



---

## Solução de Consulta nº 119 - Cosit

**Data** 7 de fevereiro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. MATÉRIA VINCULANTE. AÇÃO JUDICIAL PRÓPRIA. TRÂNSITO EM JULGADO. REQUISITO.**

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) encontra-se vinculada aos entendimentos desfavoráveis à Fazenda Nacional firmados sob a sistemática de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida ou de recurso especial repetitivo, a partir da ciência da Nota Explicativa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014. Em regra, a jurisprudência vinculante autoriza a restituição ou compensação administrativas de tributos recolhidos indevidamente, observados os prazos e procedimentos estabelecidos na legislação. Não obstante, na hipótese em que o direito é postulado mediante ação judicial própria, o contribuinte deve aguardar o trânsito em julgado da decisão judicial, a fim de proceder à execução judicial ou à compensação administrativa.

**Dispositivos Legais:** Art. 170-A do CTN.

## **Relatório**

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária, formalizada, em 21 de agosto de 2015, nos termos da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, relativa à aplicação do art. 170-A do Código Tributário Nacional (CTN) e à pretensão de realizar – antes do trânsito em julgado de ação própria isoladamente ajuizada – a compensação tributária de valores cuja inconstitucionalidade tenha sido reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

2. Referenciando a Solução de Consulta Cosit nº 152, de 17 de junho de 2015, o art. 22, IV, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e o Recurso Extraordinário (RE) nº 595.838/SP, julgado pelo STF sob a sistemática da Repercussão Geral, a consulente informa

que “(...) impetrou Mandado de Segurança visando a declaração do seu direito líquido e certo de não mais recolher a contribuição em comento, bem como do seu direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos nos 5 (cinco) anos anteriores ao ajuizamento da ação, que ainda está em trâmite na Justiça Federal, (...)” (fls. 3).

2.1. Com a pretensão de afastar a aplicação do art. 170-A do CTN, nas hipóteses em que a existência do direito creditório esteja relacionada com casos de jurisprudência vinculante, cuja aplicação tenha sido objeto de apreciação nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, a consulente pontua:

**Consulta (fls. 3).**

A despeito da elucidativa solução de consulta em comento [Solução de Consulta Cosit nº 152, de 2015], aqueles contribuintes que ajuizaram ações judiciais pleiteando o direito de não mais recolher a contribuição previdenciária em comento, bem como requerendo a declaração do direito à compensação dos valores recolhidos a este título nos 5 (cinco) anos anteriores à propositura da ação, como a Consulente, ainda permanecem em dúvida acerca de seus respectivos direitos à compensação.

Isto porque o art. 170-A do Código Tributário Nacional dispõe que “*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*”.

Ademais, o art. 74 da Lei nº 9.430/96 dispõe que será considerada não declarada a compensação de créditos oriundos de decisão judicial não transitada em julgado (...).

2.2. Ao final, após referenciar a multa isolada disciplinada pelo § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a consulente questiona (fls. 4 e 5):

**Consulta (fls. 5).**

1) Tendo em vista que a contribuição prevista no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91 foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal sob a sistemática da Repercussão Geral, a Consulente pode realizar a compensação dos valores indevidamente recolhidos nos últimos cinco anos, mesmo tendo impetrado Mandado de Segurança (ainda não transitado em julgado) pleiteando a declaração deste direito?

2) Caso a Consulente realize a compensação administrativa dos valores recolhidos a título da contribuição em comento nos últimos 5 (cinco) anos, estaria ela sujeita à multa isolada prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, haja vista o disposto no art. 170-A do Código Tributário Nacional, no art. 74, § 4º, da Lei nº 9.430/96 e do art. 18, § 4º, da Lei nº 10.833/03?

3) Tendo em vista que a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária prevista no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91 foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de Repercussão Geral – controle difuso de constitucionalidade –, mas não por meio de ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade, estaria a Consulente sujeita à aplicação de multa caso realize a compensação dos valores recolhidos a título da referida contribuição?

nos últimos cinco anos, tendo em vista o disposto no art. 74, § 12, II, “f”, 1, da Lei nº 9.430/96.

## Fundamentos

3. Preliminarmente, pressupondo-se a intenção da consulente em dar continuidade à discussão judicial da matéria, bem como verificando-se os requisitos e condições de admissibilidade da presente consulta, considera-se eficaz o questionamento. Assinale-se, ainda, que o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, relativa aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), é o instrumento de que se utiliza a contribuinte para dirimir dúvidas no que concerne à interpretação da legislação tributária, subordinando-se ao disposto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, disciplinados pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

4. Quanto ao primeiro questionamento, importa deixar claro que, em regra, o entendimento ora apresentado diz respeito não só à hipótese específica aventada pela consulente (RE nº 595.838/SP), como também a qualquer compensação tributária relacionada com o cumprimento ao disposto no art. 19, IV e V, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, após expressa manifestação vinculante da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014), acerca das decisões judiciais desfavoráveis à Fazenda Nacional proferidas em sede de recurso extraordinário admitido com repercussão geral (no STF) ou de recurso especial repetitivo (no Superior Tribunal de Justiça – STJ).

### Consulta (fls. 5).

1) Tendo em vista que a contribuição prevista no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91 foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal sob a sistemática da Repercussão Geral, a Consulente pode realizar a compensação dos valores indevidamente recolhidos nos últimos cinco anos, mesmo tendo impetrado Mandado de Segurança (ainda não transitado em julgado) pleiteando a declaração deste direito?

5. Com efeito, uma vez que inexiste o trânsito em julgado da ação própria ajuizada pela consulente, é incabível a pretendida compensação tributária, por força do que dispõe o art. 170-A do CTN. Assim, para os casos em que o contribuinte ajuizou ação própria quanto aos direitos creditórios oriundos de ação judicial em curso, há a necessidade de se aguardar o trânsito em julgado para proceder com a execução administrativa do crédito mediante compensação. Nesse sentido, oportuno referenciar precedentes dos Tribunais Regionais Federais da 3ª Região e da 5ª Região (TRF3 e TRF5):

AGRAVO LEGAL. ARTIGO 557 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. PODERES DO RELATOR DO RECURSO. FATO SUPERVENIENTE. CONTRIBUIÇÃO DECLARADA INCONSTITUCIONAL PELO COLENDO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PROVIMENTO. INVERSÃO DO ÔNUS DA SUCUMBÊNCIA. I – (...). II – Situação dos autos em que o presente AGRAVO LEGAL merece ser provido para adequar ao entendimento exarado na r. decisão terminativa de fls. 210/2, ora agravada, ao mais recente posicionamento jurisprudencial do E. STF por ocasião do

juízo do RE 595.838, do E. STF, que declarou a inconstitucionalidade do art. 22, IV, da Lei 8.212/91, que prevê a contribuição previdenciária de 15%, incidente sobre o valor de serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho e a consequente aplicação aos processos em curso, o que é perfeitamente admitido. III – (...). V – No tocante a vedação compensatória prevista no artigo 170-A do Código Tributário Nacional, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que para as ações ajuizadas antes da vigência da LC 104/2001 que inseriu dada norma ao Código Tributário Nacional, não se aplica referida vedação, sendo exigível apenas na vigência de referida Lei Complementar. No presente caso, verifica-se que a ação foi distribuída em 15/10/2010. Portanto, a compensação dos valores recolhidos indevidamente só poderá ser efetuada após o trânsito em julgado da demanda. VI – (...). (AC 0003982-03.2010.4.03.6127, Desembargador Federal COTRIM GUIMARÃES, TRF3 - SEGUNDA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 em 08/10/2015, p. 783, grifado)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DAS EMPRESAS PREVISTA NO ART. 22, IV, DA LEI Nº 9.876/99. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO STF (RE 595838/SP). COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. LIMITAÇÕES DO ART. 170-A DO CTN DO ART. 26, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI Nº 11.457/07. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REDUÇÃO. – (...). - O colendo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 595838-SP, em 23.04.2014, Relator Ministro Dias Toffoli, declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, asseverando que, "4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição." - Reconhecido o direito à compensação do que fora recolhido indevidamente com parcelas referentes à própria contribuição, nos moldes do art. 66, §1.º, da Lei nº 8.383/91. Inteligência do art. 26, parágrafo único da Lei nº 11.457/07. Há de ser observada a limitação legal do art. 170-A do CTN. Aplicação da Taxa Selic, que apresenta caráter dúplice de correção monetária e juros, no montante a ser compensado, nos termos do Manual de Orientação de Procedimentos para os Cálculos na Justiça Federal. (AC 0804976-97.2014.4.05.8100, Desembargador Federal RUBENS DE MENDONÇA CANUTO, conv., TRF5 – PRIMEIRA TURMA. Julgado em: 20/08/2015, grifado. Disponível em: <[http://www.trf5.jus.br/data/2015/08/PJE/08049769720144058100\\_20150824\\_54146\\_40500002933315.pdf](http://www.trf5.jus.br/data/2015/08/PJE/08049769720144058100_20150824_54146_40500002933315.pdf)>)

5.1. Em razão da afinidade com a matéria apresentada pela consulente, colaciona-se excerto do voto condutor proferido pelo Ministro Teori Albino Zavascki (STJ, REsp 1.167.039/DF), em decisão que atesta a primazia da aplicação do art. 170-A do CTN, inclusive, nas hipóteses em que esteja reconhecida a inconstitucionalidade de tributo indevidamente recolhido:

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

(...)

2. Conforme se sabe, a compensação tributária é admitida sob regime de estrita legalidade. É o que estabelece o art. 170 do CTN:

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

Entre as várias disposições normativas editadas pelo legislador ao longo do tempo, estabelecendo modos e condições para a efetivação de compensação tributária, uma delas é a do art. 170-A do CTN, introduzido pela Lei Complementar 104/2001, objeto da controvérsia dos autos, que assim dispõe:

"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".

Ora, essa norma não traz qualquer alusão, nem faz qualquer restrição relacionada com a origem ou com a causa do indébito tributário cujo valor é submetido ao regime de compensação. Nem de seu texto expresso, nem de seu sentido implícito é possível extrair a conclusão a que chegou o acórdão recorrido, de que estaria fora de seu comando normativo a compensação de tributos considerados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. Não há, no STJ, qualquer precedente que possa abonar a tese do referido acórdão. Pelo contrário, em precedentes desta Corte que fizeram incidir o art. 170-A do CTN, a compensação dizia respeito justamente a tributos declarados inconstitucionais, inclusive em situações semelhantes à aqui discutida (indébito tributário relativo a PIS/COFINS, recolhido nos termos dos DLs 2445/88 e 2449/88). Veja-se, a título exemplificativo: AgRg no REsp 1.059.826/SC, 1ª Turma, Min. Benedito Gonçalves, DJe de 03/09/2009; REsp 1.014.994/MS, 2ª Turma, Min. Eliana Calmon, DJe de 19/09/2008; REsp 923.736/SP, 2ª Turma, Min. João Otávio de Noronha, DJ de 08/06/2007. Embora seja certo que a questão aqui colocada não foi objeto de expressa deliberação nos referidos precedentes, também é certo que neles foi adotado entendimento com o qual não se compatibiliza o acórdão recorrido.

Afirma-se, em suma, que, em se tratando de pretensão à compensação de crédito contra a Fazenda objeto de controvérsia judicial, o requisito trazido pelo art. 170-A do CTN (trânsito em julgado da sentença que afirma a existência do crédito em favor do contribuinte) aplica-se também a indébitos tributários decorrentes de vício de inconstitucionalidade.

5.2. Trata-se, pois, de orientação sedimentada que norteia o entendimento da Administração, no sentido de que o disposto no art. 170-A do CTN também se aplica às hipóteses de reconhecida inconstitucionalidade do tributo indevidamente recolhido:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. APROVEITAMENTO OBSTACULIZADO PELO FISCO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TERMO INICIAL. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE DO TRÂNSITO EM JULGADO. ART. 170-A DO CTN. OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. PREQUESTIONAMENTO. INVIABILIDADE. 1. (...). 3. A Primeira Seção do STJ quando do julgamento, pela sistemática do art. 543-C do CPC, do REsp 1.167.039/DF, interpretando o art. 170-A do CTN, sedimentou orientação no sentido de que "essa norma não traz qualquer alusão, nem faz qualquer restrição relacionada com a origem ou com a causa do indébito tributário cujo valor é submetido ao regime de compensação". 4. (...). 5. Aplicável à espécie a norma inserta no art. 170-A do CTN, que exige o trânsito em julgado para fins de compensação de crédito tributário, por se tratar de mandado de segurança impetrado já na vigência da Lei Complementar nº 104/2001. Precedentes. 6. (...). (STJ - AgRg no REsp: 1344735 RS 2012/0196404-9, Relator: Ministro SÉRGIO KUKINA, Data de Julgamento: 14/10/2014, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 20/10/2014)

6. Ainda quanto à inviabilidade de afastamento do comando dado pelo art. 170-A do CTN, em qualquer hipótese em que o direito creditório é invocado por meio da interposição de ação judicial após a publicação da Lei Complementar nº 104, de 2001, cabe transcrever excerto do voto do Ministro Teori Albino Zavascki no REsp 1.164.452/MG:

O que está aqui em questão é o domínio de aplicação, no tempo, de um preceito normativo que acrescentou um elemento qualificador ao crédito que tem o contribuinte contra a Fazenda: esse crédito, quando contestado em juízo, somente pode ser apresentado à compensação após ter sua existência confirmada em sentença transitada em julgado. O novo qualificador [art. 170-A], bem se vê, tem por pressuposto e está diretamente relacionado à existência de uma ação judicial em relação ao crédito. Ora, essa circunstância, inafastável do cenário de incidência da norma, deve ser considerada para efeito de direito intertemporal (excerto de voto no REsp 1164452/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 02/09/2010).

6.1. Independentemente de a matéria ter sido objeto de decisão vinculante do STF ou do STJ, importa considerar que, na hipótese em que o direito é postulado mediante ação própria, prevalece a autonomia da ação (liberdade de promover ou de prosseguir a ação); assim, o cumprimento da decisão judicial específica e própria prevalece e somente pode ser cumprido após o seu trânsito em julgado, conforme preceitua o art. 170-A do CTN.

7. Quanto aos questionamentos 2 e 3 (fls. 5), tem-se que se encontram prejudicados, já que, como exposto, a compensação a que se referem não pode ser realizada antes do trânsito em julgado da ação própria isoladamente ajuizada. Não obstante, tem-se que a compensação tributária das contribuições previdenciárias, que somente pode ser realizada após o trânsito em julgado (art. 170-A do CTN), estaria adstrita aos termos do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, e do art. 26, parágrafo único, da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.

## Conclusão

8. Objetivamente, em resposta à consultante, responde-se que, a RFB encontra-se vinculada aos entendimentos desfavoráveis à Fazenda Nacional firmados sob a sistemática do art. 1.036 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 – Código do Processo Civil (CPC), arts. 543-B e 543-C do CPC de 1973, a partir da ciência da Nota Explicativa da PGFN, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014. Em regra, a jurisprudência vinculante autoriza a restituição ou compensação administrativas de tributos recolhidos indevidamente, observados os prazos e procedimentos estabelecidos na legislação. Não obstante, na hipótese em que o direito é postulado mediante ação judicial própria, como na presente consulta, o contribuinte deve aguardar o trânsito em julgado da decisão judicial, a fim de proceder à execução judicial ou à compensação administrativa. Ademais, a compensação tributária das contribuições previdenciárias, que somente pode ser realizada após o trânsito em julgado da ação própria ajuizada (art. 170-A do CTN), estaria atualmente adstrita aos termos do art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, e do art. 26, parágrafo único, da Lei nº 11.457, de 2007.

*Assinado digitalmente*

PAULO HENRIQUE PASSOS TEIXEIRA DANTAS  
Auditor-Fiscal da RFB – Disit/SRRF01

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Contribuições Previdenciárias, Normas Gerais, Sistematização e Disseminação – Copen.

*Assinado digitalmente*

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Disit/SRRF01

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

*Assinado digitalmente*

MIRZA MENDES REIS  
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen

## Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consultante.

*Assinado digitalmente*

FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit