



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.725878/2018-56
ACÓRDÃO	2401-012.428 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RUMO MALHA SUL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

PROPOSITURA DE AÇÃO JUDICIAL ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO COM O MESMO OBJETO EM LITÍGIO. SÚMULA CARF Nº 1.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

Não se verifica nulidade no procedimento fiscal lavrado por autoridade competente e que apresenta motivação e fundamentação legal permitindo ao contribuinte entender perfeitamente a exigência fiscal e apresentar impugnação e recurso, sem qualquer prejuízo ao direito de defesa.

COMPENSAÇÃO REALIZADA ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO DA RESPECTIVA DECISÃO JUDICIAL. ART. 170-A DO CTN.

A compensação para extinção de crédito tributário só pode ser efetivada com crédito líquido e certo do contribuinte, sujeito passivo da relação tributária, sendo que o encontro de contas somente pode ser autorizado nas condições e sob as garantias estipuladas em lei. O procedimento de compensação é uma faculdade conferida ao contribuinte que deve comprovar de forma inequívoca ter dela se utilizado nos termos da lei. Nos termos do art. 170-A do Código Tributário Nacional, 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. STJ. TEMA REPETITIVO Nº 346. 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.

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS FORMAIS DE VALIDADE.

A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. As contribuições sociais discriminadas na Lei nº 8.212, de 1991 somente poderão ser compensadas nas hipóteses de pagamento indevido nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

LANÇAMENTO ADEQUADO AO CONTROLE DE LEGALIDADE.

No caso concreto não se trata de validar os valores não recolhidos como sendo oriundos de contribuições incidentes sobre rubricas desoneradas por decisão judicial, a questão tratada diz respeito ao não recolhimento do tributo devido, sem ateste de declaração de compensação e das condições exigíveis de certeza e liquidez para que se desse a suposta compensação.

MULTA E JUROS DE MORA. SÚMULA CARF Nº 2. SÚMULA CARF Nº 108.

No lançamento de ofício, cabível a aplicação da multa de 75% prevista no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 1996. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto quanto à matéria submetida ao Poder Judiciário, para, na parte conhecida, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

Sala de Sessões, em 3 de dezembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada – Relator

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Elisa Santos Coelho Sarto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Leonardo Nunez Campos, Marcio Henrique Sales Parada, Wilderson Botto (substituto integral) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Em desfavor do contribuinte recorrente foi lavrado Auto de Infração (fl. 2) relativo a Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta, nos períodos 02/2014 a 05/2014 e 11/2014, no valor de R\$ 2.943.591,78, acrescido de juros de mora e multa de ofício no percentual de 75% (demonstrativo na fl. 5).

O auto de infração foi lavrado em 23/10/2018, tendo a respectiva fiscalização sido iniciada com o Termo de Início de procedimento cientificado ao contribuinte em 24/01/2018 (fl. 19).

No Relatório Fiscal (fl. 9), narra a autoridade fiscal que:

A partir da análise de informações contidas na Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre Receita (EFD-Contribuições) da fiscalizada, bem como declarações em DCTF e recolhimentos em DARF foram encontradas insuficiências de declaração e recolhimento referentes à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).

Diz ainda que o contribuinte embasou as insuficiências de recolhimento constatadas nos seguintes argumentos (fl. 11/2):

- a) Compensações – INSS Verbas Indenizatórias: embasadas em créditos representados por pagamentos de contribuições previdenciárias incidentes sobre abono de férias (terço constitucional), auxílio-doença e aviso-prévio indenizado. Informou que os créditos decorrem de ação judicial n. 5005037-71.2010.404.7000 onde fora reconhecido o direito da autuada. Em resposta complementar decorrente do Termo de Intimação Fiscal n.1 informou que realizou tais compensações mediante informação em sua

Escrituração Fiscal Digital (EFD-Contribuições) e apresentou “Certidão Narratória” daquele processo. Certidão em anexo.

- b) Compensações – INSS Decadência: suportadas por créditos decorrentes de pagamentos indevidos de contribuições previdenciárias incidentes sobre verbas indenizatórias em reclamatórias trabalhistas. Argumentou e comprovou ter informado tais compensações em Declarações de Compensação transmitidas em meio eletrônico, e
- c) Compensações – INSS Cooperativas: correspondentes a créditos com origem em pagamentos indevidos de contribuições previdenciárias incidentes sobre valores de serviços prestados à fiscalizada por cooperativas de trabalho. Direito reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal conforme decisão no recurso extraordinário n. 595.838.

Os argumentos dos itens b) e c) foram aceitos pela autoridade fiscal. Porém, no argumento da alínea a) entendeu que *“não se comprovou o trânsito em julgado de decisão favorável ao contribuinte até o início da ação fiscal (24/01/2018)”*. Foi citado o art. 170-A do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966).

Além disso, apontou-se outro motivo (fl. 13):

Ainda que houvesse trânsito em julgado de decisão favorável ao contribuinte em relação ao que foi denominado “Compensações – INSS Verbas Indenizatórias” observou-se que, formalmente, nenhuma compensação foi declarada pelo contribuinte.

E destacou-se que *“a Escrituração Fiscal Digital – EFD Contribuições não tem o condão de materializar qualquer declaração de compensação de tributos. Inexiste previsão legal que atribua esse efeito às informações nela contidas”*, uma vez que não fora apresentada uma declaração de compensação, mas apenas, segundo o contribuinte, o registro dela na sua escrituração digital (EFD).

O Relatório Fiscal indica os fundamentos legais e a forma de cálculo para se chegar aos valores em exigência, nos períodos especificados.

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação (fl. 129) que foi tratada pela DRJ/RPO (Acórdão fl. 188 e ss.)

Disse o Julgador de 1ª instância que:

- a) A compensação de débitos da CPRB com os créditos de contribuição previdenciária prevista na Lei nº 8.212/91 será efetuada por meio do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Declaração de Compensação;
- b) É possível a restituição ou compensação administrativas de tributos recolhidos indevidamente. Não obstante, na hipótese em que o direito é postulado mediante ação judicial, o contribuinte deve aguardar o trânsito em julgado da

decisão judicial, a fim de proceder à execução judicial ou à compensação administrativa;

- c) A instância administrativa não é competente para analisar argumentos de inconstitucionalidade ou ilegalidade da legislação tributária;
- d) Incidem juros de mora sobre a multa de ofício aplicada, a partir do lançamento. Aplica-se a taxa Selic para o cálculo dos juros;
- e) As provas documentais devem ser apresentadas na impugnação e o pedido de diligência deve ser motivado.

Especificamente, disse o Acórdão recorrido que (fl. 195/6):

Pelo que se denota da peça de impugnação, não há discordância quanto a obrigatoriedade do sujeito passivo de estar submetido ao regime substitutivo da contribuição sobre a receita bruta, instituída pela Lei nº 12.546/2011, cuja insurgência diz respeito ao direito ao crédito que se diz possuidor, em decorrência de decisão judicial favorável quanto a não incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas indenizatórias.

Em seu entendimento são incontroversos os valores compensados e declarados no tocante às verbas indenizatórias, quais sejam, **abono de férias (terço constitucional), auxílio-doença e aviso-prévio indenizado. (destaquei)**

Argumentou ainda o Julgador de 1ª instância que:

- a) A fiscalização não validou a justificativa apresentada para o não recolhimento da CPRB quanto a ação judicial apresentada, considerando a inexistência do trânsito em julgado e a não declaração destas compensações na forma exigida pelas Instruções Normativas RFB nº 1.300/2012 e atualmente IN RFB nº 1.717/2017. Confira-se do relatório fiscal... (fl. 196)
- b) Ou seja, não se trata de validar os valores não recolhidos como sendo oriundos de contribuições incidentes sobre rubricas desoneradas por decisão judicial, ao inverso, a questão tratada diz respeito ao **não recolhimento do tributo devido, sem ateste de declaração de compensação e das condições exigíveis para que se desse a suposta compensação** (destaquei, fl. 196)
- c) O contribuinte não informou créditos referentes a compensação de contribuições incidentes sobre verbas indenizatórias em Perdcomp ou formulário declaração de compensação, como determinam os normativos a respeito. Desta forma, independentemente de haver trânsito em julgado ou não da decisão judicial oposta para abater o débito de CPRB aqui discutido, uma das condições para a validade da suposta compensação não restou atendida, sendo correta a conclusão da fiscalização neste ponto (fl. 201)

- d) No que diz respeito à compensação houve expressa determinação quanto a aplicação do artigo 170-A do CTN , conforme transcrevo do voto: (...) (fl. 202)
- e) Segundo consta da certidão narratória, fls. 102, somente em 08/09/2015 o Recurso Extraordinário da União foi declarado prejudicado, pendendo ainda decisão em torno de agravo, conforme se verifica do sitio eletrônico do TFR da 4ª Região.
- f) Ao impetrar mandado de segurança para postular em juízo direito de crédito oriundo de ilegalidade/inconstitucionalidade de incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas indenizatórias, o sujeito passivo tacitamente renunciou ao direito de proceder à compensação administrativa dos haveres citados antes do trânsito em julgado da decisão, conforme determina o artigo 170-A do Código Tributário Nacional (fl. 203).
- g) Como é cediço, a existência de ação judicial com o mesmo objeto do lançamento importa em renúncia ao litígio nas instâncias administrativas. (fl. 205)

Assim, decidiu o Acórdão recorrido por julgar a impugnação **improcedente**, **mantendo** o crédito tributário em exigência.

A Unidade preparadora registra que o contribuinte teve acesso ao Acórdão de 1ª instância em 18/03/2019, pela abertura dos arquivos digitais, data em que considerou feita a intimação (fl. 218/9). Em 12/04/2019 foi registrada a apresentação do recurso voluntário (fl. 221).

Em sede de recurso voluntário (fl. 223 e seguintes), apresentam-se as seguintes razões, em suma:

- a) Proceceu ao recolhimento indevido de contribuições previdenciárias sobre verbas indenizatórias, no período entre março de 2009 e novembro de 2014 (Abono 1/3 constitucional, auxílio-doença e aviso prévio indenizado), o que resultou em créditos a serem utilizados em compensações posteriores;
- b) O direito a esses créditos fora assegurado nos autos do processo judicial nº 5005037-71.2010.404.7000, por meio de Acórdão do TRF4;
- c) Houve um “*trânsito em julgado parcial*” a seu favor, ao analisar o andamento do referido processo judicial, mesmo antes do início da fiscalização. Na época do julgamento pela DRJ, havia a pendência de um Agravo interposto pelo contribuinte, mas nenhum recurso pendente interposto pela PGFN;
- d) Por se fundar em “*premissa fática equivocada*”, o auto de infração que não reconheceu seu direito seria “*nulo*”;
- e) Mesmo que não se reconheça a nulidade do auto de infração, deve-se reconhecer a compensação dos débitos em questão tendo em vista decisões do

STJ em sede de recurso repetitivo (Recurso Especial 1230957/RS, citando ainda os Temas 478, 479 e 737 daquela Corte Superior);

- f) É mencionada a jurisprudência do STF no julgamento do Recurso Extraordinário 593.068, em sede de repercussão geral;
- g) Diz que o Regimento Interno do CARF obriga os Conselheiros a reproduzirem as decisões proferidas pelo STJ e STF na sistemática dos repetitivos e da repercussão geral;
- h) Fala em verdade material, que deveria prevalecer sobre a verdade formal;
- i) Da não incidência de contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional de férias, o auxílio-doença e o aviso prévio indenizado;
- j) Da possibilidade de compensação antes do trânsito em julgado se o direito se funda em decisão do STJ em sede de recurso repetitivo, devendo-se fazer uma interpretação conforme para o artigo 170-A do CTN;
- k) Vedação ao confisco e proporcionalidade da tributação; e
- l) Impossibilidade de exigência de multa em caso de dúvida.

PEDE, em preliminar, a nulidade da exigência fiscal ou do Acórdão recorrido. No mérito, que seja cancelado o Auto de Infração.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcio Henrique Sales Parada**, Relator

Admissibilidade.

O recurso apresentado é tempestivo e, atendidas as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Preliminar de Nulidade.

O recurso pede a nulidade do lançamento fiscal e do Acórdão recorrido em razão da adoção de premissa fática equivocada no que tange à questão do trânsito em julgado – parcial – da ação judicial que lhe concedera o direito à debatida compensação.

Essa discussão, no entanto, compõe o mérito da questão e do lançamento fiscal, que foi baseado nessa e em outra constatação, e ambas serão tratadas no tópico devido.

Não se verifica nulidade no procedimento fiscal que apresenta fundamentação legal e permite ao recorrente entender perfeitamente a exigência fiscal e apresentar impugnação e

recurso. De acordo com o art. 59, do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula as normas do processo administrativo fiscal:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

O Relatório Fiscal, conforme aqui relatado, contém todos os elementos necessários à compreensão do procedimento e da exigência e o Julgador de 1ª instância também foi bastante específico, permitindo ao recorrente contraditar todo o ali disposto.

Estão indicados no auto de infração/relatório fiscal os elementos da obrigação tributária (período, fato gerador, base de cálculo, alíquotas) e os respectivos enquadramentos legais, bem como os motivos para o não reconhecimento dos créditos para a compensação.

O recurso (fl. 231) cita jurisprudências deste Conselho, mas pode-se observar que elas se referem a “ausência de motivação no Auto de Infração”, “falta de motivação”, “se o ato de lançamento contém a capitulação legal equivocada ou se a descrição dos fatos é omitida”, o que não é absolutamente o caso aqui em análise, onde o contribuinte recorrente busca questionar um dos motivos apontados pela autoridade fiscal e pela DRJ para não reconhecer a extinção de débitos pela compensação.

Assim, não há de ser declarada a nulidade da autuação nem da decisão recorrida se pelos argumentos ali sustentados não se demonstra qualquer prejuízo à defesa. Rejeita-se a preliminar de nulidade do auto de infração e/ou do Acórdão recorrido.

Mérito.

Como incontroverso em todas as manifestações nos autos, o direito aos créditos que foram usados para compensar débitos de contribuições previdenciárias fora discutido nos autos do processo judicial nº 5005037-71.2010.404.7000.

Conforme disposto no Acórdão da DRJ (fl. 202), na referida decisão foi reconhecida a não incidência de contribuições previdenciárias sobre as seguintes verbas: remuneração sobre primeiros quinze dias de afastamento dos funcionários com direito ao auxílio-doença; férias indenizadas e terço constitucional; aviso prévio indenizado; auxílio-transporte convertido em pecúnia.

Por outro lado, negado provimento ao recurso quanto às seguintes rubricas: salário maternidade, férias usufruídas, adicionais de insalubridade, de periculosidade, adicional noturno, horas-extras e repouso semanal remunerado.

É necessário, primeiro, delimitar as questões que devem ser aqui analisadas e aquelas que, uma vez submetidas ao Poder Judiciário, não comportam análise em sede administrativa, a teor da Súmula CARF nº 1:

Súmula CARF nº 1

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, **sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.** (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021). Destaquei.

Não é cabível, portanto, analisar se sobre as verbas supracitadas que se discutiu judicialmente, cabe ou não a incidência de contribuições previdenciárias, no curso deste processo administrativo.

Assim, o recurso argumenta (fl. 235/6) que *“deveria o acórdão recorrido ser reformado de modo a se reconhecer a compensação dos débitos de CPRB com créditos da Recorrente e cancelar o lançamento fiscal, tendo em vista a existência de decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo reconhecendo o crédito da Recorrente”*. Cita também que o STF, no julgamento do RE nº 593.068, em sede de repercussão geral, decidiu pela não incidência da contribuição previdenciária sobre o terço de férias (fl. 239).

Porém, uma vez que essas questões foram submetidas ao Poder Judiciário, não cabe serem apreciadas neste julgamento.

O recurso cita que os Conselheiros do CARF, por força de disposição regimental, deveriam reproduzir as decisões proferidas pelo STJ e STF na sistemática dos recursos repetitivos e da repercussão geral e destaca que *“exatamente o caso dos autos”*, falando de incidência de contribuição previdenciária sobre um terço de férias e outras rubricas, a seguir colaciona jurisprudência deste Conselho.

Não se trata do caso destes autos, porque isso somente aplicar-se-ia se a mesma questão não tivesse sido submetida ao Poder Judiciário. A Súmula nº 1 é de observância obrigatória.

O recorrente alega no recurso que *“em prevalecendo a cobrança administrativa, a discussão seria levada para o Poder Judiciário, onde caso a Fazenda Nacional restasse vencida, estaria sujeita a elevada condenação em honorários de sucumbência”*. (fl. 242)

Mas entendo que o raciocínio é o contrário. Tendo-se levado a discussão de direito a crédito por ter pago contribuições previdenciárias sob verbas que se diz indenizatórias ao Poder Judiciário, não há o que discutir no âmbito administrativo sobre esses pontos.

Não há então que se manifestar este voto sobre a incidência ou não de contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional de férias, o auxílio-doença e o aviso prévio indenizado, que são mencionados expressamente na folha 245 e seguintes.

O recurso trata da busca pela verdade material e volta ao ponto das “premissas fáticas” que foram adotadas pela autoridade fiscal para motivar o lançamento que aqui se discute

e sobre esses pontos cabe manifestação, ou seja: **a) a compensação fora realizada antes do trânsito em julgado de decisão judicial ou não e b) a possibilidade de compensação que não observa as formalidades estabelecidas pela administração tributária**, ambas discutidas no recurso (fls. 253 e 259) e que foram os motivos apresentados pela autoridade fiscal para não reconhecer a quitação/extinção dos débitos de contribuições previdenciárias e, conseqüentemente, considerar a necessidade de lançar de ofício os valores por *“insuficiência de recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta”*, como descrito no Auto de Infração (fl. 3).

Assim, frise-se que a ação fiscal não se refere a glosa de compensação indevida, mas a constatação de insuficiência de recolhimento de contribuições previdenciárias sobre a receita bruta, uma vez que não admitiu as justificativas do contribuinte de que tais contribuições, nos períodos específicos, haviam sido quitadas por meio de compensações com créditos da mesma espécie decorrentes de pagamentos indevidos em outros períodos e que teriam sido reconhecidos em ação judicial.

Para tal, apresentou dois motivos (fls. 12/13): i. o Código Tributário Nacional veda a compensação de tributos sem que haja decisão judicial não sujeita a recurso e ii. ainda que houvesse o trânsito em julgado de decisão favorável ao contribuinte observou-se que, formalmente, nenhuma compensação foi declarada.

Da necessidade de trânsito em julgado e do caso concreto.

Ao tratar da compensação, o Código Tributário Nacional desde sua redação original traz no artigo 170:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários **com créditos líquidos e certos**, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. (destaquei)

A compensação, portanto, precisa ser feita com créditos “líquidos e certos”. Se esses créditos são oriundos de ação judicial, é preciso que esta ação esteja encerrada, ao menos na parte em que se reconhece o direito ao crédito que será utilizado na compensação, para que se possa alcançar os requisitos de certeza e liquidez. Se ainda pendente de recursos ou possibilidade de modificação, no curso do processo, não se pode reconhecer que os créditos sejam líquidos e certos.

Com o advento da Lei Complementar nº 104, de 2001, foi ainda acrescentado ao texto do CTN o artigo 170-A:

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.** (destaquei)

O recurso pretende que se faça uma interpretação específica para esse artigo supracitado para os casos em que o contribuinte obteve reconhecimento judicial dos referidos

créditos com base em precedente proferido pelo STJ em sede de recurso repetitivo. Faz longa explanação sobre a origem e razões da introdução do artigo 170-A no CTN e sobre o sistema de precedentes no direito pátrio.

Não é esse o entendimento que vem sendo registrado em diversas decisões deste Conselho. Citem-se:

Acórdão 2101-003.177, sessão de 21 de julho de 2025

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/07/2011 a 30/11/2012 COMPENSAÇÃO EFETIVADA EM GFIP. DIREITO CREDITÓRIO CONTROVERSO. COMPENSAÇÃO REALIZADA ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO DA RESPECTIVA DECISÃO JUDICIAL. ART. 170-A DO CTN. LANÇAMENTO ADEQUADO AO CONTROLE DE LEGALIDADE. A compensação para extinção de crédito tributário só pode ser efetivada com crédito líquido e certo do contribuinte, sujeito passivo da relação tributária, sendo que o encontro de contas somente pode ser autorizado nas condições e sob as garantias estipuladas em lei. O procedimento de compensação é uma faculdade conferida ao contribuinte que deve comprovar de forma inequívoca ter dela se utilizado nos termos da lei. Nos termos do art. 170-A do Código Tributário Nacional, 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. STJ. TEMA REPETITIVO Nº 346. 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.

Acórdão 2201-011.917, sessão de 02 de outubro de 2024

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. COMPENSAÇÃO REALIZADA ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO DA RESPECTIVA DECISÃO JUDICIAL. ARTIGO 170-A DO CTN. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. 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, nos termos do artigo 170-A do CTN. São requisitos para a compensação tributária a certeza e liquidez do crédito tributário, de modo que, ausente o trânsito em julgado da decisão em que se discute a não incidência de determinada contribuição previdência, não há certeza do crédito, e, portanto, indevida a compensação tributária.

Registre-se ainda que a questão de aplicação do artigo 170-A do CTN foi submetida ao STJ, onde questionou-se o alcance da expressão “objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo” introduzido pela LC 104/01, na hipótese de o crédito do contribuinte apresentado para compensação ser de tributo declarado inconstitucional.

E a tese firmada no Tema repetitivo 346 foi que:

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

Ainda, cite-se da jurisprudência do STJ:

[...] COMPENSAÇÃO. ART. 170-A DO CTN. REQUISITO DO TRÂNSITO EM JULGADO.

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. [...] . Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp 1167039 DF, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 02/09/2010)

Ou seja, não se verifica nenhuma interpretação conforme ou cláusula, como pretende o Recorrente.

Feitas essas considerações, passemos ao caso concreto.

Apesar do Auditor Fiscal ter dito (fl. 12) que “... não se comprovou o trânsito em julgado de decisão favorável ao contribuinte até o início da ação fiscal (24/01/2018)”, observa-se que o início da ação fiscal ou a decisão da DRJ não são os marcos pretendidos pela lei. O que está escrito é que “a compensação” só pode ser realizada após o trânsito em julgado.

O recorrente alega que em 2018 estava pendente ainda apenas um agravo interposto por ele mesmo (fl. 229/230) e que tinha como objeto o seguimento parcial dos recursos especial e extraordinário interpostos pela Recorrente, os quais, por sua vez, pretendiam rediscutir a incidência de contribuição previdenciária sobre verbas pagas a título de horas extras, férias gozadas, salário maternidade, descanso semanal remunerado, adicional de insalubridade, de periculosidade e noturno.

Consultando o sítio do TRF4¹, verifica-se que em 06/11/2013 havia recurso especial e recurso extraordinário interpostos pela União pendentes e que foram sobrestados e tratavam exatamente das verbas que o recorrente diz ter usado na compensação :

Considerando a seleção do REsp nº 1230957, versando sobre assunto representativo da controvérsia (Questões postas: 1) Recurso especial da Fazenda

1

https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41383749479664781010000000122&evento=99321&key=acf6c59cf7c34a432168bd9c0b195e94346ad34bbae8efb186efd4988f081513&hash=c45d4af9b05f47297b3bc407890605bb

Nacional: discussão acerca da incidência da contribuição previdenciária (a cargo da empresa) sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado e terço constitucional de férias, e sobre a importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença, no contexto do Regime Geral da Previdência Social; (...)

Na mesma consulta processual, verifica-se que somente em 14/07/2014 foi declarado prejudicado o recurso especial e em 08/09/2015 foi declarado prejudicado o recurso extraordinário, ambos interpostos pela União.

Isso inclusive consta da Certidão Narratória trazida pelo Recorrente (fl. 102):

(...) B) o recurso especial da UNIÃO -FAZENDA NACIONAL foi declarado prejudicado no dia 14-07-2014 (Evento 84 - DEC1), não tendo sido objeto de recurso; B.1) o recurso extraordinário da UNIÃO - FAZENDA NACIONAL foi declarado prejudicado no dia 08-09-2015 (Evento 100 - DEC1), não tendo sido objeto de recurso.

Assim, quando efetuadas as compensações em 2014, por certo que estavam pendentes de análise recursos interpostos pela União que questionavam as verbas sobre as quais o contribuinte obtivera provimento parcial para entender sobre elas não incidirem contribuições previdenciárias.

Ou seja, o contribuinte efetuou em sua contabilidade compensação com créditos que não eram líquidos e certos e deixou de recolher naquelas datas os tributos devidos.

Essa constatação foi expressamente citada pelo Julgador *a quo* e está transcrita no recurso, na folha 228.

O recurso menciona e destaca que (fl. 229) *“conforme certidão narratória de fls. 102, a Recorrente detinha decisão judicial favorável desde o Acórdão proferido pelo TRF 4ª Região em 06/06/2012 (antes da realização da compensação), sendo que os recursos interpostos pela PGFN foram declarados prejudicados, sem nova interposição ou questionamento.”*

Portanto, o Recorrente entende que *“antes da realização da compensação”* precisa ter uma decisão favorável. Mas, no caso destes autos, ao se realizar essa compensação a referida decisão estava desafiada por recursos interpostos pela União, que só foram declarados prejudicados após a pretendida compensação e o não recolhimento do tributo devido.

Em suma, consumou-se uma compensação antes do trânsito em julgado.

Da necessidade de ser observado o procedimento administrativo estabelecido

Diz o recurso que a Autoridade Fiscal não acatou os argumentos apresentados em relação à compensação em razão da Recorrente não ter utilizado o procedimento correto, nos termos da legislação aplicável, citando a IN RFB 1300, de 2012 e IN RFB 1717, de 2017.

Na data em que foram efetuadas as compensações pelo contribuinte (2014), estava em vigor a IN RFB nº 1.300, de 2012, que *estabelece normas sobre restituição, compensação,*

ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e dá outras providências.

Essa questão soma-se e está umbilicalmente ligada à questão anterior, para se compreender que a compensação só é legalmente possível se efetuada com créditos “líquidos e certos” do sujeito passivo.

Cite-se novamente o artigo 170, do CTN, com destaque:

Art. 170. **A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa**, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Veja-se a Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 89. As **contribuições sociais** previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros **somente poderão ser restituídas ou compensadas** nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, **nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil**. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (destaquei)

Atendendo ao comando legal de que as contribuições sociais somente poderiam ser compensadas “*nos termos e condições estabelecidos pela RFB*”, foi editada a IN RFB nº 1300, de 2012. Pudessem ser, em cada caso, desprezados o procedimento ali estabelecido para que se verificasse e homologasse compensações feitas pelos contribuintes em sua contabilidade, o comando da lei de “*somente poderão ser compensadas*” restaria, inadmissivelmente, sem sentido.

Não é possível concordar com o asseverado no recurso (fl. 260) de que “*mera questão de formalidade no modo como a compensação é declarada não pode obstar o direito da Recorrente de utilizar referidos créditos, em observância à legalidade e verdade material ...*”

Estabeleceu com amparo legal a IN RFB nº 1300, de 2012:

Art. 56. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a” a “d” do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes.

(...)

§ 7º A compensação deve ser informada em GFIP na competência de sua efetivação.

Alterações posteriores, da IN RFB nº 1529, de 2014 e IN RFB nº 1557, de 2015, incluíram um § 8º para estabelecer que a compensação de débitos da CPRB deveria ser feita por formulário eletrônico e depois por meio do programa PER/DCOMP. Mas sempre houve um

procedimento específico exigido e não se admitiu compensação efetuada apenas na escrituração digital do contribuinte (EFD - contribuições).

Interessante que a autoridade fiscal registra no relatório (fl. 12):

12. Ao analisar as justificativas do contribuinte foi possível aferir a procedência de seus argumentos em relação aos itens 10.2 e 10.3 (Compensações – INSS Decadência e Compensações – INSS Cooperativas). Essas compensações foram efetuadas em conformidade com a Instrução Normativa (IN) RFB 1300/2012, artigo 56, § 8º (com a redação dada pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1557, de 31 de março de 2015), vigente à época dos fatos.

Ou seja, o contribuinte tinha ciência do procedimento estabelecido para realizar compensações válidas. Não explica, contudo, porque não o utilizou para as pretendidas compensações com verbas que seriam decorrentes de ação judicial.

Não estando as compensações devidamente informadas, o que tem a finalidade de permitir às autoridades administrativas justamente controlar e conferir os requisitos de certeza e liquidez dos créditos nelas utilizados, a teor dos atos regularmente expedidos pela Receita Federal, a autoridade fiscal registrou (fl. 14):

Em vista disso têm-se por não declaradas e injustificadas as insuficiências de declaração e recolhimentos de Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) na parcela denominada pela autuada como “Compensações – INSS Verbas Indenizatórias”.

Lembrando ainda o que disse o Julgador de 1ª instância, conforme aqui relatado, não se trata de validar os valores não recolhidos como sendo oriundos de contribuições incidentes sobre rubricas desoneradas por decisão judicial, a questão tratada diz respeito ao não recolhimento do tributo devido, sem ateste de declaração de compensação e das condições exigíveis para que se desse a suposta compensação (fl. 196)

Assim, entende-se que o procedimento de lançamento está correto.

Vedação ao confisco

O recurso abre um tópico para falar de efeito confiscatório na aplicação da norma tributária. Discorre sobre os princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Diz que o tributo não pode ser utilizado para punir. Conclui que *“as penalidades devem guardar relação com o fim por elas almejado”*.

Entretanto, a alegação de ser o tributo utilizado com efeito confiscatório e que a penalidade aplicada reduziria o patrimônio do sujeito passivo de forma desproporcional transcende a competência deste julgamento administrativo. Tanto o tributo quanto a multa aplicada (artigo 44, I da Lei nº 9.430, de 1996) têm previsão legal.

Em relação a questões de inconstitucionalidade da lei tributária, cite-se a **Súmula CARF nº 2**: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Sobre valores em exigência incidem juros de mora calculados com base na taxa Selic e multa de ofício de 75%, nos termos do artigo 44, I da Lei nº 9.430, de 1996. Os juros de mora incidem sobre a multa de ofício. Vejamos a jurisprudência deste Conselho:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdão 2201-005.714, Sessão de 25 de novembro de 2019.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. 75%. LEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. MULTA CONFISCATÓRIA. INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA CARF Nº 2. É cabível, por expressa disposição legal, a aplicação da multa de 75% decorrente do lançamento de ofício quando formalizada a exigência de crédito tributário pela Administração Tributária, não sendo o CARF competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Existe ainda menção à “não aplicação de multa em caso de dúvida”, no recurso. Menciona-se o caso de “julgamento em que houver empate de votos”.

Esse argumento foi empregado em recursos a este Conselho em determinada época, mas entendo que esteja superado desde a edição da Lei nº 14.689, de 2023, que disciplina especificamente a questão, devendo a mesma ser observada caso o julgamento seja decidido pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 do Decreto 70.235, de 1972.

Conclusão.

Ante o acima exposto, voto por não conhecer do recurso na parte em que se refere ao reconhecimento da não incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas de caráter indenizatório, uma vez que essa matéria foi submetida à apreciação do Poder Judiciário e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

O voto do conselheiro relator apreciou no âmbito do mérito a preliminar de o lançamento ser nulo em face da teoria dos motivos determinantes, alegação lastreada no argumento de não ser verdadeiro o pressuposto de fato de não haver trânsito em julgado da ação judicial até o início da ação fiscal.

A afirmação constante do item 14 do Relatório Fiscal de inexistir comprovação de trânsito em julgado de decisão favorável ao contribuinte até o início da ação fiscal (24/01/2018) é feita para se extrair o motivo de não ter a contribuinte evidenciado haver decisão judicial com trânsito em julgado a reconhecer créditos passíveis de compensação, transcrevo (e-fls. 12):

14. Conforme Certidão Narratória apresentada não se comprovou o trânsito em julgado de decisão favorável ao contribuinte até o início da ação fiscal (24/01/2018). O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) veda a compensação de tributos sem que haja decisão judicial não sujeita a recurso.

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.

Destarte, os débitos de CPRB relativos às competências 02/2014, 03/2014, 04/2014, 05/2014 e 11/2014 foram constituídos mediante lançamento de ofício em razão da insuficiência de declaração e recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB, apurada a partir de EFD-Contribuições, DCTF e DARF, e de a contribuinte não ter apresentado declaração de compensação e, subsidiariamente, também em razão de não ter a recorrente provado dispor de decisão judicial com trânsito em julgado (CTN, art. 170-A).

A ausência de declaração como motivo principal e suficiente em relação à ausência de comprovação do trânsito em julgado aflora dos itens 15 a 18 do Relatório Fiscal (e-fls. 13):

15. Ainda que houvesse trânsito em julgado de decisão favorável ao contribuinte em relação ao que foi denominado “Compensações – INSS Verbas Indenizatórias” observou-se que, formalmente, nenhuma compensação foi declarada pelo contribuinte. Acerca dessa parcela o cerne de sua argumentação foi:

Insta ressaltar que as referidas compensações se encontram devidamente informadas na Escrituração Fiscal Digital - EFD Contribuições, referentes aos períodos de fevereiro a maio de 2014 e novembro de 2014. Para comprovação encaminhamos os recibos de entrega da EFD-Contribuições, e as respectivas imagens do bloco "P"

16. A Escrituração Fiscal Digital – EFD Contribuições não tem o condão de materializar qualquer declaração de compensação de tributos. Inexiste previsão legal que atribua esse efeito às informações nela contidas. Conforme esclarece o artigo primeiro da Instrução Normativa (IN) RFB n. 1252/2012, a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras operações e informações de interesse da Secretaria da Receita

Federal do Brasil, em arquivo digital, bem como nº registro de apuração das referidas contribuições, referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

17. Para efeitos de compensação de contribuições previdenciárias devem ser observados os regramentos contidos na IN RFB 1300/2012 (e alterações) e posteriormente pela IN RFB 1717/2017 (e alterações). O contribuinte/autuado tinha conhecimento disso e assim procedeu em relação às parcelas denominadas (Compensações – INSS Decadência e Compensações – INSS Cooperativas) ao declarar formalmente aqueles créditos e débitos para homologação do Fisco.

18. Em vista disso têm-se por não declaradas e injustificadas as insuficiências de declaração e recolhimentos de Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta(CPRB) na parcela denominada pela autuada como “Compensações – INSS Verbas Indenizatórias”.

A análise da Certidão Narratória é inconclusiva, pois a certidão não especifica qual o objeto dos recursos especial e extraordinário interpostos pela Fazenda Nacional; prejudicados em 14/07/2014 e 08/09/2015, respectivamente.

Assim, diante da Certidão Narratória, não há que se falar em não ser verídico o motivo subsidiário de não comprovação de observância do requisito trânsito em julgado em relação às competências 02/2014, 03/2014, 04/2014 e 05/2014, requisito este a ser aferido considerando-se a data do aproveitamento (encontro de contas), havendo dúvida em relação à competência 11/2014.

De qualquer forma, essas questões apresentam-se como irrelevantes, pois a simples leitura do Relatório Fiscal revela que o motivo ligado ao trânsito em julgado é secundário e, ainda que eventualmente pudesse não prosperar, seja pela eventual comprovação do trânsito em julgado parcial anterior ao encontro de contas ou por decisão judicial a afastar a limitação do art. 170-A do CTN², o lançamento pode subsistir sob o fundamento da ausência de declaração de compensação.

Desnecessária, por conseguinte, a conversão do julgamento em diligência para se apurar qual o objeto dos recursos especial e extraordinário interpostos pela Fazenda Nacional e qual o teor da decisão judicial com trânsito em julgado em relação à limitação do art. 170-A do CTN, eis que a ausência de declaração de compensação constitui-se em motivo suficiente para, por si só, lastrear o lançamento de ofício.

Agregando a motivação em tela, acompanho o voto do conselheiro relator pela rejeição da preliminar de nulidade.

No que toca à argumentação recursal *de necessário reconhecimento da compensação a partir do decidido pelos Tribunais Superiores em sede de recursos repetitivos e*

² Segundo a Certidão Narratória (e-fls. 102), a ação judicial objetivava também o direito de proceder à compensação dos valores recolhidos a maior nos últimos 10 anos, **sem as limitações do art. 170-A do CTN** e dos arts. 3º e 4º da LC nº 118/2005.

repercussão geral, independentemente da ação judicial e de seu trânsito em julgado, há que se ponderar que a pendência de ação judicial a envolver o recorrente atrai a incidência do art. 170-A do CTN, mas, no caso concreto, não cabe ao presente colegiado se pronunciar sobre a aplicação do art. 170-A do CTN, eis que objeto da lide judicial, segundo a Certidão Narratória (Lei nº 6.830, de 1980, art. 38, parágrafo único; e Súmula CARF nº 1).

Além disso, como já dito, prevalece a exigência da declaração de compensação para a efetivação da compensação em face da Fazenda Pública encontra amparo na legislação tributária (CTN, art. 170, *caput*; Lei nº 8.212, de 1991, art. 89, *caput*; Lei nº 9.430, de 1996, art. 74; e IN RFB nº 1.300, de 2012 e alterações). A Certidão Narratória ao tratar do objeto da ação judicial revela que não se postulou o afastamento da legislação em questão. A argumentação da recorrente no sentido de prevalência da verdade material não vinga, pois a ausência de declaração não se confunde com inexatidão material de uma declaração de compensação apresentada.

As alegações de fundo atinentes à inexigibilidade das contribuições previdenciárias sobre as verbas objeto da ação judicial não pode ser apreciadas, uma vez que constituem matéria submetida ao Poder Judiciário (Lei nº 6.830, de 1980, art. 38, parágrafo único; e Súmula CARF nº 1).

Explicitando as ponderações aqui alinhavadas, acompanho o voto do conselheiro relator.

Assinado Digitalmente

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.