



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



|                    |                               |
|--------------------|-------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>11065.723373/2011-85</b>   |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 9303-016.157 – CSRF/3ª TURMA  |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 09 DE OUTUBRO DE 2024         |
| <b>RECURSO</b>     | ESPECIAL DO PROCURADOR        |
| <b>RECORRENTE</b>  | FAZENDA NACIONAL              |
| <b>INTERESSADO</b> | RGS INDÚSTRIA DE COUROS LTDA. |

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/01/2002

MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRAZO PRESCRICIONAL DE CINCO ANOS DA PROPOSITURA.

O STJ já consolidou entendimento no sentido de que o mandado de segurança constitui instrumento adequado à declaração do direito à compensação do indébito recolhido em período anterior à impetração, observado o prazo prescricional de 5 (cinco) anos contados retroativamente a partir da data do ajuizamento da ação mandamental.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

Vinicius Guimaraes – Relator

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

**RELATÓRIO**

## Síntese do Processo

Transcrevo, a seguir, o relatório do acórdão recorrido:

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Porto Alegre (DRJ-POA) neste presente voto:

Tem-se do Despacho Decisório DRF/NHO/Seort nº 92/2011 (fls. 175/177) que:

A decisão judicial transitada em julgado em 17/04/2006, referente ao mandado de segurança nº 1999.71.08.005732-9, impetrado em 29/07/1999, declarou a inexigibilidade do PIS apurada com base no art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98 (fls. 08 a 10).

2. Com amparo na decisão judicial transitada em julgado e, em cumprimento ao disposto no art. 70 da IN/RFB nº 900/2008, a contribuinte formalizou Pedido de Habilitação de Crédito Judicial no processo nº 11065.101255/2007-35, o qual foi deferido conforme Despacho DRF/NHO nº 304/2007 de 18/09/2007 (fls. 07 e 11 a 13).

3. A fim de analisar as DCOMPs (Declarações de Compensação) a seguir relacionadas, transmitidas após o deferimento da habilitação, passou-se à análise da legitimidade do crédito pleiteado no período de fev/1999 a jan/2002 em relação ao PIS, no valor total de R\$ 18.787,87 (dezoito mil, setecentos e oitenta e sete reais e oitenta e sete centavos), atualizado até 31/07/2007– planilha à fl. 17.

(...)

4. A decisão proferida no Mandado de Segurança em epígrafe trata apenas de declaração incidental de inconstitucionalidade de Lei proferida em Acórdão do STF (Supremo Tribunal Federal), não tendo sido reconhecido expressamente o direito creditório à contribuinte.

(...)

8. No contexto explanado verifica-se que a decisão judicial transitada em julgado no Mandado de Segurança nº 1999.71.08.005733-0 tem natureza mandamental, específica desse tipo de ação, bem como possui eficácia executiva, pois contém os elementos identificadores da obrigação devida, ou seja, os sujeitos, prestação e exigibilidade, constituindo meio hábil para a declaração do direito à compensação. Contudo, não produz efeitos pretéritos em relação aos pagamentos efetuados anteriormente ao ajuizamento da ação, pois a cobrança de tais valores seria inviável. Por conseguinte, não é possível a compensação de tais créditos, não devendo ser considerados no cálculo de apuração do crédito, os pagamentos efetuados anteriormente à data da impetração do Mandado de Segurança.

9. Feitas as considerações acima, passa-se à apuração do valor do crédito a que a contribuinte faz jus.

10. O direito creditório reconhecido na ação judicial nº 1999.71.08.005733-0 decorre da diferença entre os valores pagos a título de contribuição para o PIS, considerando a base de cálculo como sendo a receita bruta, nos termos do art. 3º da Lei nº 9.718/98, e os valores devidos da mesma contribuição, considerando a

base de cálculo como sendo o faturamento, de acordo com a Lei Complementar nº 07/70.

11. Os documentos que subsidiaram a análise do crédito foram obtidos no processo de habilitação nº 11065.101255/2007-35, nos sistemas da RFB (Receita Federal do Brasil) e mediante o Termo nº 718/2011, no qual a empresa foi intimada a comprovar seu faturamento mensal no período pleiteado, assim entendido como sendo a receita da venda de mercadorias e serviços (fls. 14 a 164).

12. Para fins de apuração do crédito, em função da Súmula STF 271, que não reconhece efeitos patrimoniais pretéritos em concessão de mandado de segurança, foram desconsiderados os pagamentos anteriores a 29/07/1999, data em que a ação foi ajuizada.

13. Os valores devidos de PIS foram apurados aplicando-se a alíquota de 0,65% sobre o faturamento mensal recomposto, tal como definido pela decisão judicial, obtido através dos Balancetes nos anos de 2000, 2001 e jan/2002 e, em 1999, através do Livro de Apuração do ICMS- Ver planilha à fl. 165. Os valores devidos encontram-se discriminados por período de apuração no Demonstrativo de Apuração de Débitos (fls. 166 a 167).

14. Já os valores pagos/compensados a título de contribuição para o PIS (cód. 8109) foram obtidos nos sistemas da RFB e decorrem de pagamentos efetivados e/ou de compensações homologadas a partir da propositura da ação. No Demonstrativo de Pagamentos às fls. 168 a 169 constam, discriminadamente por período de apuração, todos os valores considerados como pagos.

15. Foi efetuado o encontro de contas entre os valores pagos e os devidos dos respectivos períodos de apuração, e, posteriormente, atualizados pela SELIC, desde a data de cada recolhimento até 31/07/2007, os saldos dos pagamentos em que os valores pagos/compensados foram superiores aos valores devidos, apurando-se o crédito de PIS no total de R\$ 3.519,13 (três mil, quinhentos e dezenove reais e treze centavos. Ver Demonstrativos de Saldos de Pagamentos (fls. 170 a 171).

16. A divergência encontrada no valor do crédito de PIS apurado por essa Fiscalização e o calculado pela contribuinte deve-se, principalmente, aos motivos a seguir expostos:

- a contribuinte considerou pagamentos efetuados anteriormente à propositura da ação, referentes às competências de fev/1999 a jun/1999;

- os valores devidos da contribuição são divergentes dos apurados no cálculo da RFB, o qual foi realizado com base nos documentos entregues pela contribuinte mediante intimação, exceto no período de apuração de mai/2000, quando os valores devidos coincidiram. Ademais, a contribuinte não apurou faturamento em dez/1999 e jun/2000, meses em que foram constatadas receitas de vendas de mercadorias no mercado interno;

(...)

A contribuinte foi intimada em 19/08/2011, conforme Carta AR de fls. 203 e apresentou Manifestação de Inconformidade em 19/09/2011 (fls. 205/214), alegando que:

(...)

a) PRELIMINARMENTE

- Da ausência de fundamentação/motivação do ato administrativo que apurou o indébito do contribuinte:

Antes de adentrar no mérito da questão, necessário destacar em preliminar a ausência de fundamentação e demonstração adequada da forma como foi apurado o crédito, o que impossibilita a plena defesa do contribuinte (art. 50, LV, da CF/88). Da leitura da íntegra do processo administrativo nº 11065.723.373/2011-85 não é possível concluir a forma como o indébito foi efetivamente apurado pela DRFB/NH. O Despacho Decisório de fis. 175/177 indica genericamente as condições que devem ser observadas pelo cálculo. Já os demonstrativos de fis. 170/185 são totalmente lacônicos, não se prestando para objetiva demonstração do quantum apurado.

Por exemplo, às fls. 166/167 ("Demonstrativo de Apuração de Débitos") não consta a informação de qual a base de cálculo (origem) utilizada para fins de apurar o "valor devido". Porque razão constam somente os PA's 02/1999 à 06/2000? Como pode o contribuinte aferir a legitimidade do cálculo e defender-se, se não houver a indicação precisa de todos elementos da equação? Veja-se, inclusive, que há menção a base de cálculo do 6º mês anterior! Ao que se refere esta informação? Ressalta-se que a ação judicial não possui nenhuma relação com a teste do "PIS-semestralidade".

Outro exemplo pode ser retirado das fls. 170/171, no "Demonstrativo de Saldos de Pagamentos". Não há qualquer demonstração de como foi obtido o "Saldo Total do DARF". Veja-se que nesse caso, do "Valor total do DARF" foi subtraída uma quantia para se obter o "Saldo do DARF". Mas que subtração é esta? Quais os valores, e de que forma está sendo feita esta subtração? Houve deflacionamento dos valores?

(...)

Diante do que foi exposto, revela-se imprescindível a declaração de nulidade do Despacho Decisório nº 92/2011 proferido no processo nº 11065.723.373/2011-85 por não haver fundamentação adequada sobre os motivos fáticos e jurídicos para calcular o indébito do contribuinte. Alternativamente, requer-se seja o presente processo administrativo transformado em diligência, para que se oportunize a abertura de um novo procedimento de fiscalização em relação ao crédito sob exame, possibilitando ao contribuinte a apresentação dos documentos e demais informações de interesse da fiscalização (RFB).

#### NO MÉRITO

- Da necessária consideração dos valores pagos indevidamente antes do ingresso do mandamus

Conforme referido no item 3, parte do indeferimento do crédito se deu pela descon sideração dos pagamentos indevidos realizados antes do ingresso do mandado de segurança nº 1999.71.08.005733-0 (distribuído em 29/07/99). Com tal descon sideração, diminuiu-se significativamente o montante do crédito da contribuinte.

(...)

Com efeito, foi dito e provado na inicial que a autoridade vinha agindo de forma ilegal em período anterior a impetração do mandamus. Sendo assim é oportuno questionar porque razão a impugnante (impetrante) não iria querer ver afastadas também as condutas ilegais anteriores ao ajuizamento da ação?

Independentemente do requerimento contido na inicial, a impugnante entende que uma vez reconhecida a cobrança ilegal do tributo (direito líquido e certo do contribuinte e abuso de poder do fisco) o Judiciário tem o poder/dever de afastar a

ilegalidade desde sua origem, respeitada o período prescricional, não podendo deixar o jurisdicionado a mercê de abusos de poder.

(...)

No caso concreto, tratou-se de mandado de segurança preventivo que obteve o reconhecimento de uma conduta ilegal que vinha ocorrendo de forma sucessiva. Logo, não há como considerar que a impugnante (impetrante) almejava efeitos exclusivamente prospectivos.

(...)

- DA APURAÇÃO DO VALOR DO INDÉBITO (inconsistência dos valores apurados pela RFB)

(...)

Importa destacar que a coluna denominada "Base de Cálculo" compõe-se do valor referente a receita bruta ("faturamento" + "demais receitas"). Não incluem-se na receita bruta as vendas diretas para o exterior (exportação) ou vendas com fins específicos de exportação.

(...)

Embora a auditoria-fiscal não tenha apontado especificamente a origem/justificativa da divergência que entendeu existir, o que dificulta o exercício da própria defesa do contribuinte (tema objeto da preliminar), verifica-se pelo confronto das planilhas de cálculo e dos documentos juntados pelo contribuinte à fls. 14 à 164 (Balancetes, Balanços, Livro de Apuração de ICMS/1999 e Declaração de ISSQN/1999), que a fiscal considerou, equivocadamente, como faturamento as vendas equiparadas a exportação. Tal equívoco aumentou a base de cálculo da contribuição e diminuiu, por decorrência lógica, o crédito do contribuinte.

Verifica-se nos PA's de 03/1999 à 11/1999 que a diferença entre a base de cálculo utilizada pela RFB e o faturamento da empresa é exatamente o valor correspondente às vendas com fins específicos de exportação (Doc. 3). A tabela que segue demonstra que a diferença entre a base de cálculo utilizada pela fiscalização e aquela utilizada pelo contribuinte é exatamente o valor das vendas equiparadas à exportação:

(...)

Nessa linha, resta equivocado o cálculo da fiscalização. À toda evidência a venda equiparada a mercado externo (venda com fins específico de exportação) não é receita tributável. Isto porque, na época dos fatos (1999 e 2000) havia previsão de isenção. Atualmente, diga-se de passagem, a não tributação decorre de regra de imunidade (Emenda constitucional nº 33/2001 que acrescentou o §2, I, ao artigo 149, CF/88).

(...)

Outro equívoco encontrado no "Demonstrativo de Apuração valores de débitos" encontra-se no PA 12/1999. Nesse caso, embora o contribuinte não tenha tido faturamento, a fiscalização utilizou como base de cálculo o montante de R\$36.274,36. No PA de 12/1999 a empresa teve uma variação cambial no valor de R\$36.026,98. A fiscalização utilizou a variação cambial ativa como se faturamento fosse, o que não corresponde ao conceito legal da base de cálculo da COFINS.

Verifica-se, assim, que há inconsistências nos cálculos da RFB. Tratando-se de erro material, e, em respeito ao princípio da legalidade, deve ser corrigido o

levantamento mediante novo cálculo para aferição do crédito garantido pela decisão judicial.

(...)

É o relatório.

A 2ª Turma da DRJ-POA, em sessão datada de 07/12/2018, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade. Foi exarado o Acórdão nº 10-63.577, às fls. 277/303, com a seguinte ementa:

**MANDADO DE SEGURANÇA. EFEITOS.**

As sentenças mandamentais gozam de eficácia executiva. Os créditos dela decorrentes poderão ser objeto de compensação sempre que a sentença, ao reconhecer a existência/inexistência da relação jurídico-tributária, contiver, mesmo que implicitamente, os elementos identificadores da obrigação.

**MANDADO DE SEGURANÇA. PARECERES PGFN/CRJ Nº 19, DE 06/01/2011 E PGFN/CAT Nº 2.093/2011: FARÁ JUS AOS CRÉDITOS EXISTENTES A PARTIR DA DATA DA SUA IMPETRAÇÃO E NÃO MAIS QUANDO DO MARCO TEMPORAL REFERENTE AO ENCAMINHAMENTO DE PEDIDO DE COMPENSAÇÃO À RECEITA FEDERAL**

De acordo com o explicitado nos Pareceres PGFN/CRJ nº 19, de 06/01/2011 e PGFN/CAT nº 2.093/2011, o contribuinte beneficiário de direito creditório via Mandado de Segurança fará jus aos créditos existentes a partir da data da sua impetração. Observe-se que deverá ser respeitado o prazo de 5 anos do trânsito em julgado para envio das declarações de compensação.

**COMPROVAÇÃO DO DIREITO ALEGADO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.**

No âmbito específico do processo administrativo fiscal, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito alegado.

**CERTEZA E LIQUIDEZ.**

A mera alegação da existência de crédito, desacompanhada de elementos de prova - certeza e liquidez, não é suficiente para reformar a decisão da glosa de créditos.

**ARGUIÇÃO DE NULIDADE DE DESPACHO DECISÓRIO. ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

Verificada a presença de fundamentação legal no despacho decisório, e constatado que o sujeito passivo obteve plena ciência de seus termos, tanto da descrição dos fatos quanto da fundamentação e conclusão, resta infundada a alegação do cerceamento de defesa, e, conseqüentemente, da nulidade da decisão.

**VENDA A EMPRESAS EXPORTADORAS. NÃO COMPROVAÇÃO.**

O gozo do benefício fiscal de não incidência da Cofins, no caso de exportação para o exterior e de vendas a empresa comercial exportadora, requer a devida comprovação, mediante documentos hábeis e idôneos, das supostas operações realizadas.

**PROVAS. INSUFICIÊNCIA.**

A mera arguição de direito, desacompanhada de provas hábeis e idôneas, não é suficiente para demonstrar a ocorrência dos fatos alegados na impugnação.

**CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA. SUFICIÊNCIA DE INFORMAÇÕES E DOCUMENTOS. DESNECESSIDADE.**

Se as informações e documentos que instruem os autos são suficientes para o convencimento do julgador, a realização de diligência é desnecessária.

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 03/01/2019 (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 309), apresentou Recurso Voluntário em 24/01/2019, às fls. 313/325.

É o relatório.

### Recurso Especial

Trata-se de Recurso Especial de divergência, interposto pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº **3401-009.079**, de 26/05/2021, cuja ementa, na parte de interesse, e dispositivo de decisão se transcrevem a seguir:

MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.

O STJ já consolidou entendimento no sentido de que o mandado de segurança constitui instrumento adequado à declaração do direito à compensação do indébito recolhido em período anterior à impetração, observado o prazo prescricional de 5 (cinco) anos contados retroativamente a partir da data do ajuizamento da ação mandamental.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito creditório referente aos pagamentos realizados pelo contribuinte nos 5 anos anteriores à data de ajuizamento do Mandado de Segurança e que tenham sido devidamente comprovados nos autos. Votou pelas conclusões o conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto.

Em seu Recurso Especial, a Fazenda Nacional suscita divergência quanto à seguinte matéria: **termo de início do crédito reconhecido em mandado de segurança**. Indica, como paradigma, o Acórdão nº 3402-007.434.

Em exame de admissibilidade, entendeu-se que restou demonstrada a divergência de interpretação, tendo o despacho de admissibilidade trazido os seguintes fundamentos:

#### 3.1 Termo de início do crédito reconhecido em Mandado de Segurança

Trata-se de crédito de Pis reconhecido judicialmente, no âmbito do Mandado de Segurança MS 1999.71.08.005733-0. A decisão recorrida decidiu que o termo de início dos créditos a serem restituídos/compensados poderia ser anterior à data da impetração do MS, pelo prazo prescricional de 5 anos, conforme a ementa já transcrita.

A recorrente apresenta o paradigma apenas pela ementa, que se transcreve (fl. 354):

PRAZO DECADENCIAL. MANDADO DE SEGURANÇA.

De acordo com o explicitado nos Pareceres PGFN/CRJ nº 19, de 06/01/2011 e PGFN/CAT nº 2.093/2011, o contribuinte beneficiário de direito creditório via Mandado de Segurança fará jus aos créditos existentes a partir da data da sua impetração. Observe-se que deverá ser respeitado o prazo de 5 anos do trânsito em julgado para envio das declarações de compensação. (Acórdão n. 3402-007.434, doc. 1)

A recorrente argumenta ainda (fl. 354):

6. Neste sentido, como visto, o trecho do v. acórdão ora recorrido firmou o posicionamento de que o contribuinte faz jus aos valores de até 5 (cinco) anos anteriores a propositura do mandado de segurança.

7. Diferentemente, o paradigma ora colacionado, no trecho confrontante, assenta o entendimento, baseado nos Pareceres PGFN/CRJ nº 19, de 06/01/2011 e PGFN/CAT nº 2.093/2011, que o contribuinte fará jus apenas aos créditos existentes a partir da data da impetração, uma vez que as sentenças mandamentais gozam de eficácia executiva.

O paradigma constrói seus fundamentos para decidir que o Mandado de Segurança, com pedido de inconstitucionalidade de lei tributária e mesmo sem o expresso pedido de compensação, já poderia caracterizar o marco do prazo de prescrição, antes do pedido administrativo, e nisso converge com o recorrido.

Não obstante, o paradigma, na ementa já transcrita, e também no voto condutor, acaba por limitar os créditos permitidos como aqueles posteriores ao pedido judicial.

Portanto, as decisões comparadas dão entendimento diferente quanto à possibilidade de que créditos anteriores à impetração de Mandado de Segurança possam ser objeto de compensação.

Intimado do acórdão de recurso voluntário, do recurso especial da Fazenda e do despacho de admissibilidade, o sujeito passivo não apresentou contrarrazões.

## VOTO

Conselheiro Vinícius Guimarães – Relator

O Recurso Especial interposto é tempestivo e deve ser conhecido conforme os fundamentos expressos no despacho de admissibilidade.

Quanto ao mérito, a questão controversa consiste em saber qual o termo inicial para o reconhecimento de créditos postulados em mandado de segurança: segundo o aresto recorrido, o termo inicial corresponderia aos cinco anos anteriores à impetração; de modo diverso, no entendimento do paradigma, os créditos abrangidos pela segurança seriam apenas aqueles relativos ao período posterior ao da impetração do *mandamus*.

No caso concreto, temos os seguintes contornos fáticos:

1. A decisão judicial transitada em julgado em 24/02/2006, referente ao mandado de segurança nº 1999.71.08.005733-0, impetrado em 29/07/1999, declarou a inexigibilidade do PIS apurado com base no art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98 (fls. 08 a 10).
2. Com amparo na decisão judicial transitada em julgado e, em cumprimento ao disposto no art. 70 da IN/RFB nº 900/2008, a contribuinte formalizou Pedido de Habilitação de Crédito Judicial no processo nº 11065.101255/2007-35, o qual foi deferido conforme Despacho DRF/NHO nº 304/2007 de 18/09/2007 (fls. 07 e 11 a 13).
3. A fim de analisar a DCOMP (Declaração de Compensação) a seguir relacionada, transmitida após o deferimento da habilitação, passou-se à análise da legitimidade do

crédito pleiteado no período de fev/1999 a jan/2002 em relação ao PIS, no valor total de R\$ 18.787,87 (dezoito mil, setecentos e oitenta e sete reais e oitenta e sete centavos), atualizado até 31/07/2007– planilha à fl. 17.

4. O despacho decisório e a decisão de primeira instância reconheceram apenas os créditos referentes aos períodos de apuração posteriores à impetração do mandado de segurança (29/07/1999).

Tal entendimento foi revertido pelo acórdão recorrido, com base nos fundamentos a seguir transcritos:

#### II - DOS VALORES PAGOS INDEVIDAMENTE ANTES DO INGRESSO DO MANDAMUS

Sustenta o Recorrente que carece de fundamento jurídico o argumento de que o contribuinte não faz jus à utilização do crédito oriundo de pagamentos ocorridos antes do mandado de segurança. Em seu entender, uma vez declarada a inconstitucionalidade do dispositivo atacado (fato incontroverso no caso concreto), restou afastado, de plano, o direito do Fisco de exigir o tributo. A consequência direta desta premissa seria de que o Fisco tenha que devolver aquilo que exigiu sob a égide da Lei julgada inconstitucional.

Os fundamentos da decisão da DRJ foram expressos, em síntese, da seguinte forma:

Dessa forma para esmiuçar a lide passaremos a dividi-la em tópicos:

##### a) Da eficácia executiva do Mandado de Segurança

A questão, bastante controvertida, diga-se de passagem, foi objeto da Nota Técnica COSIT nº 18, de 30/07/2010, a qual submeteu várias indagações de diversas Regiões Fiscais à apreciação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), tendo em vista suas atribuições de consultoria e assessoramento jurídico previstas no art. 13, da Lei Complementar nº 73, de 10/02/1993.

A PGFN, por sua vez, manifestou-se sobre a matéria que lhe fora encaminhada pela COSIT inicialmente por meio do Parecer PGFN/CRJ nº 19, de 06/01/2011. A seguir vão alguns trechos do Parecer que estão diretamente ligadas à solução do litígio:

(...)

Conclui na continuidade a PGFN que as sentenças mandamentais gozam de eficácia executiva e poderão ser objeto de compensação sempre que a sentença, ao reconhecer a existência/inexistência de relação jurídico-tributária, contiver, mesmo que implicitamente, os elementos identificadores da obrigação. Ressalte-se, todavia, que como o writ alcança somente as prestações atuais e futuras, sua abrangência será entre a data da impetração e do efetivo cumprimento da ordem de força mandamental e de eficácia executiva (no caso de não cumprimento da ordem – art. 461, do CPC). Assim conclui o Parecer:

61. Diante das considerações delineadas, constata-se que a força executiva da sentença decorre da natureza e do conteúdo da decisão, independentemente da denominação a ela atribuída, de tal maneira que gozará de eficácia executiva e, portanto, poderá ser objeto de compensação toda sentença tributária que, ao reconhecer a existência/inexistência de relação jurídico-tributária, contiver, mesmo que implicitamente, os elementos identificadores da obrigação devida (sujeitos, prestação e exigibilidade).

(...)

65. Em consequência, esta Procuradoria-Geral não corrobora com a proposta de solução firmada pela Disit/SRRF10, no sentido de que “para as unidades da RFB

homologarem DCOMP (...), é necessário que a ação judicial que enseje a homologação (...) tenha como objeto o reconhecimento em favor do sujeito passivo de crédito contra a Fazenda Nacional e que a decisão nela proferida expressamente (...) autorize a compensação”, pois a posição defendida neste Parecer é de que, para se atribuir executividade à sentença tributária, basta que esta, ao certificar a inexistência de relação jurídico-tributária, contenha, ainda que indiretamente, todos os elementos identificadores da obrigação devida, como sujeitos, prestação e exigibilidade.”

b) Do Mandado de Segurança e seus efeitos no direito creditório

O Parecer PGFN/CRJ nº 19, de 06/01/2011, esclareceu que a sentença proferida em sede de mandado de segurança se sujeita a dois regramentos: a) como o writ alcança somente as prestações atuais e futuras, gozam os consectários entre a data da impetração e do efetivo cumprimento da ordem de força mandamental e de eficácia executiva (no caso de não cumprimento da ordem – art. 461 do CPC), podendo tais valores, em consequência, ser objeto de compensação tributária (Súmula nº 213 do STJ) e b) inviabilidade da cobrança, por meio de mandado de segurança, dos valores referentes às parcelas pretéritas ao ajuizamento do writ e, portanto, impossibilidade de compensação de tais créditos, devendo ser ajuizada nova ação (repetição de indébito) à satisfação dos créditos pretéritos (Súmulas nº 269 e 271 do STF).

Observemos o que dispõe tal Parecer:

(...)

60. Nesse contexto, conclui-se que a sentença proferida em sede de mandado de segurança se sujeita a dois regramentos: a) como o writ alcança somente as prestações atuais e futuras, gozam os consectários entre a data da impetração e do efetivo cumprimento da ordem de força mandamental e de eficácia executiva (no caso de não cumprimento da ordem – art. 461 do CPC), podendo tais valores, em consequência, ser objeto de compensação tributária (Súmula nº 213 do STJ) e b) inviabilidade da cobrança, por meio de mandado de segurança, dos valores referentes às parcelas pretéritas ao ajuizamento do writ e, portanto, impossibilidade de compensação de tais créditos, devendo ser ajuizada nova ação (repetição de indébito) à satisfação dos créditos pretéritos (Súmulas nº 269 e 271 do STF).

Como dispõe esse último parágrafo, a sentença proferida em sede de Mandado de Segurança alcança as prestações atuais e futuras, gozando o consectário entre a data da impetração e do efetivo cumprimento da ordem de força mandamental e de eficácia executiva, podendo tais valores, em consequência, serem objetos de compensação tributária.

Entretanto, outro tem sido o posicionamento do STJ sobre a matéria, conforme se verifica dos seguintes precedentes:

a) REsp nº 1.911.513/RS, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, Publicação em 13/04/2021:

É o relatório. Passo a decidir.

A insurgência merece prosperar.

Verifica-se que o acórdão recorrido encontra-se em dissonância com a jurisprudência desta Corte Superior, a qual entende que a possibilidade de a sentença mandamental declarar o direito à compensação (ou creditamento), nos

termos da Súmula 213/STJ, de créditos ainda não atingidos pela prescrição não implica concessão de efeitos patrimoniais pretéritos à impetração, de modo que, reconhecido o direito à compensação, a comprovação do indébito e efetiva compensação deverão ser pleiteadas no âmbito administrativo, respeitado o prazo prescricional quinquenal anterior ao ajuizamento do mandamus.

Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. MANDADO DE SEGURANÇA. RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE. SÚMULAS 213 E 461 DO STJ.

1. Esta Corte já se manifestou no sentido de que o mandado de segurança constitui instrumento adequado à declaração do direito à compensação do indébito recolhido em período anterior à impetração, observado o prazo prescricional de 5 (cinco) anos contados retroativamente a partir da data do ajuizamento da ação mandamental. Precedente: EDcl nos EDcl no REsp 1.215.773/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Seção, DJe 20/6/2014.

2. A sentença do Mandado de Segurança que reconhece o direito à compensação tributária (Súmula 213/STJ: "O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária"), é título executivo judicial, de modo que o contribuinte pode optar entre a compensação e a restituição do indébito (Súmula 461/STJ: "O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado").

3. Agravo interno da FAZENDA NACIONAL não provido.

(AgInt no REsp 1.778.268/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/03/2019, DJe 02/04/2019)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. PRESCRIÇÃO. OMISSÃO. EXISTÊNCIA. MANDADO DE SEGURANÇA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. PRESCRIÇÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS.

[...]

2. A possibilidade de a sentença mandamental declarar o direito à compensação, restituição ou creditamento de créditos ainda não atingidos pela prescrição "não implica concessão de efeitos patrimoniais pretéritos à impetração" (AgRg no REsp 1.365.189/SC, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Primeira Seção, DJe 15/04/14)

3. Embargos de declaração acolhidos, a fim de declarar o direito ao aproveitamento de crédito em discussão no período de 5 (cinco) anos, contados retroativamente a partir da impetração do mandamus.

(EDcl nos EDcl no REsp 1.215.773/RS, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 20/6/2014)

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial para reconhecer que a declaração do direito à compensação também se refere aos créditos recolhidos indevidamente no quinquênio que antecede à impetração.

b) REsp nº 1.840.283, Relator Ministro GURGEL DE FARIA, Publicação em 16/03/2021:

Do que se observa, a Corte estadual não acolheu o pedido de declaração do direito à compensação dos créditos havidos anteriormente à impetração, por entender

que o acolhimento dessa pretensão importaria na produção de efeitos pretéritos ao mandamus.

Entretanto, esse entendimento diverge da jurisprudência deste Tribunal Superior, que é no sentido de que o provimento alcançado em mandado de segurança, que visa exclusivamente a declaração do direito à compensação tributária, nos termos da Súmula 213 do STJ ("O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária"), tem efeitos exclusivamente prospectivos, os quais somente serão sentidos posteriormente ao trânsito em julgado (art. 170-A do CTN), quando da realização do efetivo encontro de contas, o qual está sujeito à fiscalização pela administração tributária.

Para essa espécie de pretensão mandamental, o reconhecimento do direito à compensação de eventuais indébitos recolhidos anteriormente à impetração ainda não atingidos pela prescrição não importa em produção de efeito patrimonial pretérito, vedado pela Súmula 271 do STF, visto que não há quantificação dos créditos a compensar e, por conseguinte, provimento condenatório em desfavor da Fazenda Pública à devolução de determinado valor, o qual deverá ser calculado posteriormente pelo contribuinte e pelo fisco no âmbito administrativo segundo o direito declarado judicialmente ao impetrante.

Frise-se que da tese explicitada no julgamento do REsp 1.365.095/SP é possível depreender que o pedido de declaração do direito à compensação tributária está normalmente atrelado ao "reconhecimento da ilegalidade ou da inconstitucionalidade da anterior exigência da exação", ou seja, aos tributos indevidamente cobrados antes da impetração, não havendo razão jurídica para que, respeitada a prescrição, esses créditos não constem do provimento declaratório.

Aliás, como cediço, a decisão de natureza declaratória não constitui, mas apenas reconhece um direito pré-existente.

Nesse mesmo sentido, vide:

(...)

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, do RISTJ, DOU PROVIMENTO ao recurso especial para, reformando o acórdão recorrido: (i) reconhecer a adequação da pretensão mandamental de declaração do direito à compensação de indébito tributário recolhido em período anterior e não atingido pela prescrição, devendo esse encontro de contas ocorrer na instância administrativa, em que assegurada à autoridade fiscal o exame acerca da correção dos valores apresentados pela contribuinte; (ii) determinar o retorno dos autos ao juízo de primeira instância, para que, oportunamente, examine o referido pedido.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao pedido do Recorrente, para que a Unidade Preparadora leve em conta, na apuração dos créditos pleiteados, os pagamentos realizados pelo contribuinte nos 5 anos anteriores à data de ajuizamento do writ.

Os fundamentos transcritos a seguir são precisos, de maneira que os adoto como razões de decidir no presente voto. Com efeito, como bem reconheci o aresto recorrido, o arco de apuração dos créditos tem como termo inicial a data de cinco anos anterior à impetração do mandado de segurança.

Nesse sentido, veja-se, por exemplo, o Acórdão nº 9303-013.057, julgado em 17/03/2022, por unanimidade de votos, e o Acórdão nº 9303-010.967, julgado em 11/11/2020, por maioria de votos, nos quais restou decidido que o arco temporal dos créditos se dá pela aplicação do prazo prescricional à data da propositura da ação judicial – ou seja, da data de propositura, conta-se, para trás, o prazo prescricional.

No caso concreto, como a propositura do mandado de segurança se deu em 29/07/1999, e os créditos de PIS/COFINS postulados referem-se aos períodos de fevereiro/1999 a janeiro/2002, há que se reconhecer, na apuração do direito creditório postulado neste processo, os recolhimentos indevidos a partir de fevereiro de 1999.

Observe-se, por fim, que o recurso especial e o paradigma indicado assentam sua tese com base no entendimento exarado nos Pareceres PGFN/CRJ nº 19, de 06/01/2011 e PGFN/CAT nº 2.093/2011. Tal entendimento da Procuradoria foi superado pelo Parecer PGFN/CRJ 1177/2013, como bem restou decidido no Acórdão nº 3201-001.951, julgado em 09/12/2015, por unanimidade, Relatora Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, cujos excertos do voto condutor são transcritos a seguir:

A tutela jurisdicional pleiteada, em matéria tributária, será a mesma eficácia de uma ação de rito ordinário, a depender do pedido formulado pelo impetrante, que delimitará os limites da lide.

Por conseguinte, não há óbice no direito positivo em vigor, para que se a tutela pretendida em mandado de segurança tenha os assim denominados "efeitos patrimoniais", isto é, alcance fatos anteriores à sua impetração.

Nesse sentido, a própria Procuradoria da Fazenda Nacional alterou o seu entendimento, revogando o Parecer PGFN/CRJ 19/2011, ao editar o Parecer PGFN/CRJ 1177/2013. No referido parecer afirma-se que:

[...]

20. Logo, declarada judicialmente a inexistência da relação jurídico-tributária e identificados todos os elementos da obrigação devida, sob o viés literal da legislação que rege o instituto da compensação (Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 20081, e CTN), deixa de existir óbice para o deferimento da compensação pela Administração Pública Tributária, já que o contribuinte estará amparado por decisão judicial transitada em julgado que reconheceu a inexigibilidade do tributo.

21. Ainda que assim não fosse, não se pode olvidar que entende o STJ que o ajuizamento da ação mandamental interrompe a fluência do prazo prescricional para a ação de repetição do indébito tributário.

22. Citado juízo desponta como entendimento consagrado nos REsp nº 1.181.834/RS2 e AgRg no REsp nº 1.181.970/SP3.

23. Então, se a impetração do mandado de segurança possui o condão de interromper a fluência do prazo prescricional para a propositura da ação de repetição do indébito tributário, parece inócuo negar à parte o direito imediato à compensação das parcelas pretéritas ao ajuizamento do mandamus.

24. Ademais, como é sabido, ajuizada a ação de repetição do indébito, não poderá o Poder Judiciário decidir de modo diverso ao julgado anterior, que declarou a inexistência da relação jurídico-tributária, à época, em litígio.

25. Portanto, submeter a matéria a um novo juízo de certificação antes de sua efetiva satisfatoriedade não apresenta muita utilidade prática, na medida em que o novo julgado apenas registrará o que já fora declarado na primeira ação, revestindo-o da pretensão condenatória.

26. Contudo, em que pese as considerações acima exaradas, a técnica impõe, devido às particularidades da ação mandamental, que se onere o impetrante com a obrigatoriedade de ajuizar nova demanda para a satisfação exclusiva dos créditos recolhidos anteriormente à propositura do writ.

27. Tal lógica, embora seja fruto da natureza da sentença de mandado de segurança, tem se mostrado inútil, pois o STJ já se posicionou, embora haja decisões em sentido contrário, pela viabilidade da aludida compensação.

28. Destarte, parece estar dissociado da realidade o enunciado da Súmula nº 271 do STF, o qual dispõe que a concessão de mandado de segurança não produz quaisquer efeitos patrimoniais em relação a período pretérito.

29. Assim, embora não se ignore a natureza da sentença de mandado de segurança e todos os corolários dela decorrentes, o apreço aos rigores da técnica, no presente caso, gera, de fato, real benefício jurídico à Fazenda Nacional?

30. Esta Procuradoria-Geral inclina-se em responder, hoje, negativamente à indagação, pois a realidade parece superar a tese contida na Súmula nº 271 do STF.

31. Outrossim, a viabilidade da compensação imediata das parcelas vencidas ao ajuizamento do mandado de segurança, além de não causar prejuízo processual à União, prestigia ainda diversas balizas constitucionais, dentre as quais, destacam-se, dada a relevância que se aplica ao caso, a eficiência, a celeridade e a economia processual. Ademais, desonera não somente o contribuinte, mas a própria PGFN e o Poder Judiciário, que se veem desobrigados de atuarem em questões em que já antevisto o derradeiro resultado.

32. Portanto, considerando a existência de decisões judiciais que reconhecem o direito à compensação de prestações anteriores ao ajuizamento do mandado de segurança e a ausência de dano relevante à Fazenda Nacional – já que o prazo prescricional para o ingresso de eventual ação de repetição do indébito tributário não flui com o ajuizamento da ação mandamental e, uma vez interposta tal ação de repetição, será o juízo inábil a reverter a coisa julgada declaratória desfavorável à Fazenda Nacional – é de se reconhecer o direito dos contribuintes de que, nas ações mandamentais transitadas em julgado, em que fora obtido o reconhecimento da inexistência de relação jurídico-tributária e que contenha todos os elementos identificadores da obrigação devida, os créditos pretéritos ao

ajuizamento da ação podem ser compensados de imediato, sem a necessidade do ajuizamento de ação condenatória para tal finalidade.

33. Todavia, destaca-se que a satisfação dos créditos vencidos sempre deve encontrar limite no prazo prescricional a que se refere o art. 168 do CTN ou em outro prazo específico da

relação substancial deduzida em juízo.

É dizer, a eficácia condenatória do mandado de segurança, dependerá do pedido formulado – no caso, além da declaração incidental de inconstitucionalidade da lei que

fundamentou os pagamentos indevidos, deve haver o exposto pedido de compensação ou restituição dos valores, dentro dos prazos permitidos em lei.

No caso em tela, o fundamento do não reconhecimento do direito creditório e da decisão recorrida unicamente foi o Parecer PGFN/CRJ 19/2011, que foi superado pelo Parecer PGFN/CRJ 1177/2013, cujo entendimento é favorável à tese da Recorrente.

Em face do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para que, ultrapassada a matéria julgada, o processo retorne à autoridade preparadora, para o cálculo do direito creditório.

### Conclusão

Diante do acima exposto, voto por **negar provimento** ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães