



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.676341/2009-92
ACÓRDÃO	1201-007.423 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	TAM LINHAS AEREAS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. FISCALIZAÇÃO DA ORIGEM DO CRÉDITO. PRAZO QUINQUENAL CONTADO DA TRANSMISSÃO DA DCOMP. GLOSA DE CRÉDITO INDEVIDO. INOCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS SEM EFEITOS MODIFICATIVOS

No regime jurídico da compensação tributária, o marco temporal relevante para a atuação fiscal é a data da transmissão da declaração de compensação, momento em que o contribuinte exerce a pretensão extintiva da obrigação tributária, e não a data de formação do crédito. A análise da existência, liquidez e certeza do crédito utilizado configura controle da causa extintiva alegada pela contribuinte, não se confundindo com lançamento de ofício ou reconstituição de tributos pretéritos. A decadência limita o poder estatal de constituir créditos tributários, mas não obsta a glosa de crédito indevidamente utilizado quando a fiscalização ocorre dentro do prazo de cinco anos contado da apresentação da compensação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração opostos, sem efeitos infringentes, integrando-os à decisão recorrida, para sanear a omissão apontada, nos termos do voto do relator. O Conselheiro Lucas Issa Halah se declarou impedido de votar.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes – Relator

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simoes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Isabelle Resende Alves Rocha, Marcelo Antonio Biancardi, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Nilton Costa Simoes (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de embargos de declaração opostos pela empresa TAM Linhas Aéreas contra o acórdão nº 1201-006.338, julgado por esta Turma em 11 de abril de 2021, com voto condutor do Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

Na oportunidade, o Colegiado negou provimento ao recurso voluntário, preservando a decisão de primeira instância que havia indeferido o pedido de compensação formulado pela contribuinte. Para melhor contextualização, transcrevo a ementa do acórdão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2004

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. DIREITO CREDITÓRIO NÃO RECONHECIDO. COMPROVAÇÃO INSUFICIENTE.

A insuficiência da apresentação de prova inequívoca mediante documentação hábil e idônea, com vistas a comprovar a existência de crédito proveniente de recolhimento indevido ou a maior, acarreta a manutenção da negativa de reconhecimento do direito creditório e, por consequência, a não-homologação da compensação declarada, em face da impossibilidade da autoridade administrativa aferir a liquidez e certeza do crédito declarado.

Este órgão julgador adotou o entendimento de que a entrega da DCOMP possui eficácia constitutiva da relação jurídica, prescindindo de qualquer ato ulterior por parte da Administração Tributária, em conformidade com a Súmula 436 do STJ. A partir disso, afastou o argumento de constituição indireta do crédito tributário, porquanto a transmissão da compensação da contribuinte é suficiente para a sua formalização.

Em seu recurso, a Embargante sustenta que o acórdão incorreu em omissão ao não apreciar a tese de decadência do direito da Administração Tributária de revisar os exercícios que deram origem ao crédito utilizado na compensação. Alega que o prazo quinquenal, contado a

partir da retificação da DCTF e da DIPJ, já teria transcorrido integralmente, razão pela qual os fatos geradores correspondentes estariam alcançados pela decadência.

A Presidência desta Turma, por meio do Despacho de Admissibilidade constante às fls. 553/556, admitiu os embargos de declaração, reconhecendo a necessidade de exame da apontada omissão. Colaciono o mencionado trecho:

Assim, o argumento defendido pela embargante não restou efetivamente endereçado ou refutado, ao menos de forma clara, pelo acórdão embargado. As glosas efetuadas pelo fisco restaram validadas pelo acórdão, no mérito, em razão de que a embargante, na verdade, sequer as impugnou, em específico, mas o argumento recursal quanto à possibilidade (ou não) de o fisco promover referidas glosas na base de cálculo do IRPJ após transcorrido o prazo de decadência relativo ao lançamento por homologação, em sede de processo de compensação, não foi de fato enfrentado.

Em razão de o relator originário não mais compor este Colegiado, o feito foi redistribuído à minha relatoria para elaboração do voto, que ora apresento à apreciação da Turma.

Em síntese, este é o relatório.

VOTO

Conselheiro Relator, **Renato Rodrigues Gomes**.

Os embargos de declaração possuem cabimento restrito, sendo admitidos apenas quando a decisão apresentar erro material, obscuridade, contradição ou omissão, nos termos do art. 1.022 do CPC e art. 116 do RICARF:

Código de Processo Civil

Art. 1.022. Cabem embargos de declaração contra qualquer decisão judicial para:

- I - Esclarecer obscuridade ou eliminar contradição;
- II - Suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento;
- III - corrigir erro material.

RICARF

Art. 116. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a Turma.

Há **obscuridade** quando a decisão não se mostra suficientemente clara; **contradição**, quando há incoerência entre suas conclusões internas; e **omissão**, quando deixa de enfrentar questão relevante submetida à apreciação do órgão julgador. O **erro material** diz respeito a falhas evidentes, perceptíveis de imediato, que não exigem reanálise do mérito, a exemplo de equívocos de cálculo, grafia ou identificação.

Por essa razão, os embargos, enquanto instrumento de correção e integração do julgado, não se confundem com meio de revisão da decisão. O recurso não serve para reabrir o debate ou para reformar o resultado apenas porque desfavorável à parte.

Somente em hipóteses excepcionais, quando a correção do vício revelar impacto inevitável sobre a conclusão adotada, admite-se a atribuição de efeitos infringentes. Com essas balizas, examino o recurso interposto.

Mérito | Análise dos vícios apontados nos Embargos de Declaração:

Segundo consta dos autos, a contribuinte transmitiu a DCOMP nº 15962.72637.231208.1.3.04.7752, por meio da qual promoveu o encontro de contas entre crédito de CSLL, referente à competência 09/2004, originado de pagamento indevido ou a maior a título de estimativa, e débito de CSLL relativo à competência 10/2004 e 11/2004.

Na esfera administrativa, o pedido foi indeferido pela DERAT São Paulo, ao fundamento de que o valor apurado deveria compor o saldo negativo do período, inviabilizando sua utilização imediata dentro do exercício. Contra essa decisão, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, iniciando o contencioso tributário.

Em um primeiro momento, a Sétima Turma da DRJ de São Paulo afastou o argumento apresentado e determinou o retorno dos autos à DERAT, para que fosse reapreciada a integralidade da composição do crédito constante da DCOMP nº 15962.72637.231208.1.3.04.7752.

Apesar das diversas intimações expedidas, a contribuinte não logrou comprovar a correção da redução dos tributos que deram origem ao crédito pretendido. Diante desse cenário, a auditoria fiscal concluiu pela manutenção do indeferimento da compensação, por ausência de prova do direito creditório.

Em sua manifestação ao relatório fiscal, a contribuinte argumentou que o crédito teria origem em retificações já efetuadas e que estariam protegidas pela homologação tácita,

afastando qualquer nova análise. A tese não prosperou. O processo foi julgado improcedente, entendimento que foi integralmente mantido por este Colegiado.

Registro essa digressão apenas para alinhar, de forma clara, o ponto efetivamente controvertido neste recurso. A tese da contribuinte parte da premissa de que a Administração Tributária teria cinco anos para analisar as retificações efetuadas na DCTF e na DIPJ que deram origem ao crédito utilizado em compensação.

Decorrido esse prazo sem qualquer providência fiscal, as declarações, segundo sustenta, estariam tacitamente homologadas. A partir daí, conclui que a revisão dessas informações no âmbito do contencioso configuraria lançamento indireto de tributo já alcançados pela decadência. Em suma, Administração Fiscal estaria impedida de auditar os créditos.

Pois bem. A compensação enquanto forma de extinção da obrigação tributária é caracterizada pelo encontro de contas entre créditos líquidos e certos do contribuinte e débitos tributários existentes. Seu uso deve respeitar rigorosamente os limites, condições e requisitos previstos em lei específica.

O direito subjetivo do contribuinte à compensação não é automático. Seu reconhecimento depende do cumprimento conjunto dos seguintes requisitos objetivos:

1. Existência de lei que permita e regulamente a compensação;
2. Reciprocidade das posições de crédito e débito entre Fisco e contribuinte;
3. Crédito utilizado precisa ser certo, líquido e juridicamente válido.

Somente quando atendidas essas três condições é que se pode afirmar a existência de direito subjetivo à utilização da compensação como causa extintiva da obrigação tributária.

Diferentemente do que afirma a Embargante em seu recurso, no regime jurídico da compensação tributária, o marco temporal juridicamente relevante para Administração Fiscal não é a data de formação do crédito, mas o momento em que o contribuinte exerce a pretensão de extinguir o débito, mediante a transmissão da DCOMP.

O que se afirma não é a irrelevância da data de constituição do crédito, a qual é, de fato, determinante para o direito do contribuinte de pleitear o indébito. Mas essa não é a discussão aqui. Para fins de controle da compensação, o marco relevante para a Administração Tributária é a data do encontro de contas, quando o contribuinte declara a compensação.

Ao transmitir a declaração de compensação, o contribuinte declara um fato jurídico, constitui a relação jurídico-tributária pertinente e provoca a atuação da Administração Tributária, a quem compete analisar a existência, liquidez e certeza do crédito invocado, postulando-se sua aceitação como causa extintiva da obrigação tributária. É justamente nesse momento que a Administração passa a estar formalmente instada a agir, iniciando o prazo para o exercício regular do controle fiscal.

Nesse contexto, compreendo que a atuação fazendária não se confunde com o lançamento de tributos pretéritos. A Receita Federal do Brasil não constitui crédito tributário novo, tampouco reabre períodos alcançados pela decadência, limitando-se a exercer o controle da legitimidade da causa extintiva alegada.

O que se examina, portanto, não é a exigibilidade de um tributo antigo, mas a regularidade do crédito invocado, o que se traduz, tecnicamente, em glosa de crédito indevido e não em lançamento de ofício.

Para que não subsistam dúvidas, no procedimento de compensação a atuação da Administração Tributária recai sobre a verificação da legitimidade do crédito utilizado, e não sobre o débito compensado. Quando esse crédito não se confirma, a compensação não se aperfeiçoa, e o débito que se pretendia extinguir permanece exigível, sem que isso represente lançamento indireto ou afronta à decadência.

A distinção não é meramente terminológica. A decadência incide sobre o poder de constituir a obrigação tributária, mas não impede a Administração de verificar se um crédito utilizado pelo contribuinte efetivamente existe e atende aos requisitos legais, sobretudo quando tal verificação decorre de iniciativa expressa do próprio particular.

O acolhimento da tese defendida pelo contribuinte conduziria a resultados incompatíveis com a lógica e a coerência do sistema tributário. Isso porque bastaria aguardar o transcurso do prazo prescricional para a repetição do indébito e transmitir a declaração de compensação na véspera do quinquênio legal para que, no dia seguinte, se operasse a homologação tácita, tornando o crédito imune a qualquer fiscalização.

Tal conclusão afrontaria o princípio constitucional da isonomia, traduzido no processo administrativo pela regra da paridade de armas. Se ao contribuinte é assegurado o prazo de cinco anos para requerer a repetição do indébito, é igualmente necessário garantir à Administração Tributária o mesmo lapso temporal para analisar a compensação declarada.

A adoção de entendimento diverso esvaziaria o poder-dever de controle dos atos privados, convertendo a compensação em ato unilateral irreversível, em manifesta dissonância com os princípios da legalidade, da razoabilidade e da coerência sistêmica. A interpretação do Direito não se orienta por extremos; como já ensinava Aristóteles, a virtude reside no justo meio.

À luz desse entendimento, a jurisprudência deste Conselho tem caminhado de forma consistente no sentido de afirmar que a Administração pode examinar a origem do crédito sempre que atuar no prazo de cinco anos contado da transmissão da compensação:

Acórdão nº 1001-002.872 - Primeira Turma Extraordinária da Primeira Seção
PER/DCOMP. SALDO NEGATIVO IRPJ. GLOSAS DE DESPESAS. REVISÃO. POSSIBILIDADE. **O ato de verificação da certeza e liquidez do indébito, em sede de DCOMP ou pedido de restituição apresentados pelo sujeito passivo, não está limitado aos valores informados na DIPJ**, devendo atingir, também, a verificação da regularidade da determinação da base de cálculo apurada pelo interessado. PER/DCOMP. RETIFICAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. ANÁLISE DO DIREITO CREDITÓRIO. TERMO DE INÍCIO. **O prazo fixado na legislação para aferição da liquidez e certeza do crédito utilizado em compensação somente se expira após cinco anos de sua formalização em DCOMP** e, na hipótese de DCOMP retificadora, a contagem do quinquênio começa a partir da data de apresentação da nova declaração de compensação, que substitui a anterior.

Acórdão nº 1302-007.459 - Segunda Turma Ordinária da Primeira Seção
DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE CSLL. INOCORRÊNCIA. A homologação tácita da compensação (conforme §5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996) ocorre com o transcurso do prazo de cinco anos entre a data da entrega do PER/DCOMP e a ciência do Despacho Decisório. E, **por inexistência de restrição temporal quanto à averiguação da sua liquidez e certeza, não há que se falar em homologação por decurso de prazo das parcelas que compõem o saldo negativo de CSLL.**

Nesse cenário, ao agir no quinquênio legal, a Administração limita-se ao controle da legitimidade do valor compensado, sem violar a decadência e sem promover qualquer forma de reconstituição indireta de tributos já decaídos. Por essas razões, mantenho o acórdão recorrido.

CONCLUSÃO

Diante das razões fáticas e jurídicas expostas, voto no sentido de conhecer dos Embargos de Declaração opostos pela TAM Linhas Aéreas, sem atribuição de efeitos infringentes, apenas para sanar a omissão apontada.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes
Conselheiro Relator

DOCUMENTO VALIDADO