relatório fiscal, outras inconsistências foram encontradas durante a fiscalização, particularmente nos cálculos das compensações feitos pelo sujeito passivo, como:

- aplicação de taxas de juros Selic acumuladas, nos anos de 1998, 1999 e 2000;
- não foi observado o prazo prescricional;
- inclusão nos cálculos da contribuição destinada a outras entidades – terceiros, inclusive para o INCRA (já compensada em outro processo).

Na aplicação da multa foi observado o disposto no Código Tributário Nacional – CTN, artigo 106, inciso II, alínea “c”.

Conforme item 8.1 do relatório fiscal, efetuando-se o cálculo das multas de acordo com a legislação atual (artigo 89, § 9º, da Lei 8.212/1991 – descumprimento de obrigação principal e artigo 32-A da mesma Lei – descumprimento de obrigação acessória), em comparação com a legislação anterior (artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991 – descumprimento de obrigação principal e artigo 32, §§ 4º, 5º e 6º, da mesma Lei – descumprimento de obrigação acessória), constatou-se que no período de 02/2007 a 11/2008, a multa apurada com base na legislação atual é mais benéfica ao contribuinte. Para as competências 12/2008 e 13/2008 foi aplicada a multa de mora prevista no artigo

89, § 9º da Lei 8.212/1991, acrescentado pela Lei 11.941/2009, por já estar sob a égide da MP 449/2008.

### **Da Impugnação ao lançamento**

A impugnação (e-fls. 281 /285 – AI 37.318.149-3; e e-fls. 305/309 – AI 37.318.150-7), que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme consta sumariado no relatório da decisão vergastada, pelo que peço vênia para, igualmente, reproduzir com breves adaptações quando necessárias:

O contribuinte teve ciência das autuações em 19/12/2011, e apresentou impugnações em 18/1/2012, fls. 281 a 285 (AI 37.318.149-3) e fls. 305 a 309 (AI 37.318.150 7).

#### **AI 37.318.149-3**

Alega que é indevido o auto de infração, uma vez que as compensações foram realizadas com créditos que lhe foram atribuídos em decisão judicial.

Diz que a fiscalização desconsiderou decisão judicial transitada em julgado, que determinou a compensação com débitos próprios de créditos apurados a título de contribuições previdenciárias.

Entende que se trata de cobrança equivocada, pois, além de ter-lhe sido concedido o direito de compensar os créditos com débitos da mesma espécie, possuía valor suficiente para cobrir as compensações, o que gerou a consequente extinção do crédito tributário, conforme artigo 156, inciso II, do CTN.

Assevera que a compensação está regulada no direito tributário pelo artigo 170 do CTN.

Aduz que são indevidas as cobranças do Fisco e que deve ser declarada a nulidade do auto de infração.

Destaca que as compensações foram devidamente comunicadas a RFB através de DCTFs, não restando razões para prosseguimento da autuação.

Sustenta que a decisão judicial proferida na ação ordinária ajuizada afasta a exigibilidade dos créditos tributários lançados.

Alega que são igualmente indevidas as obrigações acessórias de multa moratória e multa de ofício.

Pede seja julgada improcedente a autuação.

#### **AI 37.318.150-7**

Alega que é indevido o auto de infração, uma vez que as compensações foram realizadas com créditos que lhe foram atribuídos em decisão judicial.

Diz que a fiscalização desconsiderou decisão judicial transitada em julgado, que determinou a compensação com débitos próprios de créditos apurados a título de PIS, COFINS e CSLL.

Entende que se trata de cobrança equivocada, pois, além de ter-lhe sido concedido o direito de compensar os créditos com débitos da mesma espécie, possuía valor suficiente para cobrir as compensações, o que gerou a consequente extinção do crédito tributário, conforme artigo 156, inciso II, do CTN.

Assevera que a compensação está regulada no direito tributário pelo artigo 170 do CTN.

Aduz que são indevidas as cobranças do Fisco e que deve ser declarada a nulidade do auto de infração.

Destaca que as compensações foram devidamente comunicadas a RFB através de DCTFs, não restando razões para prosseguimento da autuação.

Sustenta que a decisão judicial proferida na ação ordinária ajuizada afasta a exigibilidade dos créditos tributários lançados.

Alega que são igualmente indevidas as obrigações acessórias de multa moratória e multa de ofício.

Pede seja julgada improcedente a autuação.

### **Do Acórdão de Impugnação**

Na DRJ, primeira instância do contencioso tributário, lavrou-se a decisão *a quo* cujos fundamentos são pela improcedência dos pedidos deduzidos na impugnação, conforme teses sintetizadas na ementa alhures transcrita.

Em relação ao AI 37.318.149-3, que trata da inexigibilidade da contribuição para o INCRA, a DRJ esclarece que não havia o trânsito em julgado da ação ordinária nº 0013772-91.2006.4.05.8100 (nº anterior 2006.81.00.013772-6) e, ainda, assenta que não havia autorização para compensar as contribuições recolhidas para o INCRA com seus débitos previdenciários, considerando as naturezas distintas.

Em relação ao AI 37.318.150-7, que trata da inexigibilidade como salário de contribuição de valores pagos a título de 15 primeiros dias de afastamento dos empregados doentes ou acidentados, salário-maternidade, férias e adicional do terço de férias, a DRJ esclarece que não havia o trânsito em julgado do Mandado de Segurança nº 2006.81.00.013773-8.

### **Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF**

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento de ofício lavrado pela autoridade fiscal.

Os autos foram distribuídos para julgamento em conjunto com o Processo de Obrigação Acessória (CFL 78) nº 10380.733251/2011-61.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio para este relator.

É o que importa relatar. Passo para a fundamentação do voto analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, ao final, consignar o encaminhamento com o registro do dispositivo.

## VOTO

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

### Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 16/12/2016, e-fl. 351, protocolo recursal em 11/01/2016, e-fl. 355, e despacho de encaminhamento, e-fl. 388), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

### Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa a vindicado autodeclarado direito creditório glosado (excluído e não reconhecido) pela autoridade administrativa na origem, que se sustenta e se declarou líquido e certo. Referidos créditos foram declarados e compensados em GFIP. Com a glosa das compensações, não reconhecido o direito de crédito, entendeu-se por bem lavrar auto de infração para exigência dos débitos reconhecidos que se pretendia compensar e restaram não quitados pela glosa efetivada.

Segundo a auditoria fiscal das compensações, os vindicados direitos creditórios autodeclarados pelo contribuinte como créditos líquidos e certos não foram aceitos porque inexistentes em termos de comprovação efetiva da origem e não comprovada a certeza e a liquidez, além de serem aduzidos como fruto de processos judiciais sem trânsito em julgado no momento da compensação em GFIP.

O contribuinte sustenta que apurou créditos líquidos e certos relacionados com verbas que entende não comporem base de cálculo de contribuições previdenciárias, conforme processos judiciais.

Alega que as verbas eram tratadas nos processos judiciais.

Em suma, trata-se de autos sobre glosa de compensação em GFIP.

A glosa dos alegados direitos creditórios ocorreu por ausência de liquidez e de certeza, inclusive, a despeito do argumento de trânsito em julgado, por ocasião da compensação com transmissão e declaração GFIP não havia trânsito em julgado dos processos judiciais mencionados.

Além disso, há controvérsia quanto aos montantes autodeclarados e a alegada certeza e liquidez, uma vez que se constata controvérsias, a saber:

- Créditos alegados como sendo de contribuições ao INCRA foram utilizados para compensar contribuições previdenciárias, sendo a natureza diversa;
- Ainda em relação às contribuições destinadas a outras entidades, o contribuinte já havia se compensado integralmente dos valores destinados ao INCRA (item 6.1 do relatório fiscal, e-fl. 28 e seguintes), mas ainda assim fez constar de seus novos cálculos a mesma contribuição, compensando-se duas vezes de parcela da contribuição destinada àquela entidade;
- Houve divergência na atualização de valores, uma vez que o contribuinte, além de aplicar as Taxas de Juros Acumuladas da SELIC, atualizou o valor originário do tributo com base em UFIR, procedimento cabível somente até o exercício de 1995, conforme Lei nº 9.250/1995 (art. 39, § 4º);
- As taxas acumuladas de Juros SELIC, correspondentes à coluna “Taxa de Juros”, foram utilizadas em percentuais acima dos valores corretos. Ademais, após pedido de esclarecimentos durante a fiscalização, o contribuinte apresentou nova tabela inserindo valores muito próximos ao correto, porém permanecendo os pontos de divergência e sendo efetiva a constatação fiscal no particular;
- Não foi utilizado o prazo prescricional, inclusive mencionado na decisão judicial, qual seja, de cinco anos anteriores à propositura da ação (24/08/2006). O contribuinte calculou os seus supostos créditos desde setembro de 1998;
- O cálculo da coluna “Tributo Recolhido” contemplou além da contribuição patronal, mais 5,8% referentes às contribuições sociais destinadas a outras entidades, fato confirmado em pedido de informações solicitado durante a fiscalização e que é confirmado por cálculo aritmético. O contribuinte, por outro vértice, em sua inicial, foi categórico quando pleiteou junto ao Poder Judiciário “o direito de não ser compelida, face à inexistência de relação Jurídico-Tributária, ao recolhimento da contribuição social previdenciária”, desta forma restringiu exclusivamente o seu pedido à não incidência das contribuições devidas à Previdência Social incidentes sobre as verbas previdenciárias, não estando

contempladas as contribuições destinadas a Terceiros - Outras Entidades e Fundos, de modo a se mostrar indevida a inclusão das contribuições de Terceiros no cálculo dos supostos créditos compensatórios.

O ponto essencial é que por ocasião da transmissão das GFIPs não havia certeza, nem liquidez e não havia trânsito em julgado. Adicionalmente, os créditos em si, relativo à discussão da natureza das verbas mencionadas ou a inexigibilidade do INCRA, por serem objeto de debate judicial, não serão objeto de deliberação neste voto e não foram levantados em recurso e se fossem haveria concomitância.

Neste momento, deve-se debater exclusivamente se o contribuinte já poderia proceder com a compensação sem ter ocorrido o trânsito em julgado, aliás este é um dos motivos determinantes pelo qual ocorreu a glosa e foi lavrado o lançamento.

Muito bem. Não assiste razão ao recorrente, haja vista que o trânsito em julgado é condição necessária ao aproveitamento de qualquer vindicado crédito. Ainda que tenha sentença favorável, se não transitar em julgado, não se pode aproveitar quaisquer créditos. O trânsito em julgado posterior, lado outro, ainda que venha a ocorrer, não socorreria o contribuinte, uma vez que o ponto de análise é o momento da transmissão da GFIP com a realização da 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, neste específico caderno processual não se tem debate de multa isolada. O comentário é meramente por argumentar neste momento. A aplicação da súmula é exclusivamente para a multa isolada.

O lançamento de ofício ocorreu em razão de glosa de compensação e o principal motivo foi a não ocorrência de trânsito em julgado da decisão judicial.

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 é procedimento para créditos em tese ou em discussão, ainda sem certeza e sem liquidez. Este é o ponto nefrágico da lide. Ademais, o momento da certeza e da liquidez deve ser aferido no momento da transmissão da GFIP e não há qualquer tempo.

Apenas um efetivo pagamento a maior ou indevido em termos incontroversos (por exemplo, crédito inequívoco decorrente de erro de recolhimento ou duplo recolhimento) ou um crédito dado a partir de decisão transitada em julgado são passíveis de compensação autodeclarada. Tudo isso deve ser aferível no momento da transmissão da GFIP.

O atributo de certeza não decorre somente de o contribuinte entender haver indícios suficientes de sua certeza, mas essa certeza deve ser necessariamente bilateral. Daí que ele tem que ser inequívoco ou ter sua certeza aferida por uma autoridade competente em caráter

imutável, como no caso de uma decisão judicial transitada em julgado ou uma decisão administrativa definitiva.

Não foi a situação observada e é, por isso, que se justifica a glosa e a consequente exigência do débito confessado que findou por consequência não compensado.

Em sendo um crédito ainda incerto, há a necessidade de torná-lo certo, o que se faz, no âmbito administrativo, por meio de um procedimento de reconhecimento de direito creditório diverso da compensação.

No caso prático em concreto os créditos autodeclarados e aproveitados para compensar não gozam dos atributos necessários que os habilitem à compensação, pois o contribuinte não os comprova ou, ainda, afirma que decorrem de ação judicial em andamento, sem trânsito em julgado.

Há ainda a se considerar que a mera fundamentação na existência de decisão judicial não prescinde da comprovação de que os valores utilizados realmente se referem a rubricas eventualmente agraciadas por ela com uma suposta não incidência da contribuição previdenciária. Os elementos trazidos aos autos pelo contribuinte não atestam a certeza e a liquidez para efetuar as compensações.

É expressamente vedada a compensação de valor discutido em ação judicial antes do trânsito em julgado. Logo, não há fundamento para a compensação.

Demais disto, importante dizer que 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.

Antes de se averiguar qual a origem do crédito em si mesmo, observou-se que os créditos vindicados foram postulados em mandado de segurança em juízo e que antes do trânsito em julgado se efetivou a compensação, a qual estava vedada antes da decisão se tornar definitiva, o que é cogente a partir da normatividade do art. 170-A do CTN.

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 e de forma correta.

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

Outro ponto importante a observar é que nas operações de compensação o sujeito passivo confessa débitos e declara seus vindicados créditos. No caso, a fiscalização não acatou a compensação porque glosou os alegados créditos em razão do óbice intransponível de se relacionarem com discussão judicial sem trânsito em julgado.

Quanto as partes confessadas (os débitos declarados), e que acabam sendo exigidas, constituídas, inclusive, para prevenir decadência, elas são dívidas de contribuições correntes (presentes) reconhecidas pelo contribuinte. Logo, não se confundem com os vindicados créditos (fatos passados). Adicionalmente, é controvertido o contribuinte confessá-los como débito e pretender por eventualidade discutir que o débito confessado também eventualmente não seria base de cálculo de contribuições.

Vale dizer, em regra, o contencioso presente é para tratar sobre a glosa (exclusão, não reconhecimento) do autodeclarado direito creditório em GFIP que o contribuinte diz possuir como sendo líquido e certo.

A consequência da glosa (exclusão, não reconhecimento) do autodeclarado direito creditório em GFIP que o contribuinte diz possuir é a exigência dos débitos confessados, os quais seriam quitados pela compensação em GFIP autodeclarada com o uso do vindicado direito creditório que se declarou ser titular em razão de certeza e liquidez.

No caso dos autos a alegada certeza e liquidez não existem. O crédito é controverso, especialmente no momento do fato da transmissão em GFIP, quando já deveria ser líquido e certo, sendo o ponto de corte a observar.

No caso dos autos, o contribuinte nem comprova o direito creditório que vindica (em termos numéricos e segurado a segurado, por competência) e, para além disso, em relação aos débitos que confessou, sobre eles não traz nada de concreto e, repita-se, já os tinha confessado.

Fato é que o recorrente não demonstra com exatidão e documentalmente o direito creditório que vindica, muito menos com liquidez e certeza necessários. Há deficiência na comprovação da própria origem dos créditos e na lógica com a qual efetivou a compensação. A composição do próprio saldo que se diz credor precisa ser demonstrada de forma consistente e não exclusivamente retórica. No caso, tem-se, ainda, especialmente, a ausência do trânsito em julgado.

Em pedido de compensação é dever do contribuinte demonstrar, pormenorizadamente, a origem do crédito pleiteado. A prova da origem dos créditos compete sempre ao contribuinte, em casos de créditos vindicados. Exige-se elementos de prova concretos, substanciais, não apenas circunstanciais; há exigência de dialeticidade entre os meios probatórios e os elementos dos autos, com concretude e substância e confronto comparativo, competindo ao recorrente bem demonstrar por meio de escrita fiscal e contábil e da análise comparativa com as provas dos autos toda a concatenação dos créditos que diz estarem constituídos em seu favor com certeza e liquidez.

São necessários o detalhamento, a articulação, o esclarecimento e a devida fundamentação e demonstração da composição. A demonstração analítica integra o ônus de prova atribuído ao contribuinte.

Além disso, não se apresenta eventual diligência ou perícia, por si só, em primeira instância ou em fase recursal no CARF, como meio para substituir o dever probatório da parte, daí a Súmula CARF nº 163: *“O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021)”*.

Se o recorrente não faz a demonstração mínima de suficiência probatória dos alegados créditos, não lhe assiste razão e não é obrigação determinar perícia ou diligência, se o julgador já pode decidir a matéria exclusivamente de direito com a prova dos autos.

No caso concreto, não há demonstração de efetivo direito creditório no caderno processual que se apresenta instruído a tempo e modo, com os ônus processuais da distribuição do dever probatório e sob o crivo da preclusão consumativa e temporal.

É circunstância de todos conhecida que a compensação não se homologa quando não atendidas as condições estabelecidas na legislação tributário-previdenciária e no CTN.

Para que se tenha a compensação torna-se necessário que o contribuinte comprove que o seu crédito (*montante a restituir, que serve ao encontro de contas para compensar*) seja líquido e certo. Cuida-se de *conditio sine qua non*, isto é, sem a qual não pode ocorrer o reconhecimento do direito creditório e, por consequência, não ocorre a compensação com quitação do débito confessado em GFIP.

O ônus probatório do crédito alegado pelo contribuinte contra a Administração Tributária é especialmente dele, devendo comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório.

Ao se alegar a existência de certeza e liquidez, deve ser disponibilizado todo o raciocínio que gerou o direito creditório; e, também, o percurso até atingir o montante vindicado, para reconstrução dos fatos contábeis necessários à evidenciação da suficiência do crédito; e em caso de processo judicial se impõe o trânsito em julgado. A demonstração criteriosa do suposto direito a crédito é uma exigência para se confirmar o indébito e homologar o que tenha sido compensado. Todavia, não demonstrado pelo contribuinte a certeza e a liquidez resta correto o procedimento da autoridade fiscal em negar o reconhecimento do crédito.

Em matéria de compensação de contribuições sociais, há de ser observado o disposto no art. 89, da Lei nº 8.212, que, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, vigente para o período envolvido no presente litígio, expressamente, prevê: somente serão restituídas ou compensadas contribuições sociais, tratadas na citada lei de custeio, *“nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil”*.

Em nenhum momento ficou comprovado no feito tratar-se de direito creditório oriundo de pagamentos/recolhimentos indevidos de contribuições sociais para uma situação incontroversa ou com trânsito em julgado para questões controvertidas. Logo, não há amparo

legal à compensação entabulada pela empresa. Os comandos elencados pela defesa não lhe socorrem.

Lado outro, em relação aos débitos confessados, que não foram compensados em razão da glosa do direito creditório não reconhecido, tem-se que lembrar e destacar que, em medida particular e voluntária, na GFIP, o contribuinte confessa os valores como sendo devidos.

Além do mais, não se pode pretender cancelar a exigência dos débitos confessados sob o argumento de que a compensação prevista no art. 66 da Lei nº 8.383 autoriza o procedimento que se executou administrativamente, como se houvesse uma faculdade legal concedida por lei para compensar na via exclusivamente administrativa créditos controvertidos sem trânsito em julgado, sem se confundir com o procedimento do art. 170 ou art. 170-A do CTN, que vão em conjunto exigir o trânsito em julgado.

Não se pode pretender que o art. 170 ou art. 170-A do CTN somente se justifique se a compensação for executada pela Administração Tributária, quando o contribuinte solicita, limitando-se o sujeito passivo ao impulso oficial nestes casos, sendo ato exclusivo da Administração. Não é essa a correta leitura.

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, ainda que em mandado de segurança, antes do trânsito em julgado da decisão judicial:

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 que seja favorável ao contribuinte.

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.

Além disso, 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. 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. Portanto, mesmo para os mandados de segurança impetrado com vistas a declarar o direito à compensação tributária tem-se o reconhecimento da necessidade do trânsito em julgado.

É o que, inclusive, pode-se extrair em trecho da ementa do Recurso Repetitivo REsp nº 1.365.095 (Tema Repetitivo 118) do qual se extrai:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. TESE FIRMADA SOB O RITO DOS RECURSOS ESPECIAIS REPETITIVOS. ART. 1.036 E SEGUINTE DO CÓDIGO FUX. 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 OBTER 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 espantar 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 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, 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 GFIPs das competências, transmitidas após a vigência do art. 170-A do CTN, eram indevidas, pois foram executadas antes do trânsito em julgado da decisão judicial relativa às contribuições questionadas judicialmente. O mandado de segurança ou a ação ordinária são posteriores a LC 104, de 2001 (vigente a partir de 11/1/2001).

Sendo assim, sem razão o recorrente.

#### **Conclusão quanto ao Recurso Voluntário**

Em apreciação racional com base na legislação tributária e processual, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei, nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso. Neste sentido, em resumo, conheço do recurso voluntário e nego-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

#### **Dispositivo**

Ante o exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao recurso.

É como Voto.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros**