



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.725529/2012-51
ACÓRDÃO	2004-000.192 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de março de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SERVICOS DE EMERGENCIA MEDICO CIRURGICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2011 a 31/12/2011

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

É expressamente vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo objeto de discussão judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro (Substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo Conselheiro Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro.

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 250/271), 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. 239/247), consubstanciada no Acórdão nº 06-45.024 – 7ª Turma da DRJ/CTA, de 30/1/2014, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2011 a 31/12/2011

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

É 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.

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 (Debcad 37.364.039-0, Glosa de Compensação), juntamente com as peças integrativas e Relatório Fiscal (e-fls. 11/20) devidamente colacionados, tendo o contribuinte sido notificado em 14/5/2012 (e-fl. 2), foi bem sumariado no relatório do acórdão objeto da irrisignação, pelo que passo a adotá-lo com breves adaptações quando necessárias:

O processo tem por objeto o Auto de Infração DEBCAD nº 37.364.039-0, lavrado contra a empresa para exigência dos valores devidos em razão da glosa das compensações de contribuições previdenciárias efetuadas indevidamente nas competências de 02/2011 a 13/2011.

O valor total desse crédito tributário é de R\$ 2.648.066,63 (valor consolidado em 09/05/2012, incluindo as contribuições exigidas, juros e multa de mora).

Segundo consta no Relatório Fiscal, após análise da documentação apresentada pela empresa a fiscalização chegou à conclusão de que as compensações eram indevidas, uma vez que foram feitas com aproveitamento de contribuições contestadas judicialmente, antes do trânsito em julgado das respectivas decisões, o que configura desrespeito ao artigo 170-A do Código Tributário Nacional.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação (e-fls. 190/226), 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:

A empresa autuada apresentou impugnação tempestiva, com as alegações a seguir sintetizadas:

- Preliminarmente, afirma que em nenhum momento o autuante afastou a existência dos créditos da empresa e que o procedimento de compensação foi feito pelo instrumento previsto na legislação (GFIP), conforme previsto no art. 44 da IN RFB nº 900. Alega que há divergência no Auto de Infração, pois a autoridade fiscal enquadrou o procedimento do contribuinte como “falso” a fim de aplicar a multa de 150%, mas não analisou o procedimento de compensação em si (homologação ou não homologação) e simplesmente afastou o *quantum* declarado pelo contribuinte. Afirma que a aplicação do artigo 170-A do CTN em ações de mandado de segurança é uma atecnia, e nesse sentido cita entendimento da 8ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Argumenta que o art. 170-A poderia ser suscitado no máximo para não homologar a compensação realizada, mas não para enquadrar a declaração como falsa [temática do processo apenso de aplicação da multa isolada - Debcad 51.022.897-6]. Assevera que a falsidade da declaração ocorre quando a justificativa apresentada para a compensação é uma e o apurado é outro, sendo que no presente caso as justificativas e toda a documentação solicitada foram apresentadas no decorrer da fiscalização e o Relatório Fiscal é muito claro no sentido de que os valores levantados e glosados foram apurados nas GFIP. Diante deste cenário, conclui que os Autos de Infração são nulos de pleno direito, haja vista que o enquadramento legal não foi adotado corretamente.

- No mérito, esclarece que as compensações foram efetuadas com utilização dos créditos oriundos dos autos de Mandado de Segurança nºs 2009.33.01650-7 e 22109-51.2011.4.01.3300, impetrados pela empresa para contestar a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos nos 15 primeiros dias de afastamento do funcionário doente ou acidentado, bem como sobre os valores pagos a título de salário maternidade, férias e adicional de férias de $\frac{1}{3}$ (terço constitucional). Afirma que, conforme foi indicado no próprio Relatório Fiscal, a empresa obteve êxito na referida ação, tendo, portanto, o direito de não mais pagar sobre as verbas discutidas, bem como de compensar os créditos decorrentes dos pagamentos indevidos, na forma declarada nas GFIPs pertinentes ao período em questão.

- Destaca que a empresa cumpriu todas as suas obrigações fiscais, sendo prova disso os diversos documentos que foram apresentados no decorrer da

fiscalização (cópias das decisões proferidas nos mandados de segurança, planilhas de memórias de cálculo e GFIPs), os quais demonstraram que a impugnante está adimplente com o fisco previdenciário, pois cumpriu todos os seus deveres principais e instrumentais.

- Discorre sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, citando o art. 195 da Constituição Federal, o art. 22 da Lei 8.212/91 e, também, diversos dispositivos da Instrução Normativa RFB nº 971/2009. Destaca que a incidência da contribuição patronal limita-se aos valores pagos aos segurados como retribuição ao trabalho efetivo ou potencial. Afirma que já se tentou, através das Medidas Provisórias 1.523-13 e 1.596-14, ampliar a hipótese tributária para além dos valores pagos como contraprestação de serviços, contudo essa ampliação foi prontamente obstada pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, na ADIN nº 16596, e depois acabou sendo expressamente rejeitada quando da conversão da MP em lei. Diante disso, conclui que a exigência de contribuições sobre as importâncias pagas nos primeiros 15 dias de afastamento do empregado por doença ou acidente, sobre os valores pagos a título de férias gozadas e adicional de $\frac{1}{3}$ de férias e sobre os valores pagos a título de salário-maternidade constitui inegável ofensa ao princípio da legalidade estrita e ao histórico legislativo e jurisprudencial, pois nas referidas situações é óbvio que o empregado não presta serviços nem fica a disposição da empresa.

- Discorre especificamente sobre a natureza de cada uma das verbas acima mencionadas, visando a demonstrar que as mesmas não têm natureza de contraprestação pelo trabalho e não concretizam a hipótese legal de incidência. Para corroborar sua tese, cita julgados dos Tribunais Regionais Federais e do Superior Tribunal de Justiça. Afirma que o fisco sustenta a exigência da contribuição previdenciária patronal sobre salário-maternidade, férias gozadas e respectivo adicional de $\frac{1}{3}$ com o argumento de que esses valores integram o salário-de-contribuição, quando é certo que o salário-de-contribuição é base de cálculo apenas da contribuição devida pelos segurados, e não da contribuição patronal (conforme disposto no art. 20 da Lei 8.212/91). Defende que as peculiaridades do salário de contribuição não podem ser invocadas para justificar a incidência das contribuições a cargo do empregador.

- Afirma que a compensação facultada pelo art. 66 da Lei 8.383/91 ocorre no âmbito do lançamento por homologação e independe de autorização da Administração Pública, cuja participação na operação cinge-se à posterior revisão, com a possível homologação ou com o lançamento em razão da discordância total ou parcial com a compensação realizada. Assevera que essa hipótese não se confunde com a modalidade de compensação prevista nos artigos 170 e 170-A do Código Tributário Nacional, que cuida da compensação realizada diretamente pelos agentes fiscais, a pedido do contribuinte, extinguindo crédito tributário já constituído, nos termos do art. 156, II, do CTN. Anota que a distinção entre esses regimes de compensação tem sido destacada pelo Superior Tribunal de Justiça e, por fim, conclui que a Administração não pode vincular o procedimento de

compensação efetuado pelo contribuinte ao trânsito em julgado da decisão judicial.

- Alega que a apresentação de GFIP é apenas uma obrigação acessória do contribuinte, que não substitui a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ato administrativo vinculado e obrigatório atribuído de maneira privativa à autoridade fiscal (art. 142 do CTN). Afirma que é função do sujeito ativo da obrigação tributária, em caso de averiguação de ausência de pagamento ou de compensações indevidas, proceder ao lançamento de ofício e notificar o sujeito passivo. Argumenta que o contribuinte, ao informar em GFIP a suspensão de pagamento com fundamento em processos judiciais, não pratica nenhum ato tendente a constituir o crédito tributário, e, portanto, não há razão para que o Fisco proceda à inscrição em dívida ativa e à respectiva cobrança de seus créditos.

- Contesta a multa aplicada no Auto de Infração DEBCAD nº 51.022.896-8 [CFL 78 – outra temática do processo apenso por apresentar declaração incorreta ou omissa], afirmando que se a obrigação principal é indevida também não há que se falar em multa acessória. Além disso, alega que a multa aplicada é flagrantemente inconstitucional, porquanto viola os princípios do não-confisco, da capacidade contributiva, da isonomia, da proporcionalidade, da razoabilidade e da moralidade.

Ao final, com base nesses argumentos, a empresa pediu que seja dado provimento à impugnação e que seja julgado improcedente o Auto de Infração. Requereu também a intimação do seu patrono para a realização da oportuna sustentação oral por ocasião do julgamento da impugnação.

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.

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. Requereu, ainda, a realização de diligência.

Na peça recursal aborda os seguintes capítulos para devolução da matéria ao CARF: **a)** Não cumprimento de recurso repetitivo do STJ, que trata de não incidência de contribuições previdenciárias sobre determinadas verbas que deram lastro a compensação, ainda que sem trânsito em julgado; **b)** Vício insanável por ausência de correlação entre valores lançados e base de cálculo dos créditos vindicados valores pagos nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do funcionário doente ou acidentado (antes da obtenção do auxílio-doença ou do auxílio-acidente), salário-maternidade, férias, adicional de férias de $\frac{1}{3}$ (um terço) e outras, além de gozar de decisão

judicial favorável; **c)** Compensação prevista no art. 66 da Lei nº 8.383 que autoriza o procedimento executado pelo contribuinte como uma faculdade concedida por lei ao sujeito passivo e não se confunde com o procedimento do art. 170 ou art. 170-A do CTN que é executado pela Administração Tributária, quando o contribuinte solicita, mas executada pela Administração; **d)** Indevida exigência de contribuições sobre os 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do funcionário doente ou acidentado (antes da obtenção do auxílio-doença ou do auxílio-acidente); **e)** Indevida exigência de contribuições sobre salário-maternidade; **f)** Indevida exigência de contribuições sobre férias e terço constitucional.

Consta nos autos Termo de Apensação deste feito ao Processo nº 10580.725530/2012-86 (e-fl. 185), no qual constam lançamentos de multa isolada por compensação com falsidade (Debcad 51.022.897-6) e descumprimento de obrigação acessória com Código de Fundamentação Legal – CFL 78 (Debcad 51.022.896-8).

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 23/2/2015, e-fl. 413, protocolo recursal em 6/3/2015, e-fl. 250, e despacho de encaminhamento, e-fl. 414), 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, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto 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.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Mérito

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

O contribuinte requer nulidade ou cancelamento do lançamento de ofício, aduzindo as temáticas para enfrentamento:

- a) Não cumprimento de recurso repetitivo do STJ, que trata de não incidência de contribuições previdenciárias sobre determinadas verbas que deram lastro a compensação, ainda que sem trânsito em julgado;
- b) Vício insanável por ausência de correlação entre valores lançados e base de cálculo dos créditos vindicados valores pagos nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do funcionário doente ou acidentado (antes da obtenção do auxílio-doença ou do auxílio-acidente), salário-maternidade, férias, adicional de férias de $\frac{1}{3}$ (um terço) e outras, além de gozar de decisão judicial favorável;
- c) Compensação prevista no art. 66 da Lei nº 8.383 que autoriza o procedimento executado pelo contribuinte como uma faculdade concedida por lei ao sujeito passivo e não se confunde com o procedimento do art. 170 ou art. 170-A do CTN que é executado pela Administração Tributária, quando o contribuinte solicita, mas executada pela Administração;
- d) Indevida exigência de contribuições sobre os 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do funcionário doente ou acidentado (antes da obtenção do auxílio-doença ou do auxílio-acidente);
- e) Indevida exigência de contribuições sobre salário-maternidade; e
- f) Indevida exigência de contribuições sobre férias e terço constitucional.

Em minha análise, por critério lógico-sistemático diante das normas sobre os temas, pode-se analisar os itens “a”, “b”, “d”, “e” e “f” de forma conjunta por guardarem identidade. Por último, se aprecia a temática abordada no item “c”.

- Análise dos itens “a”, “b”, “d”, “e” e “f”

O recorrente pretende cancelar ou anular o lançamento de ofício sob argumento de que não se observou recurso repetitivo do STJ, que trata de não incidência de contribuições previdenciárias sobre determinadas verbas que deram lastro a compensação, ainda que sem trânsito em julgado. Sustenta ser pacífico a não incidência das contribuições previdenciárias sobre os 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do funcionário doente ou acidentado (antes da obtenção do auxílio-doença ou do auxílio-acidente), sobre o salário-maternidade, sobre férias e terço constitucional. Aduz inexistir correlação entre valores lançados e base de cálculo dos créditos vindicados para tais verbas, além de gozar de decisão judicial favorável.

Muito bem. Não assiste razão ao recorrente. Explico.

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.

Aliás, só havia autorização judicial para compensar após o trânsito em julgado e o contribuinte, ainda assim, insistiu com o procedimento compensatório de forma inadvertida.

Na temática da falsidade (processo anexo), aplica-se, inclusive, a Súmula CARF nº 206, que reza: *“A compensação de valores discutidos em ações judiciais antes do trânsito em julgado, efetuada em inobservância a decisão judicial e ao art. 170-A do CTN, configura hipótese de aplicação da multa isolada em dobro, prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991.”*

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. 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, até mesmo por conta do dispositivo da própria decisão e 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 sequer se chegou a analisar a origem dos vindicados créditos. Com isso, se afasta a tese recursal de violação dos repetitivos do STJ e 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, ademais 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, o lançamento 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 no lançamento, constituídas, inclusive, para prevenir decadência, eles são dívidas de contribuições correntes (presentes) reconhecidas pelo contribuinte. Logo, não se confundem com os vindicados créditos (fatos passados), sendo, por isso, que não assiste razão na alegação do contribuinte de tentar criar um sofisma aduzindo inexistir correlação entre valores lançados e base de cálculo dos créditos vindicados para tais verbas postuladas.

Por último, em relação ao pedido de realização de diligência, o requerimento se mostra desnecessário, uma vez que não cabe o aprofundamento sobre o direito creditório, posto que há o óbice intransponível. Ademais, na forma da 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”.*

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Procedimento de Compensação: Art. 66 da Lei nº 8.383 e arts. 170 e 170-A do CTN

O contribuinte, também, pretende anular ou cancelar o lançamento, inclusive desconstituindo os fundamentos do capítulo anterior, sob o argumento de que a compensação prevista no art. 66 da Lei nº 8.383 autoriza o procedimento que ele executou, sendo uma faculdade legal a si concedida por lei e não se confundiria com o procedimento do art. 170 ou art. 170-A do CTN, somente este sendo executado pela Administração Tributária, quando o contribuinte solicita, limitando-se o sujeito passivo ao impulso oficial, mas sendo aqui ato exclusivo da Administração.

Muito bem. Não assiste razão ao recorrente. Explico.

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 (este sim aplicável) dado pelo REsp nº 1.164.452 (Tema 345) assentou-se que o art. 170-A se aplica aos procedimentos de compensação 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, OBTIVAMENTE 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)

Portanto, não há dúvida de que as compensações efetuadas nas GFIPs das competências de 02/2011 a 13/2011, 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. As ações judiciais (Mandados de Segurança nº 2009.33.01650-7 e 22109-51.2011.4.01.3300) são posteriores a LC 104, de 2001 (vigente a partir de 11/1/2001).

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

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 e, no mérito, nego-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço e NEGO PROVIMENTO ao recurso.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros