



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10825.721355/2013-19</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2004-000.384 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MUNICIPIO DE AREIOPOLIS
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/11/2010 a 30/09/2011

COMPENSAÇÃO. APROVEITAMENTO DE TRIBUTO 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.

COMPENSAÇÃO. GLOSA. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE CERTEZA E DE LIQUIDEZ.

O salário-de-contribuição é o previsto normativamente estando deste excluídos aquelas rubricas expressamente previstas. Em sede administrativa, é vedado o afastamento de lei.

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. O reconhecimento do direito creditório e consequente compensação prescinde da demonstração de créditos líquidos e certos, não controvertidos.

**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 Cleberson Alex Friess (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. 1.234/1.246), 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. 1.217/1.230), consubstanciada no Acórdão nº 09-64.481 - 5ª Turma da DRJ/JFA, de 06/09/2017, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2010 a 30/09/2011

GLOSA DE COMPENSAÇÃO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. AÇÃO JUDICIAL. DECADÊNCIA.

O salário-de-contribuição é o previsto normativamente estando deste excluídos aquelas rubricas expressamente previstas.

Em sede administrativa, é vedado o afastamento de lei ou ato normativo ao argumento de inconstitucionalidade.

O reconhecimento do direito creditório e conseqüente compensação decorrente de questões discutidas em juízo demanda o respectivo trânsito em julgado.

O direito de pleitear restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 anos contados do pagamento.

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 juntamente com

as peças integrativas e Relatório Fiscal (e-fls. 19/31) devidamente colacionados, tendo o contribuinte sido notificado em 28/06/2013 (e-fl. 377), foi bem sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo com breves adaptações quando necessárias:

Compõe o presente processo o auto de infração Debcad 51.031.608-5 (glosa de compensação), lavrado em 24/6/2013, com valor originário (sem multa ou juros) de R\$ 1.011.778,79.

Como motivação do lançamento, consta, no Relatório Fiscal de folhas 19 a 31, o seguinte:

Tendo em vista compensação declarada em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) no período 11/2010 a 9/2011, totalizando R\$ 1.052.823,38, o sujeito passivo foi intimado a comprovar o direito creditório.

O sujeito passivo, então, apresentou documentos, entre os quais o demonstrativo “Recuperação de Créditos Tributários – Memória de Cálculo” onde indica os seguintes valores utilizados em compensação: férias  $\frac{1}{3}$ , hora extra, abono insalubridade, abono noturno, abono gratificação, abono função gratificação e abono sexta parte. Os três últimos não foram objeto de ação judicial; os demais foram tratados no Poder Judiciário.

O município ingressou em 16/3/2011 com mandado de segurança preventivo com pedido de medida liminar (Processo 0002211-13.2011.4.03.6108), encontrando-se em fase recursal, após interposição de recurso extraordinário e de recurso especial, o que descaracterizaria os créditos como líquidos e certos. Não obstante haver impedimento expresso no Código Tributário Nacional (CTN) para tais compensações (art. 170-A), é salientado que a ação não teve objetivo de pleitear compensação, conforme trecho da decisão (letra “c”, do item 10 da sentença):

*c) em sede de mandado de segurança, o reconhecimento da existência de recolhimentos indevidos pretéritos (indébito tributário) somente pode ocorrer de forma indireta quando atrelado a pedido de reconhecimento do direito à compensação, para delimitar o eventual período não-sujeito à prescrição, pleito este não deduzido na exordial;*

As compensações foram realizadas a partir da competência 11/2010 e a ação judicial interposta em 3/2011. Foram os seguintes os pedidos dessa última: a) declaração de inexistência de relação jurídica entre o autor e a ré, referente à contribuição previdenciária patronal, incidente sobre horas extras e terço constitucional (período 1/2006 a 1/2011); b) suspensão da exigibilidade da contribuição previdenciária patronal incidente sobre pagamentos a título de horas extras e terço constitucional de férias (período 12/2005 a 12/2010); e c) determinação à Receita Federal que se abstenha de impor sanções administrativas ao município pelo exercício do direito.

Da decisão de primeiro grau, houve o reconhecimento relativo a "... o direito de não mais recolher a contribuição previdenciária desde a data do ajuizamento desta ação, ..." e sobre as verbas referenciadas na decisão, quais sejam: pagamento nos quinze primeiros dias de afastamento do trabalho em razão de incapacidade ou acidente, aviso prévio indenizado, férias indenizadas, auxílio-educação, auxílio-creche, abono-assiduidade, abono único e auxílio-transporte em pecúnia.

As verbas utilizadas na compensação que tem relação com a ação judicial foram  $\frac{1}{3}$  constitucional sobre férias gozadas, horas extras, abono noturno e abono insalubridade.

O acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região deu provimento à apelação da União e ao reexame necessário para julgar improcedente o pedido inicial quanto aos valores pagos a título de abono único anual e à apelação da impetrante para reconhecer a não incidência de contribuições sobre o adicional de férias de  $\frac{1}{3}$ , quanto às férias gozadas e para determinar efeitos a partir de março de 2006. Ou seja, foi mantida a incidência relativamente a abono único, adicionais de hora extra, trabalho noturno, insalubridade e periculosidade e a não incidência relativamente a adicional de férias gozadas e indenizadas, afastamento por doença e acidente nos primeiros quinze dias, aviso prévio indenizado, folgas não gozadas e abono assiduidade convertidos em pecúnia. Dentre essas excluídas, somente a verba adicional de férias gozadas foi utilizada na compensação.

Assim, as verbas utilizadas na compensação e que não foram objeto de ação e decisões, isto é, abono gratificação, abono função gratificada e abono sexta parte, bem como as que foram mantidas nas referidas decisões judiciais, adicionais de hora extra, trabalho noturno e insalubridade, foram glosadas para exigibilidade imediata, posto não haver determinação judicial para abstenção de constituição ou de aplicação de sanção administrativa.

Já a verba relativa ao terço constitucional de férias gozadas teve tratamento de constituição distinto, para evitar decadência, suspendendo a exigibilidade, no processo 10825.721356/2013-63 [julgado nessa mesma sessão]. Como não houve apresentação de planilha indicando os respectivos valores por rubrica, foram lavrados autos distintos adotando critério de proporcionalidade para a parte referente a  $\frac{1}{3}$  de férias, no último processo, no valor total de R\$ 41.044,59 (3,89% do compensado).

A glosa da compensação ocorreu pelos seguintes valores:

Competência	Valores mensais compensados	½ de férias	Hora extra	Insalubridade	Abono noturno	Abono gratificação	Abono função	Sexta parte	Juros
		3,89%	45,30%	5,91%	2,00%	29,97%	8,79%	3,77%	0,33%
11/2010	67.500,00	2.625,75	30.577,50	3.989,25	1.350,00	20.229,75	5.933,25	2.544,75	222,75
12/2010	70.000,00	2.723,00	31.710,00	4.137,00	1.400,00	20.979,00	6.153,00	2.639,00	231,00
13/2010	62.000,00	2.411,80	28.086,00	3.664,20	1.240,00	18.581,40	5.449,80	2.337,40	204,60
01/2011	87.462,11	3.402,28	39.620,34	5.169,01	1.749,24	26.212,39	7.687,92	3.297,32	288,62
02/2011	112.000,00	4.356,80	50.736,00	6.619,20	2.240,00	33.566,40	9.844,80	4.222,40	369,60
03/2011	88.000,00	3.423,20	39.864,00	5.200,80	1.760,00	26.373,60	7.735,20	3.317,60	290,40
04/2011	90.000,00	3.501,00	40.770,00	5.319,00	1.800,00	26.973,00	7.911,00	3.393,00	297,00
05/2011	95.000,00	3.695,50	43.035,00	5.614,50	1.900,00	28.471,50	8.350,50	3.581,50	313,50
06/2011	100.000,00	3.890,00	45.300,00	5.910,00	2.000,00	29.970,00	8.790,00	3.770,00	330,00
07/2011	95.000,00	3.695,50	43.035,00	5.614,50	1.900,00	28.471,50	8.350,50	3.581,50	313,50
08/2011	100.000,00	3.890,00	45.300,00	5.910,00	2.000,00	29.970,00	8.790,00	3.770,00	330,00
09/2011	85.861,27	3.429,76	38.962,67	5.113,67	1.815,01	25.745,91	7.570,46	3.241,06	369,51
Total	1.052.823,38	41.044,59	476.996,51	62.261,13	21.154,25	315.544,45	92.566,43	39.695,53	3.560,48

Foi aplicada multa de mora, prevista no art. 89, §9º da Lei 8.212/1991.

### Da Impugnação ao lançamento

A impugnação (e-fls. 384/389), 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 ciência do lançamento se deu em 28/6/2013, conforme folha 377.

Em 29/7/2013 (conforme carimbo de postagem de folha 382) foi apresentada extensa impugnação, juntada às folhas 384 e seguintes, por procuração, constando, em síntese apertada, o que segue:

Inicialmente, preleciona que verbas indenizatórias ou compensatórias não se subsumiriam ao conceito de remuneração paga ao empregado, contido no art. 22, I, da Lei 8.212/1991. No mesmo sentido, o disposto no seu art. 28, §9º, “e”, 7; no art. 214, §9º, V, “j”, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999; e art. 58, V, “i”, da Instrução Normativa RFB 971/2009.

Alega que, “...sobre o ‘férias gozadas, adicional de férias’; ‘horas extras’ e ‘adicional noturno, insalubridade, salário-maternidade, terço constitucional de férias e férias indenizadas, adicional de periculosidade, salário-família, aviso prévio, salário-educação, auxílio-doença, auxílio-creche, vale transporte, abono assiduidade, gratificações eventuais, abono único’, o ‘STF’ e o ‘STJ’, através de vários julgados, firmaram entendimento, no sentido de que somente as parcelas

*incorporáveis ao salário do servidor sobre a incidência da contribuição previdenciária". Também não incidiria "...contribuição previdenciária sobre valores, 'ainda que permanentes', que não se incorporam aos proventos de aposentadoria, como o 'terço constitucional de férias'; 'horas extras' e demais verbas de natureza compensatória/indenizatória" de acordo como estatuído a partir da Emenda Constitucional 20 de 1998.*

Sobre horas extras, entende serem pagas *"em caráter eventual, podendo ser suprimidas a qualquer tempo e não são consideradas para o cálculo do benefício previdenciário"*, o que lhe retiraria o caráter de base de incidência, posicionamento este em linha com julgados do STF, pelo STJ, bem como com a Súmula 291 do Tribunal Superior do Trabalho (TST). Cita o art. 4º, §1º, da Lei 10.887/2004, com redação da Lei 12.688/2012, para salientar o que definido como de incidência de contribuição social incidente sobre a remuneração do servidor público.

Quanto às férias indenizada ou convertidas em pecúnia, alega que o STJ tem entendimento de que *"tem natureza semelhante ao pagamento decorrente da conversão da licença-prêmio não gozada (Súmula 136/STJ) e da conversão em dinheiro das férias não gozadas (Súmula 125/STJ)"*.

No que diz respeito ao terço constitucional de férias, informa que o STF entende possuir natureza jurídica compensatória/indenizatória, por ser ganho eventual e não se incorporar ao salário para efeito de base para cálculo do benefício. No mesmo sentido, sobre férias indenizadas, previstas no art. 143 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei 5.542/1943. Em sendo assim, pela Emenda Constitucional 20/1998, seria inconstitucional *"a incidência de contribuição previdenciária patronal sobre adicional de um terço de férias do servidor público municipal ou do empregado de empresa privada"*.

Teria o STJ também se alinhado nesse sentido, a partir do decidido pelo STF. Informa que a interpretação correta da legislação federal é a dada pelo STJ e, *"portanto [,] 'a 'legislação' é o que o 'STJ diz que é' e não o que pensam os auditores da Receita Federal'. Alega que evitar o entendimento proposto contrariaria a 'Portaria nº 001/02 emitida pelo 'Carf'"*.

Quanto às férias gozadas, alega que decorrem de interrupção do contrato de trabalho e, portanto, não se subsumiriam ao conceito de salário, não sendo base de cálculo. Informa que há entendimento do STJ no sentido de não incidência da *"contribuição previdenciária sobre a verba férias gozadas, por ostentar a natureza jurídica de 'verba indenizatória/compensatória', devendo ser incluída no rol das 'exclusões' contida no 'art. 28, §9º, 'e', 'i', da Lei 8.212/91"*.

No que diz respeito ao aviso prévio, alega que *"rescindido o contrato antes de findo o prazo do aviso, o empregado tem direito ao pagamento do valor relativo ao salário correspondente aquele período"*. Tais parcelas não possuiriam natureza jurídica salarial, *"em virtude de constituir indenização pela perda*

*repentina do emprego*” e não decorreriam da prestação de trabalho, o que o excluiria da incidência da contribuição social previdenciária.

Alega que o Decreto 6.727/2009 não poderia revogar a alínea “f” do inciso V do § 9º do art. 214 do RPS, que dispunha que o aviso prévio não integrava o salário de contribuição, já que verbas indenizatórias não o compõem. Ressalta que o STJ e o Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF1) tem o posicionamento nesse sentido, de não incidência de contribuição social previdenciária sobre aviso prévio indenizado.

Quanto ao salário-educação, alega que não obstante o art. 28, §9º, “t”, dispor expressamente que esta verba não integra o salário-de-contribuição, a Receita Federal do Brasil espousa interpretação restritiva do dispositivo, entendendo que somente o ensino fundamental estaria subsumido à norma excludente. Ressalta que o art. 458, §2º, II da CLT dispõe que *“pagamentos efetuados para a educação dos empregados não constitui salário”*. Se nem a CLT, nem a Lei 8.212/1991 fariam restrições ao ensino superior, não cabe à Receita Federal do Brasil fazê-la. Os pagamentos a servidores a título de *“gratificação por curso superior”* destinado ao auxílio no pagamento de mensalidade deles ou de dependentes estariam excluídos do salário-de-contribuição. Cita decisões judiciais que entende estarem em linha com o aposto.

Sobre auxílio-creche, informa que o pagamento efetuado a título de auxílio-creche não constitui salário, excluindo o art. 28, §9º, “t”, da Lei 8.212/1991 do salário-de-contribuição. Entende que tem caráter indenizatório pelo fato da empresa não manter creche em seu próprio estabelecimento. Informa da existência da Súmula STJ 310.

Quanto ao auxílio-doença, informa ser benefício de natureza previdenciária *“que não se sujeita ao pagamento da contribuição, pelo simples fato de que, nos primeiros 15 dias, não há prestação de efetivo serviço”*. Cita decisões do STJ nesse sentido.

Sobre o abono assiduidade, informa não ser destinado a remuneração do trabalho, visando *“premiar aqueles empregados que se empenham durante todo o ano, não faltando ao trabalho ou chegando atrasado”*. Alega que o STJ tem entendimento *“no sentido de que se trata de indenização pela não fruição de um período de descanso remunerado ao qual faria jus o empregado pelos serviços prestados”*. Informa que referido entendimento alega que a conversão em pecúnia do abono não gozado não constitui remuneração, não compondo salário-de-contribuição. Ao não configurar contraprestação pelo serviço ou remuneração, incidiria o art. 28, §9º, “e”, 7, da Lei 8.212/1991.

No que diz respeito ao auxílio-transporte em pecúnia, aduz que o STF se posicionou quanto à matéria declarando a inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o valor pago em dinheiro a título de auxílio-transporte (RE 478.410).

Quanto ao abono único e gratificações eventuais, entende que o art. 28, §9º, “e”, “7”, da Lei 8.212/1991 e o art. 457 da CLT amparam o entendimento de que estariam excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Seu pagamento não seria habitual, já que única e não representaria contraprestação de serviços, ou seja, esporádicas e graciosas (eventuais e desmotivadas). Informa que o STJ tem decisões no sentido. O STF deu entendimento similar na análise de gratificação por representação e gratificação quinquenal em sessão administrativa, através de resolução. Alega que se trata de adicionais que não trarão benefícios futuros, mais um motivo para não incidência. Repisa que o entendimento do STF é de que “somente as parcelas incorporáveis ao salário do servidor sofrem a incidência da contribuição previdenciária”. Salienta que tais parcelas não possuem mandamento legal de incorporação ao salário, tratando-se de vantagem transitória, condicionada ao atingimento de metas estipuladas. Cita entendimentos judiciais no sentido.

Sobre adicional de insalubridade, alega ser uma compensação financeira ao trabalho em condições que vulneram a saúde do trabalhador. Tem, portanto, natureza indenizatória de modo que não haveria incidência de contribuições sociais previdenciárias. Informa que o STJ se posiciona pela incidência da contribuição, no entanto, o TRF4 possui decisão favorável à tese.

Quanto ao adicional de periculosidade, informa que é devido às funções que implicam contato com inflamáveis, explosivos, energia elétrica, radiações ionizantes ou substâncias radioativas, face ao risco de vida. Gozaria, portanto, de natureza indenizatória, também não sofrendo incidência de contribuições previdenciárias, conforme entendimento do TRF1.

Sobre o adicional noturno, informa que a Convenção 171 da Organização Internacional do Trabalho (OIT), aprovada pelo Decreto 5.005/2004, reconhece natureza compensatória a esse pagamento. Assim, restaria evidente que tal pagamento seria indenizatório, não constituindo salário-de-contribuição. Cita julgado aduzindo que tal rubrica não se incorpora ao vencimento nem é auferida na aposentadoria.

Em seguida, demonstra que o STJ realinhou sua jurisprudência face decisões do STF sobre horas extras e terço constitucional de férias. *“A primeira seção do STJ, que até então considerava a incidência da contribuição legítima, acolher o incidente de uniformização suscitado pela Fazenda Nacional e modificou seu entendimento sobre a questão”*.

Informa do indeferimento de pedido de suspensão de tutela antecipada, postulado pela União no STF, contra decisão que determinava a não incidência de contribuição social previdenciária sobre o terço constitucional de férias (decisão de 4/2010).

Repisa que o STF *“possui remansosa jurisprudência que não incide a contribuição previdenciária sobre o ‘terço constitucional de férias’, ‘horas-extras’ e*

*‘demais adicionais’ e parcelas que não se incorporam ao salário do servidor para fins do cálculo de aposentadoria”.*

Cita a existência dos seguintes recursos extraordinários em rito de repercussão geral afetos ao tema: RE 593.068; e RE 576.967-4.

Relata, em seguida, a expedição de liminares e sentenças de juízos de primeiro grau adotando o entendimento do STF sobre o terço constitucional de férias e o adicional de horas extras. Mostra também acórdãos dos TRF da 3ª e 5ª Região no mesmo sentido.

Lista, em seguida, liminares, agravos de instrumento e sentenças obtidas em vários processos sobre o assunto. Alega que todas tratam das rubricas como *“propter laborem”*, levando à não incidência da contribuição.

Cita decisão transitada em julgado relativa ao município de Araraquara.

Aduz que a Receita Federal não pode mais divergir de entendimentos do STF e STJ, de acordo com o previsto na Lei 12.844/2013. Cita também o Parecer PGFN/CDA/CRJ 396/2013 sobre a vinculação administrativa dos órgãos da União e fala sobre a tramitação que os processos judiciais têm obtido.

Discorre, em seguida, sobre o direito à compensação administrativa sem anuência do Judiciário ou da RFB.

Alega permissão legal para a compensação realizada. Cita o art. 170 do CTN e o art. 66 da Lei 8.383/1991, com alterações posteriores. Entende que tal negativa equivale a confisco. Disserta que seu direito à restituição se encontra albergado no art. 165 do CTN, e faz análise do contido no dispositivo. Cita decisão do STJ confirmando que a iniciativa da compensação é do contribuinte. Entende que a liquidez do crédito é aferida pelas guias de recolhimento do tributo e a certeza *“decorre da indevida aplicação do preceito normativo”*.

Preleciona que o ordenamento civil estabelece os seguintes requisitos para a compensação: reciprocidade das obrigações, liquidez e certeza das dívidas, exigibilidade dos direitos e homogeneidade delas.

Cita, então, o art. 89 da Lei 8.212/1991 informando que não há mais restrição à compensação da totalidade do crédito. Demonstra a existência de regulamentação através dos artigos 44 a 47 da Instrução Normativa RFB 900/2008 onde as únicas exigências seriam existência de créditos, situação regular, e informação da compensação em GFIP. Não haveria o impedimento disposto no art. 170-A do CTN nessa Instrução Normativa. Não havendo o impedimento, não poderia a autoridade fiscal dele se utilizar. Entende que qualquer restrição ao disposto na Lei 8.383/1991 feriria o princípio da legalidade e da moralidade administrativa.

Alega que entende que o instituto da compensação iguala Fisco e contribuinte, e a proteção à propriedade impede que o aquele coloque empecilho na compensação, por enriquecimento sem causa.

Assim, “a compensação de tributos não pode ser restringida por nenhum diploma infralegal” e cita que seu direito se ampara no art. 66 da Lei 8.383/1991 c/c o art. 44 da Instrução Normativa RFB 900/2008.

Aduz que “exigir que o contribuinte somente possa efetuar compensações de valor pagas a maior indevidamente mediante ‘decisão judicial transitada em julgado’ e ‘após a homologação do crédito pela RFB’, contraria e afronta literalmente as jurisprudências emanadas pelo ‘STF – Supremo Tribunal Federal e STJ – Superior Tribunal de Justiça’, os guardiões e intérpretes da ‘Constituição Federal e CTN’”, além de contrariar a própria legislação de regência citada.

Informa que pleiteou no mandado de segurança “única e exclusivamente a concessão do direito líquido e certo já pacificado pelo ‘STF – Supremo Tribunal Federal’, de não incidir a contribuição previdenciária patronal sobre as verbas que não irão integrar os proventos de aposentadoria do servidor”. Não solicitou o direito a compensação porque a legislação já ampara esse direito, conforme já citado. Daí a desnecessidade de requerê-lo judicialmente.

Alega que o art. 170-A do CTN apenas tem cabimento com “a existência de ‘ação judicial’, com ‘pedido’ específico requerendo em juízo, que ‘seja concedido o direito à compensação’ dos créditos apurados”. Por este motivo, não se lhe aplicaria a restrição do citado artigo nem a necessidade de manifestação do Judiciário “quando se tratar de compensações efetuadas por conta e risco do contribuinte com base na ‘Lei nº 8.383/91 – art. 66’ e legislações posteriores”. Cita decisões do STF e STJ no sentido de ser prerrogativa do contribuinte a compensação nos termos da Lei 8.383/1991. Alega que as Delegacias de Julgamento e as Câmaras do Conselho de Contribuintes têm decidido no sentido de que a compensação consiste em procedimento facultativo, que não necessita de qualquer autorização administrativa ou judicial.

Em seguida aduz que as hipóteses de fraude, sonegação ou conluio pressupõem “elemento objetivo de impedir o fato jurídico tributário a ensejar a cobrança do tributo”. Como a compensação implica confissão de dívida, descaracterizada estão as hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964 e, portanto, indevida a multa de 150%.

Pede a homologação das compensações efetuadas.

Junta demonstrativos dos cálculos empreendidos nas apurações, cópias de resumos de folhas de pagamento, peças judiciais.

Em seguida, sobre prescrição, narra que os indébitos ocorridos após a Lei Complementar 118/2005 tem por prazo cinco anos contados do pagamento indevido. Os anteriores seguiriam o entendimento do STJ, que dava 5 anos após os primeiros 5 anos desde a ocorrência do fato gerador. Fala, então, da inconstitucionalidade constatada na citada Lei Complementar e na solução preconizada pelo STJ, que afastou o caráter de lei interpretativa que lhe era dado.

Assim, o direito do município *“em efetuar a compensações dos valores recolhidos para cargos eletivos, utilizando-se o prazo decenal (10 anos) é pacífico”*. Entende que o STF perfilha o mesmo entendimento e que o impugnante goza do direito da compensação no prazo citado.

Discorre, então, sobre a repercussão geral no tema relativo à apuração de base de cálculo de contribuições previdenciárias para verbas que não repercutem na aposentadoria do servidor público. Alega que, a partir da inclusão do art. 26-A no Decreto 70.235/1972 pela Lei 11.941/2009, deve a administração tributária internar decisões do STF em decisão plenária final. Cita a Portaria CARF 1/2012, que determina o sobrestamento dos julgamentos administrativos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) nos casos de sobrestamento judicial pelo STF. Demonstra que *“as verbas as quais o município utilizou para efeito de compensação, com débitos vincendos previdenciários e glosados pelo auditor fiscal, [...], são as mesmas as quais o ‘STF – Supremo Tribunal Federal’ tem sistematicamente aplicado o ‘art. 543-B do CPC’, sobrestando todos os recursos até a análise de mérito do ‘RE nº 593.068 – Recuperação Geral’”*. Transcreve o Parecer PGFN/CDA/CRJ 396/2013, que trata da influência das decisões sobre rito de recurso repetitivo e repercussão geral no âmbito da administração tributária.

Pela Portaria CARF 1/2002, Parecer PGFN/CDA/CRJ 396/2013 e Lei 12.844/2013, art. 21, requer o sobrestamento da autuação até o trânsito em julgado das ações em repercussão geral no STF.

Pede, ao final da peça inicial, a *“anulação e o cancelamento”* do lançamento, seja homologada as compensações efetuadas, suspensão da exigibilidade sobre a contribuição incidente sobre as rubricas impugnadas, aplicado o Parecer PGFN/CDA/CRJ 396/2013, os entendimentos em repercussão geral, o direito de obtenção de “CND” e não ter bloqueio do Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

Junta diversas cópias atinentes a julgamentos judiciais e administrativos, normas legais e infralegais.

### **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.

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 06/10/2017, e-fl. 1.232, protocolo recursal em 07/11/2017, e-fls. 1.265/1.266, e despacho de encaminhamento, e-fl. 1.275), 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.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa a vindicado autodeclarado direito creditório glosado (excluído e não reconhecido – “**glosa de compensação**”) pela autoridade administrativa na origem.

O contribuinte sustenta se tratar de créditos líquidos e certos, a partir de compensações declaradas e efetivadas por meio de GFIP.

Argumenta que apurou créditos provenientes de pagamentos a maior e indevidos sobre as verbas de natureza jurídica indenizatória/compensatória na ordem de totalizando R\$ 1.052.823,38. Alega que os vindicados créditos decorrem das seguintes verbas recolhidas indevidamente no seu entender (*algumas com judicialização quanto à natureza jurídica*):

- Horas extras (tema judicializado);

- Férias  $\frac{1}{3}$  (tema judicializado) – férias gozadas [*a glosa foi tratada no Processo nº 10825.721356/2013-63, julgado nessa mesma sessão*] (tema judicializado);
- Adicional noturno (tema judicializado);
- Insalubridade (tema judicializado);
- Gratificação;
- Função Gratificação;
- Sexta parte.

A glosa de compensação foi lavrada em 24/06/2013.

O contribuinte havia ingressado, em 16/03/2011, com mandado de segurança preventivo com pedido de medida liminar (Processo nº 0002211-13.2011.4.03.6108).

Na ocasião da compensação não havia o trânsito em julgado da ação judicial.

As compensações foram realizadas a partir da competência 11/2010 até 09/2011 e a ação judicial interposta em 03/2011.

Foi aplicada multa de mora (Lei nº 8.212, art. 89, §9º) e não houve a aplicação de multa isolada de 150% nestes autos.

A glosa de compensação nestes autos se relaciona com as verbas sem discussão judicial (*Gratificação; Função Gratificação; Sexta parte*) e com aquelas discutidas em juízo nas quais o contribuinte estava perdendo a ação judicial (*Horas Extras; Adicional Noturno; Insalubridade*). No Processo Administrativo Fiscal nº 10825.721356/2013-63 (julgado nessa mesma sessão) se discute sobre a verba do terço constitucional.

O contribuinte alega que as verbas eram tratadas em Mandado de Segurança sem trânsito em julgado, mas isso não seria óbice, pois devem ser reconhecidos e se pode compensar administrativamente.

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 em razão da ausência de trânsito em julgado do processo judicial na época da transmissão e compensação em GFIP ou por ausência de discussão judicial e, neste caso, por ter sido declarado e reconhecido em primeiro momento a verba como remuneratória e não haver base legal para negar a condição originária do recolhimento.

Os créditos em si do que foi debatido em juízo, relativo à discussão da natureza das verbas mencionadas, por serem objeto de debate judicial, não serão objeto de deliberação neste voto.

Quanto aos créditos não debatidos em juízo (*Gratificação; Função Gratificação; Sexta parte*), é certo que são de natureza remuneratória e não há qualquer base legal ou judicial

para rechaçar a sua natureza que, inclusive, em primeiro momento, quando do recolhimento, foi declarado como remuneratório pelo sujeito passivo.

Neste momento, quanto as verbas que foram discutidas no Judiciário, devem-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.

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 (*para os créditos discutidos judicialmente*) foi a não ocorrência de trânsito em julgado da decisão judicial.

O procedimento de compensação impõe a necessidade do trânsito em julgado quando se tem o debate em juízo 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 nevrálgico da lide para tais verbas. 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, especialmente em cenário de ação sem trânsito em julgado.

Adicionalmente, como bem destacou a decisão recorrida:

*Inicialmente, necessário se pontuar que o salário-de-contribuição, base de cálculo da contribuição social previdenciária, é definido no art. 28 da Lei 8.212/1991 (art. 214 do RPS) como a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.*

*As exceções são expressamente consignadas no dispositivo.*

(...)

*Saliente-se, inicialmente, que é vedado aos órgãos administrativos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme art. 59 do Decreto 7.574/2011. Deve, portanto, a presente análise pautar-se integralmente dentro da legalidade determinada pelo art. 3º do CTN c/c art. 2º, caput, da Lei 9.784/1999 e, especialmente, o art. 37 da Constituição da República.*

(...)

*(...). No caso presente, ainda que possam ser estatutários os empregados municipais, o seu regime previdenciário é o Regime Geral da Previdência Social (RGPS), regulado pela Lei 8.212/1991 no que diz respeito ao seu custeio.*

(...)

*Quanto às horas extras, estão são subsumidas ao conceito básico de salário-de-contribuição, vez que são pagamentos destinados a retribuir o trabalho pelos serviços prestados ou pelo tempo à disposição do segurado.*

(...)

*Abonos únicos e gratificações eventuais, de acordo com o contido no RPS e já citado anteriormente, dependem de desvinculação do salário expressa em lei, o que não ocorre para as hipóteses lançadas pela impugnação.*

*Não há conformação também para os adicionais de insalubridade e periculosidade às hipóteses de exclusão da base de cálculo de contribuições prevista no art. 28*

(...)

*Não obstante os entendimentos administrativos acima descritos, a existência de ação judicial com mesmo objeto importa, nos termos do art. 87 do Decreto 7.574/2011, em renúncia ao contencioso administrativo.*

(...)

*Assim, as verbas que não foram objeto de ação judicial e foram utilizadas em compensação, por serem componentes do salário-de-contribuição, assim como aquelas cuja ação judicial não excluiu da base de cálculo, a saber, hora extra, insalubridade, abono noturno, abono gratificação, abono função gratificada, abono sexta parte, devem ser glosadas, em conformidade com a autuação.*

*Por outro lado, de fato, a compensação do que submetido ao Judiciário encontra óbice incontornável no art. 170-A do CTN. Nesse caso, toda e qualquer compensação realizada antes do trânsito em julgado das rubricas lá discutidas encontram-se em desconformidade com o comando legal.*

*Por hierarquia legal, não há dispositivo constante da Lei 8.383/1991, ou outra que trate de compensação, que tenha o condão de afastar a restrição determinada no CTN.*

*Quanto à insurgência contra a multa, esta não tem cabimento no presente lançamento uma vez que este somente possui multa de mora.*

*No caso da prescrição alegada, tem-se que o STF, através do RE 566.621, sedimentou o entendimento de que a conclusão anterior quanto ao prazo de compensação ou restituição aplicar-se-ia para as ações judiciais ajuizadas até 9/6/2005, ou seja, até o fim da vacatio legis da Lei Complementar 118/2005. Esse entendimento vinculou a RFB nos termos da Nota PGFN/CRJ 1.217/2014.*

*Como a compensação efetuada e a ação postulada não se situam no prazo consignado, não haveria que se verificar a impossibilidade da lavratura efetuada.*

*Por último, quanto ao pedido de sobrestamento com fulcro no Parecer PGFN/CDA/CRJ 396/2013, entre outros, temos que não há, nestes, previsão de sobrestamento do rito do processo administrativo fiscal pelo motivo preconizado. De fato, o Decreto 7.574/2011, em seu art. 86, §2º, apenas prevê, para os casos de lançamento na existência de medida liminar em mandado de segurança ou de concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial, que não se pratique atos executórios, seguindo o curso normal, no restante.*

*Tendo em vista que o impugnante questiona matéria distinta do presente na ação judicial (direito de compensar fora da restrição do art. 170-A do CTN, sobrestamento da autuação, rubricas como abono gratificação, função gratificada e sexta parte), o curso do processo terá prosseguimento nos termos do art. 87, parágrafo único do Decreto 7.574/2011.*

Demais disto, importante dizer que a Administração Tributária não descumpriu qualquer comando de recursos repetitivos do STJ e de Repercussão Geral do STF, uma vez que o motivo da glosa foi a utilização de créditos discutidos em ação judicial sem trânsito em julgado ou de verbas sem natureza efetivamente indenizatória no momento da compensação em GFIP para aquelas verbas que sequer possuíam discussão judicial.

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 é 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 ou porque haviam verbas sem qualquer processo judicial e que por lei ou regulamento são consideradas remuneratórias, logo apenas com ação judicial poderia se desconstituir a sua natureza jurídica.

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.

Fato é que o recorrente não demonstra liquidez e certeza necessários. Há deficiência na lógica com a qual efetivou a compensação.

No caso, tem-se, ainda, especialmente, a ausência do trânsito em julgado ou ausência de processo para verbas reconhecidamente remuneratórias.

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. 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 SEQUENTES 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 é posterior 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, no

mérito, nego-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

**Dispositivo**

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

É como Voto.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros**