



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13770.720619/2015-50
ACÓRDÃO	2004-000.329 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GARRA ESCOLTA, VIGILANCIA E SEGURANCA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. PRETENSÃO DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIACÃO. SÚMULA CARF Nº 2. NÃO CONHECIMENTO.

É vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de inconstitucionalidade. O pleito de reconhecimento de inconstitucionalidade materializa fato impeditivo do direito de recorrer, não sendo possível conhecer o recurso neste particular. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. PRETENSÃO DE DISCUTIR QUESTÃO ESTRANHA AO ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO. NÃO CONHECIMENTO.

Não compete ao órgão julgador administrativo se manifestar sobre questão estranha ao lançamento de ofício.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR. PEDIDO DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO REQUERIDA EM RECURSO VOLUNTÁRIO. APLICAÇÃO AUTOMÁTICA DA SUSPENSÃO E COMPETÊNCIA PARA CADASTRAMENTO PELA UNIDADE DE ORIGEM.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorre da própria interposição do recurso voluntário por força do inciso III do art. 151 do CTN e o cadastramento da suspensão e o requerimento de sua adequada anotação devem ser dirigidas a unidade de atendimento do domicílio fiscal do contribuinte, não competindo ao CARF decidir sobre a temática em preliminar de recurso voluntário ou em caráter liminar, assim como também não competia ao colegiado de primeira instância.

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM GFIP. DIREITO CREDITÓRIO NÃO COMPROVADO. GLOSA.

A certeza e a liquidez do crédito são condições impostas por lei para que o vindicado e autodeclarado direito creditório seja aproveitado pelo sujeito passivo na compensação tributária.

Não atendidas as condições estabelecidas na legislação previdenciária e no Código Tributário Nacional – CTN, e não comprovada a origem, a certeza ou a liquidez dos créditos, deverá a fiscalização efetuar a glosa dos valores indevidamente compensados em GFIP, com o consequente lançamento de ofício das importâncias que deixaram de ser recolhidas pelo encontro de contas não efetivado, inclusive considerando que os débitos estão confessados em GFIP.

É ônus do contribuinte comprovar o direito creditório vindicado.

MULTA DE MORA NO LANÇAMENTO DE OFÍCIO POR COMPENSAÇÃO INDEVIDA EM GFIP. LEGALIDADE.

É cabível, por expressa disposição legal, a aplicação da multa de mora, limitada em 20%, decorrente do lançamento de ofício nos casos de valores compensados indevidamente em GFIP, a teor do art. 89, §9º, da Lei nº 8.212, incluído pela Lei nº 11.941, combinado com o art. 35 da Lei nº 8.212, com redação da Lei nº 11.941, e art. 61, caput e §2º, da Lei nº 9.430.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso voluntário, exceto quanto ao pedido de efeito confiscatório da multa de mora e a temática da não incidência de contribuições previdenciárias sobre os subsídios percebidos por detentores de mandato eletivo, rejeitar a preliminar e, no mérito, na parte conhecida, negar provimento..

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. 700/712), 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 de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) de primeira instância (e-fls. 673/689), consubstanciada no Acórdão nº 108-026.296 - 32ª TURMA DA DRJ08, de 21/07/2022, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO. EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO. EFEITO AUTOMÁTICO ENQUANTO PENDENTE A LIDE ADMINISTRATIVA.

No âmbito tanto do lançamento do crédito tributário, como naquele onde se procede à glosa de compensações realizadas indevidamente, constitui causa de suspensão da sua exigibilidade, de forma automática, a apresentação pelo sujeito passivo de instrumento tempestivo de impugnação administrativa ou manifestação de inconformidade, respectivamente, desde que se preencha os elementos necessários à sua formalização como tal e que não encontre óbices legais ou preclusivos ao seu conhecimento.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INTIMAÇÃO DO JULGAMENTO. SIGILO FISCAL. INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE. ENTENDIMENTO SUMULAR VINCULANTE.

No âmbito do processo administrativo fiscal não há que se falar em intimação do resultado do julgamento ao advogado do contribuinte, uma vez se tratar de conteúdo abrangido pelo sigilo fiscal. Aplicação da Súmula CARF nº 110, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, provida de força vinculante aos órgãos do contencioso administrativo da Receita Federal do Brasil - RFB, nos termos da Portaria ME nº 129, de 01/04/2019.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI FEDERAL. RECONHECIMENTO E AFASTAMENTO DO DIREITO POSITIVADO EM FACE DA SUPOSTA VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal em vigor, porque que tal mister incumbe tão somente aos órgãos do Poder Judiciário. Também lhes é vedado o afastamento de norma objetiva constante do direito positivado em face da suposta violação de princípios, não havendo a demonstração de violação ao *due process of law*.

COMPENSAÇÃO. AÇÃO JUDICIAL. AUSÊNCIA DE TRÂNSITO EM JULGADO. CABIMENTO DA GLOSA.

É cabível a glosa de créditos utilizados em compensação, frutos de processos judiciais, sem o respectivo trânsito em julgado, violando-se o disposto no artigo 170-A do Código Tributário Nacional – CTN.

LANÇAMENTO. MULTA DE MORA. CARÁTER VINCULADO.

A aplicação da multa de mora para a hipótese de compensação indevida se submete à disciplina da Lei nº 8.212/91, artigos 35 e 89, § 9º, e da Lei nº 9.430/96, artigo 61, não cabendo qualquer ajuste ou retificação, por força da natureza vinculada do ato administrativo de lançamento, conforme artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

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. 19/30, DEBCAD nº 51.048.118-3 – Glosa de Compensação) devidamente colacionados, tendo o contribuinte sido notificado em 08/10/2015 (e-fl. 399), foi bem sumariado no relatório do acórdão objeto da irrisignação, pelo que passo a adotá-lo com breves adaptações quando necessárias:

Inicialmente, importa observar que **a multa isolada, constante do Auto de Infração DEBCAD nº 51.048.119-1, foi tratada e julgada nos autos do processo administrativo nº 15586.720261/2015-78, com decisão terminativa contrária ao contribuinte (Acórdão DRJ nº 14-60.445. Após recurso voluntário, houve desistência por parcelamento da multa isolada).**

O caso presente é exclusivamente a glosa de compensação.

Trata-se de Auto de Infração relativo à glosa de compensação indevida (Auto de Infração DEBCAD nº 51.048.118-3), no período compreendido pelas competências 06/2010 a 12/2012.

Consta que o trabalho de Auditoria Fiscal teve início com a solicitação de apresentação dos documentos relacionados no TIF – Termo de Início de Procedimento Fiscal, entregue ao contribuinte em 20/02/2015. No Termo de

Início de Procedimento Fiscal foram solicitados do contribuinte informações sobre as compensações efetuadas nas GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social no período 01/2012 a 12/2012, e que informasse, com relação as compensações efetuadas: a) Se todo o processo de compensação se dá com base em decisão judicial ou não. Caso se dê com base em decisão judicial, apresentar cópia da mesma; b) Caso as compensações tenham por base decisões judiciais, apresentar justificativas com planilhas dos valores compensados. As demonstrações deverão conter: Valores Originários do suposto indébito, critérios de utilização/valores de correção de juros e valores finais atualizados e competências objeto da respectiva compensação.

Em atendimento ao TIFP o contribuinte apresentou documento denominado CONTROLE DE COMPENSAÇÃO DE CONTRIB. PREVIDENCIÁRIAS - LANÇAMENTOS GPS. O documento não atendeu às solicitações de informações solicitadas pela fiscalização. Os valores informados não correspondem aos que foram de fato compensados pela empresa. Não há informação dos valores compensados pela filial CNPJ 04.../0002-12 de Teixeira de Freitas. As informações também não demonstram como teriam chegado aos valores compensados. Conforme disposto no documento a compensação teria como origem o processo judicial nº 2010.50.01.006070-5, da 1ª Vara Cível de Vitória/ES.

Através do TIF nº 1 – Termo de Intimação Fiscal nº 1, de 07/04/2015, o período de fiscalização foi ampliado, passando a cobrir o período 06/2010 a 12/2012. A fiscalização ratificou as solicitações de informações feitas no TIFP a respeito dos valores compensados, deixando claro que a empresa, em síntese, deveria demonstrar como chegou aos valores finais compensados. A empresa, entretanto, não prestou informações adicionais, revelando-se omissa com relação a todas as solicitações de informações.

No documento denominado CONTROLE DE COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS – LANÇAMENTOS GPS, apresentado a fiscalização em atendimento ao TIFP, a empresa apresenta uma coluna denominada Saldo Anterior, indicando que os valores compensados em sua totalidade deveriam atingir a importância de R\$ 1.916.727,18. A empresa não demonstra como teria chegado a este valor. Não há demonstração de quais rubricas teriam sido incluídas nos cálculos, nem os índices de correção. Não há sequer a indicação de que a empresa teria respeitado a prescrição mencionada na decisão do Juiz da 1ª Vara Federal Cível. Existe unicamente um valor, já mencionado, de R\$ 1.916.727,18, a compensar.

No mesmo documento denominado CONTROLE DE COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS LANÇAMENTOS GPS a empresa, mesmo não demonstrando como chegou a tais valores, indica que os créditos apurados para compensação seriam originários de VERBAS INDENIZATÓRIAS e 13º SALÁRIO.

Com relação a VERBAS INDENIZATÓRIAS, a empresa não indica que verbas seriam estas. Com relação a rubrica 13º SALÁRIO, o que consta é que esta rubrica

foi assunto de uma outra ação judicial por parte desta mesma empresa. Trata-se da ação judicial nº 2012.50.01.004540-3, que tramita na 6ª Vara Federal Cível. Nesta ação judicial a empresa teve negada a autorização para se compensar da contribuição sobre 13º Salário.

Em síntese: A rubrica 13º Salário não integra o processo judicial nº 2010.50.01.006070-5 e o processo judicial no qual foi incluído a referida rubrica, o processo nº 2012.50.01.004540-3, teve decisão contrária às pretensões da empresa contribuinte.

A empresa, no campo próprio da GFIP, foi totalmente omissa com relação ao período a que se refere a compensação. Não há informação nenhuma. No anexo denominado CONTROLE DE COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS – LANÇAMENTOS GPS a empresa define como período de apuração a própria competência da GFIP.

Sobre as compensações do que a empresa denomina como VERBAS INDENIZATÓRIAS, conforme disposto no anexo denominado CONTROLE DE COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS – LANÇAMENTOS GPS, esclarece que a disposição legal do que integra o salário de contribuição sobre o qual incidem as contribuições previdenciárias está definido no art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91 e art. 214, inciso I, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Verifica-se que a legislação previdenciária ao tratar das parcelas excluídas da base de cálculo o faz de forma exaustiva, afastando outras exclusões senão as identificadas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, combinado com o § 9º do art. 214 do Decreto nº 3.048/1999. Assim, da leitura das normas legais acima citadas, os ganhos eventuais, os abonos e as indenizações somente serão eliminados da base de cálculo previdenciária quando expressamente previstos em Lei.

AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD 51.048.118-3 - GLOSA DE COMPENSAÇÃO.

Diante dos fatos expostos está demonstrado que a empresa realizou compensações indevidas, revelando total omissão com relação aos esclarecimentos solicitados pela RFB, e, desta forma, a fiscalização formalizou a glosa de todos os valores indevidamente compensados nas competências compreendidas no período 06/2010 a 12/2012, lançando-os através do Auto de Infração nº 51.048.118-3.

A relação dos valores compensados pela empresa estão relacionados no “Anexo 1 – Quadro Geral dos Valores Compensados por Estabelecimento”.

Importante destacar que no confronto entre a base de cálculo constante dos resumos das folhas de pagamento apresentadas com a informada em GFIP, não foram constatadas divergências.

Sem o suporte de decisão judicial, a empresa se compensou de valores que entendeu como recolhidos indevidamente, sem, contudo, proceder à retificação

dos lançamentos efetuados nas GFIP: Não retificou as remunerações dos empregados, não retirou delas os valores das parcelas as quais entende como excluídas da base de cálculo. E como a GFIP é fonte que alimenta a base de dados da Previdência Social, resta que os valores destas parcelas estão somados ao total da remuneração dos empregados para os efeitos de concessão de benefícios. Não faz sentido o sujeito passivo voltar-se contra uma declaração de crédito tributária por ele formalizada e não proceder a sua retificação. A empresa compensou-se de valores que entende indevidos, mas os deixou compondo a base de cálculo previdenciária, e as remunerações dos empregados informadas nas GFIP. Como a GFIP é documento de confissão de dívida, tem conteúdo de declaração de valor devido a título de tributo, prescinde de lançamento de ofício. E, como as bases de cálculo da contribuição previdenciária e os valores devidos permanecem aqueles informados em GFIP, a não retificação das mesmas já deveria ser suficiente para considerar as compensações indevidas.

AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD Nº 51.048.119-1 – MULTA ISOLADA.

O relatório fiscal cita o DEBCAD Nº 51.048.119-1. Os valores lançados estão contidos no Levantamento MI – MULTA ISOLADA e os valores discriminados dispõe o “Anexo 2” do Relatório Fiscal. Conquanto, o assunto foi tratado no Processo nº 15586.720261/2015-78, com decisão terminativa contrária ao contribuinte (Acórdão DRJ nº 14-60.445. Após recurso voluntário, houve desistência por parcelamento da multa isolada).

CONCLUSÕES

Diante dos fatos descritos, conclui-se que o contribuinte:

- a) tinha consciência de que deveria declarar corretamente e recolher suas contribuições, uma vez que possuía atividade que assim o obrigava;
- b) teve a intenção de não dar conhecimento à administração tributária, na época própria, do valor correto devido à previdência social ao apresentar declarações contendo informações inverídicas de compensações;
- c) agiu dolosamente ao adotar conduta sabidamente indevida, uma vez que não possuía os supostos créditos informados para compensação;
- d) teve o intuito de se esquivar do recolhimento das contribuições devidas, através de ações e omissões livres e conscientes.

Dessas incursões está firmada a convicção de que o contribuinte agiu livre, consciente e dolosamente, o que enseja a aplicação da multa isolada prevista no art. 89, §10, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, integrante do AI 51.048.119-1 (assunto tratado no Processo nº 15586.720261/2015-78, com decisão terminativa contrária ao contribuinte). Os lançamentos realizados nestes AI – Autos de Infração seguem o disposto no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN, e observa os artigos 443 e 444 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

O sujeito Passivo declarou nas GFIP no campo VALOR COMPENSADO, referentes à compensação, valores que não têm qualquer valor probatório, visto que está desacompanhada de documentação hábil e idônea a corroborar os valores ali descritos, portanto a glosa de compensação é necessária.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação (e-fls. 403/423), 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:

Devidamente intimado sobre o lançamento, comparece o contribuinte aos autos ofertando o instrumento de impugnação de fls. 563/579, aduzindo, em síntese, que: Aduz a tempestividade da impugnação.

DOS FATOS.

As compensações denunciadas no Auto de Infração sobrevieram de créditos declarados existentes através de decisão proferida no Mandado de Segurança nº 0006070-24.2010.4.02.5001 (Número antigo: 2010.50.01.006070-5) e do Mandado de Segurança nº 0004539-29.2012.4.02.5001 (Número antigo: 2012.50.01.004539-7), no bojo do qual foi reconhecida a não incidência de contribuição previdenciária a cargo do impetrante sobre os pagamentos feitos aos empregados a título de adicional de $\frac{1}{3}$ de férias, relativos aos primeiros quinze dias de afastamento antes da concessão de auxílio-doença ou auxílio-acidente, bem como no que toca ao aviso prévio indenizado e ao respectivo reflexo do mesmo sobre o 13º salário.

Assim, tendo havido recolhimentos pretéritos indevidos a título dos valores em questão, o impugnante apenas exerceu legitimamente seu direito à compensação tributária desses valores reconhecidos na sentença, deduzindo somente as parcelas que o magistrado julgou não se tratar de fatos geradores de contribuição previdenciária.

III. DO DIREITO.

Cumprе delinear inicialmente o alcance da contribuição previdenciária ora guerreada para demonstrar a existência de valores indevidamente pagos, os quais ensejam o direito ao ressarcimento da Recorrente através de créditos compensáveis com parcelas vincendas do mesmo tributo.

Verificada a ausência de compensação indevida, automaticamente se reconhecerá a nulidade do auto de infração ora impugnado.

NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES EXIGIDAS E DA NULIDADE DO DEBCAD: 51.048.118-3.

Ao longo de muitos anos, o Fisco cobrou da Recorrente a contribuição social previdenciária incidente sobre os valores pagos nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do funcionário doente ou acidentado (antes da eventual obtenção do auxílio-doença ou do auxílio-acidente), sobre o adicional de férias de $\frac{1}{3}$ (um terço) e sobre o aviso prévio indenizado e respectivo avo deste incidente sobre o 13º salário. Entretanto, a jurisprudência do STF e do STJ já vinha se consolidando no sentido de que a contribuição previdenciária não incide sobre as verbas acima especificadas.

Esse processo de pacificação jurisprudencial estava tão claramente direcionado em prol do contribuinte, que no início deste ano foi noticiado pelo STJ o julgamento da questão em sede de recurso repetitivo, no qual *“os membros da Primeira Seção concluíram que não incide contribuição previdenciária sobre os 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do funcionário doente ou acidentado (antes da eventual obtenção do auxílio-doença ou do auxílio-acidente), sobre o adicional de férias de $\frac{1}{3}$ (um terço) e sobre o aviso prévio indenizado e respectivo avo deste incidente sobre o 13º salário”*. Cita o julgado do STJ.

Deste modo, verificamos que a questão encontra-se uniformizada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, cujo posicionamento deverá ser também seguido pelos demais órgãos jurisdicionais de instância ordinária, para que se afaste a incidência de contribuições previdenciárias sobre os 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do funcionário doente ou acidentado (antes da eventual obtenção do auxílio-doença ou do auxílio-acidente), sobre o adicional de férias de $\frac{1}{3}$ (um terço) e sobre o aviso prévio indenizado e respectivo avo deste incidente sobre o 13º salário.

A PORTARIA CONJUNTA PGFN/RFB nº 01, de 12 de fevereiro de 2014 E O RECURSO REPETITIVO E SEUS REFLEXOS SOBRE O AI DEBCAD: 51.048.118-3.

Buscando dar efetividade aos princípios da segurança jurídica e da igualdade entre os indivíduos, o legislador pátrio vem criando mecanismos processuais que tentam criar um ambiente de uniformização no âmbito do Poder Judiciário. Dentre esses mecanismos, citamos o recurso repetitivo, previsto no art. 543-C do Código de Processo Civil. Além disso, tais mecanismos processuais visam desmotivar o ajuizamento desenfreado de demandas judiciais, visto que o cenário atual de decisões conflitantes entre os órgãos jurisdicionais brasileiros instiga os indivíduos a levantarem as mais diversas teses em prol dos seus interesses, já que muitas matérias não apresentam o mínimo de pacificação entre os tribunais e juízes singulares. Ocorre que a efetivação de direitos fundamentais não é tarefa exclusiva do legislador, quando cria as leis prevendo mecanismos de uniformização, nem apenas do magistrado, quando uniformiza seus entendimentos por meio de tais mecanismos. Em outros termos, a defesa da segurança jurídica e da igualdade é escopo do Estado Democrático de Direito como um todo, o que inevitavelmente inclui o Poder Executivo.

Nesse passo, mostra-se de inegável imprescindibilidade o conhecimento pelos órgãos que compõem a Administração Pública quanto aos posicionamentos jurisprudenciais relativos ao seu respectivo âmbito de atuação. Isso porque relutar contra a jurisprudência consolidada e pacificada implica violação imediata aos princípios da igualdade e da segurança jurídica, corolários ligados diretamente ao ideal de Justiça social. Tanto isso é verdade, que a própria Procuradoria da Fazenda Nacional, autorizada pelo inciso IV do art. 19 da Lei nº 10.522/2002, editou este ano a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 12 de fevereiro de 2014 – similar a outras editadas em anos anteriores, que transcreve. O próprio artigo 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inclusive, dispõe que as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em Regime de Recursos Repetitivos, sistemática prevista no artigo 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pelo contribuinte. Pelo exposto, conclui-se que não há razão para manter o AI DEBCAD no 51.048.118-3, por ser ato administrativo que revela manifesta injustiça para com o recorrente e por ser claramente indevida a incidência de contribuição previdenciária sobre o terço de férias.

DO PAGAMENTO INDEVIDO E DO DIREITO A RECOMPOSIÇÃO/COMPENSAÇÃO DA PARCELA INDEVIDAMENTE RECOLHIDA. ART. 170-A DO CTN.

O Superior Tribunal de Justiça assentou, em sede de embargos de divergência, que, na hipótese de tributos lançados por homologação, o contribuinte pode realizar a compensação independente de qualquer procedimento administrativo preparatório. Tal compensação realizada pelo contribuinte estará, naturalmente, apenas sujeita à posterior homologação pelo Fisco. Além disso, o STJ possui firme entendimento no sentido da desnecessidade de ação judicial prévia, em cujo bojo o contribuinte pleiteie compensação nos termos do artigo 66 da Lei nº 8.383/91.

Dessa forma, tem-se claro que não há nenhuma ilegalidade no procedimento levado a efeito pelo impugnante, bem como não foi utilizado nenhum meio ardil com o objetivo de fraudar a arrecadação. Antes, trata-se de compensação perfeitamente autorizada pelo Ordenamento Jurídico, efetivada por meio de expedientes contábeis próprios.

Imprescindível destacar que, no que tange especificamente ao caso em análise, observa-se que a problemática presente não teria sido travada se não fosse o disposto neste art. 170-A do CTN, inserido pela LC nº 104, de 10/01/2001. Isso porque, inexistindo referido dispositivo legal – situação anterior à LC nº 104 – seria plenamente possível a compensação antes do trânsito em julgado da decisão judicial que reconhecesse que determinado tributo foi pago a maior pelo contribuinte, fazendo este jus a devida restituição dos valores pagos indevidamente.

Primeiramente destaca-se que não houve violação ao artigo 170-A do CTN, como consta no auto de infração, uma vez que esta é uma regra que o Legislador

dirigiu ao Poder Judiciário e não ao contribuinte, ou seja, o Juiz, ante a imposição do artigo 170-A do CTN, que está impedido de autorizar a compensação antes do trânsito em julgado, mas o dispositivo não proíbe que o contribuinte faça seu regular pedido de compensação.

Além disso, sabe-se que tal vedação vem sendo amplamente questionada, tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, pois se criou uma limitação desarrazoada em prol do Fisco, num contexto em que a Administração Pública goza de diversas prerrogativas que a estimulam a recorrer até as últimas instâncias e, se não o faz, ainda conta com o instituto da “remessa necessária” das sentenças que lhes são prejudiciais.

Em outras palavras, se concluí que o postulado da proporcionalidade foi manifestamente agredido com a aplicação do art. 170-A do CTN e com a lavratura do AI nº 51.048.118-3, tendo em vista que um dos desdobramentos do princípio, que é a utilidade da medida adotada, releva-se inexistente no presente caso, pois se está suspendendo “a toa” um direito de compensação, quando se tem a certeza de que a decisão tomada em última instância será favorável ao impugnante.

DA MULTA DE MORA.

DA VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO. ENTENDIMENTO CONSOLIDADO DO STF.

Em que pese eventual entendimento no sentido da impossibilidade de se anular a multa de mora imposta ao impugnante, curial destacar que a Constituição Federal, em seu art. 150, inciso IV, veda a aplicação do confisco tributário, não fazendo, inclusive, qualquer distinção se com relação a tributos, contribuições, juros ou multas. Nesse viés, ao admitir-se a aplicação da multa de mora, no importe fixado, estar-se-ia violando a garantia constitucional do direito de propriedade, dado seu cristalino caráter confiscatório.

No pedido, postula pela procedência da impugnação para o reconhecimento da nulidade do lançamento levado a efeito pelo Auto de Infração DEBCAD nº 51.048.118-3, referente ao lançamento nas competências 07/2010, 08/2010, 09/2010, 10/2010, 11/2010, 12/2010, 01/2011, 05/2011, 12/2011, 02/2012, 05/2015, 09/2012, 01/2013 e 10/2014. Ou, na eventualidade, reduzir o patamar fixado na multa.

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 postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento de ofício lavrado pela autoridade fiscal e homologar a compensação.

Requer a suspensão da exigibilidade, bem como o cancelamento do lançamento e o reconhecimento da regularidade da compensação ou, na eventualidade, redução da multa de mora, considerando princípios e a vedação ao confisco.

Sustenta, em suma, que se consolidou o trânsito em julgado do Mandado de Segurança nº 0006070-24.2010.4.02.5001 (Número antigo: 2010.50.01.006070-5), requerendo seu reconhecimento. Alega que há recurso repetitivo do STJ que lhe é favorável, não sendo base tributável os 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do funcionário doente ou acidentado (antes da eventual obtenção do auxílio-doença ou do auxílio-acidente), sobre o adicional de férias de $\frac{1}{3}$ (um terço) e sobre o aviso prévio indenizado e respectivo avo deste incidente sobre o 13º salário. Sustenta, ainda, ser indevida e já declarado inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária sobre os subsídios percebidos por detentores de mandato eletivo, instituída pelo §1º, art. 13, Lei nº 9.506, ao inserir na redação do inciso I, art. 12, Lei nº 8.212, a alínea “h” (STF, RE 351.717, trânsito em julgado em 16/03/2004).

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 é tempestivo (notificação em 11/08/2022, e-fl. 697, protocolo recursal em 09/09/2022, e-fl. 698, e despacho de encaminhamento, e-fl. 718), mas não atende a todos os pressupostos de admissibilidade, sendo caso de conhecimento parcial, pois reconheço fatos impeditivos e mesmo extintivos do direito de recorrer para algumas matérias veiculadas no recurso. Explico em dois momentos.

- Pretensão de discutir inconstitucionalidade: Multa de mora confiscatória

Pretende o recorrente o reconhecimento de inconstitucionalidade da multa de mora sob viés de efeito confiscatório e baseando-se, também, em diversos princípios.

Ocorre que, este Egrégio Conselho não pode adentrar no controle de constitucionalidade das leis, somente outorgada esta competência ao Poder Judiciário, devendo o CARF se ater a observar o princípio da presunção da constitucionalidade das normas legais, exercendo, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, controle de legalidade do lançamento para observar se o ato se conformou ao disposto na legislação que estava em vigência por ocasião da ocorrência dos fatos, não devendo abordar temáticas de constitucionalidade, salvo em situações excepcionais quando já houver pronunciamento definitivo do Poder Judiciário sobre dado assunto, ocasião em que apenas dará aplicação a norma jurídica constituída em linguagem competente pela autoridade judicial, ou se eventualmente houvesse dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 2002, ou súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993, ou pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993. Não há situação excepcional nestes autos.

Ora, o assunto já resta sumulado administrativamente, a teor da **Súmula CARF nº 2**, sendo pacificado o entendimento de que: *"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"*.

Outrossim, o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei 11.941, de 2009, enuncia que, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Deveras, é vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de alegada inconstitucionalidade de lei. O controle de legalidade efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, analisa a conformidade do ato da administração tributária em parâmetro com a legislação vigente, observa se o ato administrativo de lançamento atendeu seus requisitos de validade, se o ato observou corretamente os elementos da competência, da finalidade, da forma, os motivos (fundamentos de fato e de direito) que lhe dão suporte e a consistência de seu objeto, sempre em dialética com as alegações postas em recurso, observando-se a matéria devolvida para a apreciação na instância revisional, não havendo permissão para declarar inconstitucionalidade de lei, cabendo exclusivamente ao Poder Judiciário este controle.

Por tais razões, reconheço fato impeditivo e mesmo extintivo do direito de recorrer e declaro que não compete a este Colegiado se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei, pontuo que o efeito desta declaração se estende sobre a discussão envolvendo: **(i)** pretensão de reconhecimento de efeitos confiscatórios e inconstitucionais da multa de mora.

- Pretensão de discutir não incidência de contribuições previdenciárias sobre subsídios percebidos por detentores de mandato eletivo

Pretende o recorrente o reconhecimento de não incidência de contribuição previdenciária sobre os subsídios percebidos por detentores de mandato eletivo. Aduz que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 351.717, declarou a inconstitucionalidade da alínea “h” do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212, introduzida pela Lei nº 9.506, § 1º do art. 13, o que impõe aplicação do efeito *erga omnes* à decisão proferida. Requer a aplicação do precedente qualificado ao caso. Pondera que o trânsito em julgado se efetivou em 16/03/2004, ocasião na qual, em definitivo, restou assentada a inconstitucionalidade da alínea “h”, inciso I, art. 12, Lei nº 8.212.

Muito bem. O caso do lançamento de ofício dos autos, que decorre inicialmente da glosa de compensação, não aborda em qualquer momento incidência de contribuição previdenciária sobre os subsídios percebidos por detentores de mandato eletivo, seja na glosa, seja na constituição do crédito.

A empresa autuada sequer é um ente federativo, município. As rubricas dos autos não guardam qualquer pertinência com temática de tributação sobre verbas de mandatos eletivos.

Neste diapasão, não compete ao órgão julgador administrativo se manifestar sobre questão estranha ao lançamento, isto é, que não guarda pertinência com o ato administrativo.

Por tais razões, reconheço fato impeditivo e mesmo extintivo do direito de recorrer e declaro que não compete a este Colegiado se pronunciar sobre questão estranha ao ato administrativo questionado.

- Conclusão quanto à admissibilidade

Por conseguinte, conheço parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer pretensão de efeito confiscatório da multa de mora e não incidência de contribuições previdenciárias sobre os subsídios percebidos por detentores de mandato eletivo.

Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito

- Pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário

O recorrente pretende em pedido expresso e consignado em recurso voluntário a suspensão da exigibilidade do crédito tributário lançado.

Pois bem. Entendo que não há o que ser deferido em contencioso administrativo fiscal pelo CARF em relação ao assunto, pelo que é caso de rejeição preliminar. Explico.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorre da própria interposição do recurso voluntário, de forma automática, por força do inciso III do art. 151 do CTN, sendo o cadastramento da suspensão e o requerimento de sua adequada anotação efetivado e dirigido, quando necessário, para a unidade de atendimento do domicílio fiscal do contribuinte, não

competindo ao CARF decidir sobre a temática em preliminar de recurso voluntário ou em caráter liminar.

O rito do Decreto-Lei nº 70.235, que rege o processo administrativo fiscal, não prevê fase de concessão de antecipação de tutela ou de concessão de liminar para evitar risco de dano.

Não compete ao CARF, tampouco competia ao colegiado de primeira instância, reconhecer suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Sendo assim, não compete ao CARF deferir suspensão de exigibilidade, conquanto reconheça, em *obiter dictum*, que há o direito à suspensão da exigibilidade, até de forma automática, porém deve ser implementado e discutido junto à autoridade administrativa na origem, caso, por eventualidade, não tenha sido suspenso automaticamente quando da apresentação do recurso voluntário e os efeitos da suspensão devem ocorrer até o trânsito em julgado administrativo.

Sendo assim, não há o que se deferir pelo CARF, sendo caso de rejeitar a proposição da temática como preliminar.

Mérito

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

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa à glosa de compensação em GFIPs com a efetivação de lançamento de ofício, tendo havido a imputação de multa de mora.

O contribuinte se insurge contra a glosa de compensação e o lançamento, pretendendo o reconhecimento da regularidade da compensação. Caso vencido, requer a redução da multa de mora.

À análise.

Dividirei a abordagem em dois capítulos, conforme segue.

- Glosa de compensação e lançamento de ofício

As glosas de compensação em GFIPs se processaram por ausência de certeza e de liquidez nos aduzidos direitos creditórios que seriam decorrentes de recolhimentos indevidos. Os créditos, inicialmente, seriam decorrentes de recolhimentos sobre mandatos eletivos. Posteriormente, ao longo do processo, é dito, pelo recorrente, que decorrem de recolhimentos sobre valores pagos nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do funcionário doente ou acidentado (antes da eventual obtenção do auxílio-doença ou do auxílio-acidente), sobre o adicional de férias de $\frac{1}{3}$ (um terço) e sobre o aviso prévio indenizado e respectivo avo deste incidente sobre o 13º salário.

O recorrente alega que havia impetrado o Mandado de Segurança nº 0006070-24.2010.4.02.5001 (Número antigo: 2010.50.01.006070-5).

A fiscalização, em suma, por outras palavras, anota que, por ocasião da transmissão das GFIPs, não havia trânsito em julgado e não havia autorização para compensar em decisão judicial intermediária, além disso, o contribuinte, durante o procedimento fiscal, apesar de intimado, não conseguiu comprovar a composição dos vindicados direitos creditórios, caso tivesse, em tese, autorização para compensar e houvesse, em tese, os indébitos de tais rubricas vindicadas.

No recurso o contribuinte insiste que há o direito creditório para tais rubricas e que deve ser reconhecido, no momento hodierno, que restou finalmente consolidado o trânsito em julgado do Mandado de Segurança nº 0006070-24.2010.4.02.5001 (Número antigo: 2010.50.01.006070-5), de modo que seus efeitos devem ser importados para imperar sobre o lançamento objeto do Decad nº 51.048.118-3. Invoca, ademais, os recursos repetitivos do STJ.

Muito bem. Os elementos dos autos bem demonstram não assistir razão ao recorrente. Explico.

Quando da transmissão das GFIPs sequer havia autorização para compensação, uma vez que inexistia o trânsito em julgado da decisão. É fato incontroverso. Não há procedimento de consolidação posterior. O controle de legalidade da glosa se opera com olhares no momento da transmissão da compensação, ocasião na qual o contribuinte tem que ter direito líquido e certo. Ademais, quando intimado para demonstrar a composição da base que utilizou e declarou como crédito, o contribuinte não conseguiu expor a estruturação e concatenação de seu direito creditório e ao longo de todo o processo, inclusive no recurso voluntário também deixou de fazê-lo.

Ainda que, em tese, se suponha que realmente houve recolhimentos indevidos, não há a demonstração da composição do crédito. Por exemplo, para um eventual indébito de incidência de contribuições sobre pagamentos relacionados com os 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do funcionário doente ou acidentado (antes da eventual obtenção do auxílio-doença ou do auxílio-acidente), não se demonstra pormenorizadamente, competência por competência, empregado a empregado, a eventual composição, inclusive comprovada com lastro em folhas de pagamento, GFIPs, recolhimentos via GPS e escrituração de contas contábeis que deem lastro, suporte e convergência para respaldar o suposto crédito.

Os mandados de segurança que tratam de rubricas que tangenciam a não incidência fazem declaração meramente em tese. Precisa haver liquidação e demonstração da composição do crédito, inclusive é um dos motivos para se aguardar o trânsito em julgado, pois a liquidação ocorrerá em momento posterior.

A compensação exige, no momento de sua transmissão, a comprovação de certeza e, especialmente, de liquidez. O crédito precisa ser líquido e certo já na transmissão da compensação.

Os autos apresentam situação nitidamente sem os atributos da certeza e da liquidez.

Rememore-se que se está diante de Auto de Infração por autodeclaração de créditos líquidos e certos em GFIPs, créditos estes utilizados pelo contribuinte para compensação no período de referência, porém o direito creditório foi glosado pela fiscalização (excluindo-se e não sendo reconhecidos) diante de algumas circunstâncias e a principal delas a inexistência de provas ou do trânsito em julgado da decisão judicial que daria em tese o direito ao recorrente.

Não há sequer a demonstração contábil e a prova dos efetivos recolhimentos não ocorreu, muito menos se demonstrou a extensão e a apuração de liquidez.

As verbas tidas por indenizatórias sequer contavam com trânsito em julgado de decisões judiciais.

Como se sabe a compensação é o procedimento facultativo pelo qual o sujeito passivo se ressarcie de valores pagos indevidamente ou maior que o devido, isso em relação a créditos incontroversos, nos quais há certeza e liquidez quanto ao direito creditório e seus limites. Também, pode ser utilizada quando há decisão judicial com trânsito em julgado na forma do art. 170-A do CTN e é possível apurar com certeza e liquidez o crédito por simples cálculos aritméticos.

No caso concreto o contribuinte foi intimado para comprovar a origem e a efetividade do vindicado direito creditório. Na ocasião apresentou documentos do Mandado de Segurança não transitado em julgado.

Havendo precariedade em relação a certeza e liquidez, a fiscalização intimou o contribuinte para esclarecimentos e o sujeito passivo sequer consegue demonstrar o direito creditório, fazendo debates meramente teóricos, sem apontar para o atributo da liquidez.

Com isso, há prejuízo a própria averiguação do direito creditório.

Não havendo prova de créditos com certeza e liquidez no momento da transmissão das GFIPs, em relação as tais verbas indenizatórias, a glosa é plenamente justificada, pois a aferição deve se dar no momento da compensação, transmissão das GFIPs.

Por isso, concordo com a fiscalização quando efetua a glosa e aponta os valores das compensações efetuadas em desconformidade com a legislação das contribuições sociais previdenciárias, indicando os valores compensados indevidamente, encontrando-se tudo plenamente discriminados no Relatório.

Os créditos em tese, em si, quanto à natureza, relativo à discussão de supostamente serem verbas indenizatórias, não é temática do recurso, inclusive por serem objeto de debate judicial, não sendo objeto de deliberação neste voto.

Debate-se exclusivamente se o contribuinte já poderia proceder com a compensação sem ter ocorrido o trânsito em julgado ou se pode compensar sem comprovar e demonstrar a composição particularizada do direito creditório.

Então, efetivamente não assiste razão ao recorrente, haja vista que, tanto o trânsito em julgado é condição necessária ao aproveitamento de qualquer vindicado crédito, como

também é preciso demonstrar pormenorizadamente a liquidez e certeza do direito creditório vindicado.

Ainda que tenha sentença favorável, se não transitar em julgado, não se pode aproveitar quaisquer créditos. Outrossim, é condição necessária a certeza, e não somente ela, igualmente é obrigatório a liquidez com demonstração encadeada e pormenorizada, rastreável e inteligível do direito creditório.

Logo, em relação ao crédito, tem-se um contexto precário em relação a demonstração dos atributos da certeza e da liquidez do crédito.

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, como nos autos. De qualquer sorte, nestes autos 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.

Demais disto, importante dizer que a Administração Tributária não descumpriu qualquer decisão do STF em controle concentrado ou de repercussão geral ou comando de recursos repetitivos do STJ, uma vez que o motivo da glosa foi a utilização de créditos não líquidos ou discutidos em ação judicial sem trânsito em julgado.

A glosa é justificada, inclusive por conta do óbice procedimental, com previsão em lei (CTN, art. 170-A).

Com isso, se afastam as teses recursais. 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. Também, quando não se apresenta a liquidez do crédito vindicado.

Outro ponto importante a observar é que nas operações de compensação o sujeito passivo confessa débitos, além de autodeclarar seus vindicados créditos. No caso, o lançamento não acatou a compensação porque glosou os alegados créditos em razão do óbice intransponível já mencionado alhures. Quanto as partes confessadas (os débitos também declarados), e que acabam sendo exigidas no lançamento de ofício pela não efetivação do encontro de contas por causa das glosas dos créditos, tem-se débitos constituídos por confissão e exigidos com o lançamento, inclusive, para prevenir decadência, sendo dívidas de contribuições correntes (presentes na ocasião da transmissão das GFIPs) reconhecidas pelo contribuinte. Logo, não se confundem com os vindicados créditos glosados (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 e, pior, é ainda mais estranho pretender o pedido de homologação da compensação se, em hipótese, quer

sustentar que o débito confessado realmente possui elementos indenizatórios em sua composição.

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. Como o crédito não se sustenta, então são exigidos de imediato os débitos confessados, pois não foram quitados pela compensação, pois essa não foi aceita.

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, o contribuinte nem comprova o direito creditório que vindica e, para além disso, em relação aos débitos que confessou, sobre eles não traz nada de concreto e, repita-se, já os tinha confessado.

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

Em pedido de compensação é dever do contribuinte demonstrar, pormenorizadamente, a origem do crédito pleiteado, a sua composição e a sua liquidez, o seu limite e extensão de forma efetiva. 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 o direito creditório com seus atributos de certeza e liquidez. Logo, não há amparo legal à compensação entabulada pela empresa. Os comandos elencados pela defesa não lhe socorrem.

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

O contribuinte, também, pretende cancelar o lançamento, sob o argumento de que a compensação prevista no art. 66 da Lei nº 8.383 autoriza o procedimento que ele executou, sendo uma faculdade legal a si concedida por lei e não se confundiria com o procedimento do art.

170 ou art. 170-A do CTN, somente este sendo executado pela Administração Tributária, quando o contribuinte solicita, limitando-se o sujeito passivo ao impulso oficial, mas sendo aqui ato exclusivo da Administração. Assim, todos os créditos que vindica deveriam ser apreciados de imediato, independentemente de outras discussões jurídicas.

Muito bem. Também, não lhe assiste razão nestas ponderações. Explico.

O art. 170-A do CTN rege o procedimento dos autos, uma vez que a compensação foi vindicada em sua vigência. O dispositivo é claríssimo ao vedar a compensação mediante o aproveitamento de tributo objeto de discussão judicial, ainda que em mandado de segurança, antes do trânsito em julgado da decisão judicial:

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. (Artigo incluído pela Lei Complementar nº 104, de 2001)

Em virtude dessa norma, quando o interessado opta por judicializar determinados créditos (tributo alegado indevido) perante o Poder Judiciário, a compensação envolvendo os eventuais direitos creditórios provenientes da matéria discutida só pode ser realizada após o trânsito em julgado da decisão judicial definitiva que seja favorável ao contribuinte.

É assente que o condicionamento da compensação ao trânsito em julgado da decisão, previsto no art. 170-A do CTN, aplica-se a toda e qualquer modalidade de compensação e a todo e qualquer tipo de ação judicial. Isto porque, o Código Tributário Nacional dispõe sobre normas gerais – que devem ser respeitadas por toda a legislação tributária ordinária –, e o texto do art. 170-A não faz nenhuma ressalva, seja quanto à modalidade de compensação, seja quanto à modalidade de ação judicial.

Além disso, no Recurso Repetitivo do STJ (este sim aplicável) dado pelo REsp nº 1.164.452 (Tema 345) assentou-se que o art. 170-A se aplica aos procedimentos de compensação após sua vigência. Veja-se:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI APLICÁVEL. VEDAÇÃO DO ART. 170-A DO CTN. INAPLICABILIDADE A DEMANDA ANTERIOR À LC 104/2001.

1. A lei que regula a compensação tributária é a vigente à data do encontro de contas entre os recíprocos débito e crédito da Fazenda e do contribuinte. Precedentes.

2. Em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, é vedada a sua *realização "antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial"*, conforme prevê o art. 170-A do CTN, vedação que, todavia, não se aplica a ações judiciais propostas em data anterior à vigência desse dispositivo, introduzido pela LC 104/2001. Precedentes.

3. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp n. 1.164.452/MG, relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 25/8/2010, DJe de 2/9/2010)

Fato é que o art. 170-A do CTN, que trata de direito material, não se contrapõe ao art. 66 da Lei nº 8.383, mas condiciona a compensação ao trânsito em julgado, sendo certo que a jurisprudência do STJ não diferencia a compensação no âmbito do lançamento por homologação (art. 66 da Lei nº 8.383) das demais hipóteses de compensação para efeito de incidência do disposto no art. 170-A do CTN.

Acrescente-se, inclusive, que no Recurso Repetitivo do STJ (este também aplicável) dado pelo REsp nº 1.167.039 (Tema 346) assentou-se que:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. ART. 170-A DO CTN. REQUISITO DO TRÂNSITO EM JULGADO. APLICABILIDADE A HIPÓTESES DE INCONSTITUCIONALIDADE DO TRIBUTO RECOLHIDO.

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

2. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp n. 1.167.039/DF, relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 25/8/2010, DJe de 2/9/2010)

A rigor, 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 SEQUINTE DO CÓDIGO DE PROCESSO. 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 espancar 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). Ademais, para compensação é sempre necessária a demonstração plena da origem e a demonstração efetiva da liquidez e da certeza do crédito.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Multa de mora

O contribuinte questiona a multa de mora e requer, ao menos, a redução.

Ocorre que, conforme admissibilidade, o afastamento por princípios ou efeito confiscatório não é tema conhecido no contencioso administrativo fiscal, pois prevalece o princípio da constitucionalidade das leis.

Dito isto, a aplicação da multa de mora (limitado em 20%) ao caso em espécie decorre de plena aplicação da legislação tributária-previdenciário, pelo que não há reparos no lançamento, a teor do art. 89, §9º, da Lei nº 8.212, incluído pela Lei nº 11.941, combinado com o art. 35 da Lei nº 8.212, com redação da Lei nº 11.941, combinado com o art. 61, caput e §2º, da Lei nº 9.430.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional com base na legislação tributária e processual, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei, nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso.

Neste sentido, em resumo, conheço parcialmente do recurso, não conhecendo o pedido de efeito confiscatório da multa de mora e temática de não incidência de contribuições previdenciárias sobre os subsídios percebidos por detentores de mandato eletivo, rejeito a preliminar de deferimento de suspensão da exigibilidade por ser essa ocorrência automática e competir o cadastramento a unidade de origem, sendo lá formulados pedidos de anotação da suspensão, não havendo o que ser deferido pelo órgão julgador; e, no mérito, quanto a parte conhecida, nego provimento ao recurso, mantendo íntegra a decisão recorrida.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço em parte do recurso voluntário, exceto quanto ao pedido de efeito confiscatório da multa de mora e a temática da não incidência de contribuições previdenciárias sobre os subsídios percebidos por detentores de mandato eletivo, rejeito a preliminar e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como Voto.

ACÓRDÃO 2004-000.329 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 13770.720619/2015-50

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

DOCUMENTO VALIDADO