



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13819.722958/2015-77</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1202-002.261 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	VOLKSWAGEN DO BRASIL INDUSTRIA DE VEICULOS AUTOMOTORES LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2010

PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO POR INOVAÇÃO NO CRITÉRIO JURÍDICO. VÍCIO NÃO EVIDENCIADO.

A constatação da existência de inovação no critério jurídico constante do despacho decisório pela Delegacia de Julgamento, em grau recursal, tem por consequência a nulidade do acórdão por implicar em prejuízo ao exercício da defesa, com os recursos a ela inerentes.

Inexiste inovação de critério jurídico no acórdão que, em rebate ao quanto afirmado na manifestação de inconformidade, examina a existência do direito creditório em vista das retificações nas apurações do IRPJ posteriormente realizadas pelo contribuinte e com base nas quais requer a reforma da decisão de primeira instância; ao contrário do afirmado, o acórdão homenageia o direito à defesa e à instrumentalidade processual.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2010

PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. CRÉDITO NÃO CONFIRMADO. DARFS ALOCADOS A PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO ANTERIORES. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA.

O crédito pleiteado foi alocado integralmente em compensação anterior, já homologada, e não restou comprovada a liquidez e certeza de saldo que remanesceria de novas apurações dos saldos negativos de IRPJ do período, objeto de retificações de declarações posteriores, DIPJ 2011 e DCTFs, pela requerente.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os autos acima identificados.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**LIANA CARINE FERNANDES DE QUEIROZ** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**LEONARDO DE ANDRADE COUTO** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por VOLKSWAGEN DO BRASIL INDUSTRIA DE VEICULOS AUTOMOTORES LTDA em face do Acórdão n. 14-65.428 - 6ª Turma da DRJ/RPO, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela recorrente, em face do Despacho Decisório n. 0109/2016 - DRF/São Bernardo do Campo (fl. 96-102), que indeferiu o pedido de compensação por pagamento indevido ou a maior formulado no PER/DCOMP ns. 14296.45407.190412.1.3.04-7303, 18385.12216.190412.1.3.04-1050, 42681.10242.190314.1.3.04-3744 e 31231.32261.190314.1.3.04-3320.

O referido crédito teve tratamento manual pela DRF; foram indicados, como crédito, os pagamentos indevidos ou a maior efetuado pelos DARFs 4552076282-7 e 4552076292-4, ambos no valor de R\$ 9.000.000,00 (nove milhões de reais), constantes na fl. 24, dos quais R\$ 1.643.018,13 (um milhão, seiscentos e quarenta e três mil e dezoito reais e treze centavos) foi alocado para quitação da estimativa de IRPJ – código 2362 – referente ao período de apuração 02/2010, remanescendo saldo de R\$ 7.356.981,87 (sete milhões, trezentos e cinquenta e seis mil, novecentos e oitenta e um reais e oitenta e sete centavos).

Conforme Despacho Decisório:

O contribuinte transmitiu, em 29/06/2011, DIPJ original para o exercício 2011, ano-calendário 2010, indicando Lucro Real de R\$ 1.011.819.345,26 (um bilhão, onze milhões,

oitocentos e dezenove mil, trezentos e quarenta e cinco reais e vinte e seis centavos) e apurando Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ – no valor de R\$ 252.954.836,32 (duzentos e cinquenta e dois milhões, novecentos e cinquenta e quatro mil, oitocentos e trinta e seis reais e trinta e dois centavos). Após o aproveitamento das deduções legais, do Imposto de Renda Retido na Fonte e das antecipações mensais dos pagamentos por estimativa, o cálculo restava R\$ 10.202.209,43 (dez milhões, duzentos e dois mil, duzentos e nove reais e quarenta e três centavos) como saldo negativo.

O contribuinte efetuou diversas retificações de suas declarações, tanto DIPJ quanto DCTFs do período. Por fim, a última retificação efetuada na DIPJ, em 02/10/2014, resultou em redução do Lucro Real para R\$ 952.963.490,32 (novecentos e cinquenta e dois milhões, novecentos e sessenta e três mil, quatrocentos e noventa reais e trinta e dois centavos), redução de R\$ 58.855.854,94 (cinquenta e oito milhões, oitocentos e cinquenta e cinco mil, oitocentos e cinquenta e quatro reais e noventa e quatro centavos) na base de cálculo do IRPJ. Tal mudança acarretou diminuição do Imposto de Renda Pessoa Jurídica devido no montante de R\$ 14.713.963,74 (catorze milhões, setecentos e treze mil, novecentos e sessenta e três reais e setenta e quatro centavos). Abaixo, quadro demonstrativo das alterações ocorridas em virtude da retificação da DIPJ no que se refere a base de cálculo do IRPJ e a redução do IRPJ devido.

[...]

Nota-se pelo quadro que a alteração do Lucro Real ocorreu pelo incremento de R\$ 84.079.792,78 (oitenta e quatro milhões, setenta e nove mil, setecentos e noventa e dois reais e setenta e oito centavos) na linha 78 – Outras Exclusões – da Ficha 09A “Demonstração do Lucro Real”. Cabe nota sobre o fato de ser curioso que a referida redução no IRPJ devido tenha mantido o Saldo Negativo do período no mesmo valor.

Em consulta aos sistemas informatizados da Receita Federal foi observado que o contribuinte também realizou sucessivas alterações de sua DCTF referente ao período de apuração de 02/2010. O quadro abaixo demonstra as

modificações do débito informado para o IRPJ no período de apuração 02/2010.

[...]

Observou-se que os R\$ 14.713.963,74 reduzidos do IRPJ devido no exercício 2011 foram deduzidos da estimativa do período de apuração de 02/2010. O DARFs vinculados ao pagamento do débito de IRPJ Estimativa – código de receita 2362 – do período de apuração 02/2010 totalizam R\$ 23.985.205,74, exatamente o valor indicado na DCTF original.

[...]

[...] foi expedido o Termo de Intimação Fiscal nº 42/2016 (fls. 43/44), onde se requisitou do contribuinte: Esclarecer a alteração da linha 78 da Ficha 09A, indicando a origem do incremento de R\$ 84.079.792,78 no saldo da conta acompanhado de prova contábil e; apresentar os balanços de redução/suspensão levantados tanto no momento do registro da DIPJ original, em 29/06/2011, quanto na época da transmissão da retificadora em 02/10/2010.

Embora a legislação tributária determine apenas se levantar o balancete de suspensão/redução até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, infere-se que o contribuinte tenha levantado balancete para proceder a retificação de suas obrigações acessórias, uma vez que, para comprovar que houve pagamento indevido ou a maior da estimativa referente ao período de apuração de 02/2010, o contribuinte deve comprovar que houve erro na apuração daquela estimativa.

Contribuinte protocolou requerimento de dilação de prazo (fl. 48), prontamente atendido por esta autoridade fiscal. Após transcorrido o prazo, houve a entrega dos documentos anexados ao processo as fls. 49/95. À fl. 52, foi concedida a seguinte explicação para a alteração da Ficha 09A, linha 78, transcrita abaixo:

“No ano de 2010 a Companhia considerou indevidamente como provisão o valor de contas a pagar de diversos tributos, e conseqüentemente, não deduziu na apuração da CSLL. Estes valores estavam registrados na

conta 46010014 de passivo – e foram considerados como outras adições na Linha 36 da Ficha 17 da DIPJ/2011 ano-base 2010. A retificação da referida DIPJ foi realizada posteriormente de forma a eliminar essa adição. Vide abaixo os lançamentos contábeis de liquidação do saldo de contas a pagar (R\$ 84.079.792,78) demonstrado no ANEXO I:

Obs: O valor revertido da conta de passivo (liquidado) foi de R\$ 90.945.414,08, o qual contempla o valor de R\$ 84.079.792,78.”

A Ficha 17 da DIPJ trata da apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL – para todo o exercício, em seus ajustes específicos para determinação do tributo devido. Não traz reflexos para a determinação do Lucro Real do exercício. As reduções ocorridas nos valores devidos, tanto de IRPJ quanto de CSLL decorrem de modificações na apuração do Lucro Real, não de alterações no ajuste de apuração dos tributos em separado. Além disso, o quadro abaixo demonstra que não houve alteração no saldo da linha 36 da Ficha 17 da DIPJ em suas retificações.

[...]

Em sequência, apreciando a documentação entregue pelo contribuinte, a fl. 95, das demonstrações financeiras apresentadas, indica que o valor apurado do IRPJ para a estimativa de 02/2010 acarreta em imposto a pagar no valor de R\$ 23.985.205,74. Como não houve pagamento pelo contribuinte no período de apuração de 01/2010, nem o aproveitamento de nenhuma dedução do IR devido, não existe justificativa para a redução da estimativa a pagar para o valor de R\$ 9.271.242,00.

Não menos importante, a consulta aos DARFs (fl. 24) reclamados como pagamento indevido ou a maior (n<sup>os</sup> 4552076282-7 e 4552076292-4) indicam que o saldo dos mesmos já foi aproveitado em outra PER/DCOMP, n<sup>o</sup> 21222.42549.250711.1.2.02-1706 (Saldo negativo IRPJ

exercício 2011), que teve o direito creditório pleiteado reconhecido integralmente.

Diante de todas as questões esposadas nos parágrafos anteriores, não é possível a esta autoridade fiscal formar convicção no sentido de que houve pagamento indevido ou a maior da estimativa de 02/2010. Com os documentos apresentados, contribuinte não conseguiu comprovar a regularidade da alteração promovida na Linha 78 da Ficha 09A da DIPJ exercício 2011. Mesmo que houvesse comprovação de que o acréscimo de R\$ 84.079.792,78 naquela linha e ficha é procedente, caberia ao mesmo também demonstrar como este acréscimo se reportou especificamente a estimativa de IRPJ do período de apuração 02/2010. Esta necessidade é imperiosa pois afeta diretamente a fluência dos acréscimos legais incidentes sobre o valor a restituir/compensar.

Cientificada da negativa, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando, em síntese:

2. Algum tempo depois, contudo, a Manifestante verificou que o cálculo de tal estimativa havia sido erroneamente realizado por um valor maior do que o devido, uma vez que, naquele período de apuração, o cálculo da estimativa foi realizado mediante utilização de balancete de redução no qual, por um lapso, a Manifestante deixou de computar uma despesa dedutível de R\$ 84.079.792,78 incorrida naquele mês, o que acarretou, conseqüentemente, um recolhimento a maior de R\$ 14.713.963,74 a título de estimativa mensal de IRPJ no período.

3. Considerando que tal lapso somente foi detectado após a entrega (i) da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) de fevereiro de 2010 e (ii) da Declaração de Informações econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) 2011 (ano base 2010), a Manifestante tratou de retificar tais declarações, a fim de refletir nelas a apuração da estimativa mensal efetivamente devida, para, então, utilizar o crédito, no valor original de R\$ 14.713.963,74, para compensar débitos próprios, relativos a tributos

administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRF), tal como expressamente autorizado pela legislação tributária em vigor.

4. Com efeito, após a retificação tanto da DCTF de fevereiro de 2010 como da DIPJ 2011, a Manifestante transmitiu à SRF quatro Declarações de Compensação (DCOMPs n°s 14296.45407.190412.1.3.04-7303, 18385.12216.190412.1.3.04-1050, 42681.10242.190314.1.3.04-3744 e 31231.32261.190314.1.3.04-3320), por meio das quais foi integralmente utilizado o valor de RS 14.713.963,74, correspondente à parcela paga a maior da estimativa mensal de IRPJ apurada em fevereiro de 2010.

[...]

ESTIMATIVA MENSAL DE IRPJ - FEVEREIRO DE 2010			
DCTF ORIGINAL E DARF (A)	DCTF RETIFICADORA (B)	CRÉDITO (A - B)	DCOMPS
9.000.000,00	1.643.018,13	7.356.981,87	142296.45407.190412.1.3.04-7303 42681.10242.190314.1.3.04-3744
9.000.000,00	1.643.018,13	7.356.981,87	18385.12216.190412.1.3.04-1050 31231.32261.190314.1.3.04-3320
5.985.205,74	5.985.205,74	-	-
<b>23.985.205,74</b>	<b>9.271.242,00</b>	<b>14.713.963,74</b>	

[...]

7. Conforme se depreende do despacho decisório DRF/SBC/SEORT n° 109/2016, o crédito em discussão não foi reconhecido em razão de as autoridades fiscais considerarem que (i) a Manifestante não comprovou a dedução do valor de RS 84.079.792,78, correspondente à despesa dedutível incorrida em fevereiro de 2010; e (ii) os DARFs relativos à estimativa mensal de IRPJ de fevereiro de 2010 foram integralmente utilizados na formação do saldo negativo apurado em 31/12/2010, no valor original de R\$ 10.202.209,43 (já devidamente reconhecido pela SRF no Pedido de Restituição n° 21222.42549.250711.1.2.02-1706):

8. Ocorre que, não obstante o empenho da DRF/SBC na Legítima defesa dos interesses da Fazenda Nacional, a decisão consignada no despacho decisório DRF/SBC/SEORT n° 109/2016 não pode prevalecer, na medida em que a Manifestante dispõe de documentos hábeis e idôneos para comprovar: (i) que, de fato, incorreu em uma

despesa dedutível de R\$ 84.079.792,78 em fevereiro de 2010 (o que, por si só, justifica a redução promovida na DCTF de fevereiro de 2010 e na DIPJ 2011); e (ii) que, ao contrário do que sustenta o despacho decisório, houve dupla utilização do valor de R\$ 14.713.963,74 no negativo de IRPJ apurado pela Manifestante em 31/12/2010. [...]

[...]

14. Para tanto, inicialmente, a Manifestante esclarece que apurou a estimativa mensal de IRPJ relativa ao mês de fevereiro de 2010 utilizando balancetes de redução ou suspensão do tributo (isto é, mediante controle extrafiscal de adições e exclusões na Parte A do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR).

15. Pois bem. Num primeiro momento, como já bem esclarecido, a Manifestante considerou como despesa operacional não dedutível o valor total de R\$ 90.460.433,73, no qual estava compreendido o valor de R\$ 84.079.792,78, que, por sua vez, correspondia a provisões relativas a tributos federais que ainda se encontravam em discussão administrativa ou judicial.

16. Isso foi feito com base na Lei nº 9.249/1995, a qual estabelece em seu artigo 13, I, que os valores provenientes de provisões — exceto aquelas constituídas para pagamento de férias e décimo terceiro salário a empregados — não são dedutíveis na apuração do Lucro Real, conforme demonstra o excerto a seguir colacionado:

[...]

Débitos parcelados Lei nº 11.941/09	Saldo
Valores de Principal	133.327.420,26
Valores de Multa	26.756.467,19
Valores de Juros	39.877.799,72
Contingência parcelada	199.961.687,17
(-) Valor de principal computado em duplicidade	(127.184,98)
(-) Valor de principal CSLL	(115.551.544,14)
(-) Valor de multa aduaneira	(203.165,27)
Passivo dedutível para IRPJ e CSLL	84.079.792,78

17. Considerando, então, a vedação legal à dedutibilidade de provisões, a Manifestante tratou de adicionar ao Lucro Real apurado em fevereiro de 2010 o valor de R\$ 84.079.792,78 (que, repise-se, estava contido no valor de R\$ 90.460.433,73).

18. Tal adição foi realizada por meio do registro do valor de R\$ 90.460.433,73 na Parte A do LALUR do período (Doc, 03), o que foi devidamente refletivo na linha 05 ("Despesas Operacionais") da Ficha 09A ("Demonstração do Lucro Real") da DIPJ original (Doc. 05).

19. No entanto, algum tempo depois da transmissão de sua DIPJ original, a Manifestante foi submetida à auditoria independente de suas demonstrações financeiras, do que resultou a conclusão de que, do total de RS 90.460.433,73 originalmente adicionados ao Lucro Real. R\$ 84.079.792,78 deveriam, com amparo na legislação tributária, ser considerados dedutíveis.

20. Isso porque, no mês de fevereiro de 2010, a Manifestante aderiu ao programa de parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009 ("Refis da Crise") (Doc. 09), a fim de liquidar débitos até então discutidos em processos administrativos e judiciais tributários que totalizavam exatamente o valor de despesa dedutível de R\$ 84.079.792,78, conforme comprovam (i) o demonstrativo de consolidação do parcelamento (Doc 10) e (ii) a memória de cálculo anexa (Doc. 11).

21. Por oportuno, a Manifestante esclarece desde logo que, embora o valor total do parcelamento realizado no âmbito do Refis da Crise tenha sido de R\$ 199.961.687,17, o mencionado valor é composto por multas indedutíveis, o que fez com que somente fosse considerado dedutível da apuração do Lucro Real o valor de RS 84.079.792,78, conforme demonstrado no quadro a seguir colacionado:

Débitos parcelados Lei nº 11.941/09	Saldo
Valores de Principal	133.327.420,26
Valores de Multa	26.756.467,19
Valores de Juros	39.877.799,72
<b>Contingência parcelada</b>	<b>199.961.687,17</b>
(-) Valor de principal computado em duplicidade	(127.184,98)
(-) Valor de principal CSLL	(115.551.544,14)
(-) Valor de multa aduaneira	(203.165,27)
<b>Passivo dedutível para IRPJ e CSLL</b>	<b>84.079.792,78</b>

[...]

22. Nessa ordem de raciocínio, a fim de comprovar que, no próprio mês de fevereiro de 2010, houve a

desistência das discussões travadas em tais processos, o que implicou na confissão irrevogável e irretratável dos débitos tributários em questão, a Manifestante anexa à presente defesa administrativa, exemplificativamente, diversas petições de desistência (Doc. 12), apresentadas em atenção ao disposto no artigo 13, caput, da Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 06/2009, cujo prazo para desistência foi prorrogado até 28/02/2010. por meio do artigo 2º da Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 13/2009:

[...]

23. Sem embargos, portanto, após a desistência da discussão em fevereiro/2010, que acarretou a confissão irretratável de débitos que, à época, totalizavam R\$ 199.961.687,17, a Manifestante incorreu em uma despesa eminentemente dedutível de exatos R\$ 84.079.792,78.

24. Ocorre que, como já salientado, o mencionado valor de R\$ 84.079.792,78 foi, originalmente, tratado indevidamente como uma provisão indedutível (e, portanto, indevidamente adicionado ao Lucro Real do período), de modo que foi necessário neutralizar o valor da adição de R\$ 84.079.792,78, a fim de permitir a dedução deste valor na apuração do Lucro Real do período.

25. Nesse sentido, a Manifestante tratou de recompor a apuração mensal das estimativas de IRPJ do ano de 2010, o que, em virtude da opção pela determinação de sua base de cálculo mediante utilização de balancetes de redução ou suspensão -conforme devidamente indicado na própria DIPJ 2011 —, foi realizado mediante retificação das informações originalmente lançadas na Parte A do LALUR (Doc. 04).

26. Ao longo do procedimento de recomposição das bases de cálculo das estimativas mensais de IRPJ, na forma descrita acima, a Manifestante verificou que a dedução do valor de R\$ 84.079.792,78 acarretou uma significativa diminuição do valor da estimativa mensal de IRPJ relativa ao mês de fevereiro de 2010. a qual foi reduzida dos originais R\$ 23.985.205,74 para R\$ 9.203.812,02.

27. À vista disso, fica claro que a Manifestante efetivamente apurou um crédito, relativo a pagamento a maior da estimativa mensal de IRPJ do mês de fevereiro de 2010, no valor de R\$ 14.713,963.74, exatamente como informado nas DCOMPs controladas no presente processo administrativo.

28. Tanto foi assim que, a fim de permitir a correta identificação deste crédito, a Manifestante tratou de retificar à época a DCTF do mês de fevereiro de 2010, a fim de reduzir o valor de R\$ 23.985.205,74, originalmente informado a título da estimativa mensal de IRPJ, que passou a ser de R\$ 9.203.812,02 na DCTF retificadora (Doc. 08).

29. Por seu turno, a DIPJ 2011 (ano base 2010) foi igualmente retificada, de modo a refletir o expurgo das provisões relativas aos débitos liquidados no âmbito do Refis da Crise, por meio de uma exclusão de exatos R\$ 84.079.792,78 na linha 78 da própria Ficha 09A ("Outras Exclusões") (Doc. 06). [...]

- Alterações no LALUR (Original x Retificador):

Histórico	Fevereiro de 2010		
	LALUR Original (Doc. 03)	LALUR Retificador (Doc. 04)	Diferença
Provisões não dedutíveis	4.211.335.870,92	4.127.256.078,14	84.079.792,78
Lucro Real do Período	92.078.120,15	37.100.968,01	54.977.152,14

- Alterações na DCTF de Fevereiro de 2010 (Original x Retificadora):

Histórico	Fevereiro de 2010		
	DCTF Original (Doc. 07)	DCTF Retificadora (Doc. 08)	Diferença
Estimativa IRPJ (2362)	23.985.205,74	9.271.242,00	14.713.963,74

- Alterações na DIPJ 2011 (Original x Retificadora):

Histórico	Fevereiro de 2010		
	DIPJ Original (Doc. 05)	DIPJ Retificadora (Doc. 06)	Diferença
Lucro Real do Período	92.015.530,04	37.100.968,01	54.914.562,03
IRPJ Total	23.985.205,74 (*)	9.271.242,00	14.713.963,74

(\*) Embora o valor indicado na DIPJ original tenha sido de R\$ 23.015.530,04, deve ser considerado o valor confessado - e pago - na DCTF: R\$ 23.985.205,74.

[...]

32. Em adição, a Manifestante esclarece que, de acordo com o disposto no artigo 26, caput, do Decreto nº

7.574/2011, as informações refletidas no LALUR retificado fazem prova dos fatos nele registrados, eis que baseadas em documentos hábeis e idôneos e, sobretudo, porque tais documentos jamais foram desqualificados pelas autoridades fiscais da DRF/SBC:

[...]

33. Nessa toada, a Manifestante sublinha que as DIPJs retificadoras possuem a mesma natureza e substituem as originais, em todos os seus efeitos, tal como estabelece o artigo 1o , § 2o , I, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil (IN SRF) nº 166/1999, a seguir colacionado: [...] 34. No que diz respeito à DCTF, a IN SRF nº 1.110/2010 estabeleceu, por meio de seu artigo 9o , § 1o (cujo teor foi mantido na IN SRF nº 1.599/2016, que atualmente rege a matéria), e em consonância com a legislação de regência da DIPJ, que as declarações retificadoras possuem a mesma natureza e substituem as originais, em todos os seus efeitos:

[...]

35. A partir da análise dos documentos e dos dispositivos normativos colacionados alhures, é imperioso concluir que o simples fato de a Manifestante ter apresentado declarações retificadoras já deveria impedir o não reconhecimento do direito creditório em discussão, especialmente em razão de **as retificações terem sido promovidas antes do início de qualquer procedimento de fiscalização, justamente a fim de viabilizar o reconhecimento do crédito quando do tratamento eletrônico das informações prestadas pela Manifestante em suas obrigações acessórias.**

[...]

39. Comprovada a total regularidade da reapuração da estimativa de IRPJ relativa ao mês de fevereiro de 2010 e, por consequência, do direito à compensação do crédito de pagamento a maior do montante original de R\$ 14.713.963,74, cumpre à Manifestante objetar o despacho decisório DRF/SBC/SEORT nº 109/2016 no que diz respeito à alegação de que teria

**havido, supostamente, utilização em duplicidade de tal valor por parte da Manifestante.**

[...]

42. Com efeito, durante o curso da fiscalização, a Manifestante esclareceu às autoridades fiscais a questão da reapuração do Lucro Real do período, tendo apresentado, inclusive, demonstrativos do indébito a que teria direito (i) antes e (ii) depois da reapuração da estimativa mensal de IRPJ relativa ao mês de fevereiro de 2010 com base na despesa decorrente da adesão ao Refis da Crise. A demonstração pode ser resumida por meio da análise dos quadros a seguir colacionados:

- Cenário Antes da Reapuração da Estimativa de Fevereiro de 2010:

Apuração IRPJ - Conforme DIPJ	2010
Lucro Real	1.445.456.207,52
(-) Compensação de prejuízos	(433.636.862,26)
Lucro Real após compensação de prejuízos	1.011.819.345,26
IRPJ - Alíquota 15%	151.772.901,79
Adicional	101.157.934,53
<b>IRPJ a pagar</b>	<b>252.930.836,32</b>
<b>Deduções</b>	
Lei Rouanet	4.006.837,01
PAT	4.316.880,38
Audiovisual	500.000,00
FCA	1.200.000,00
Desportivo	1.180.789,53
IRFonte	10.058.462,65
IRFonte org. público	143.746,78
IR estimativa	241.726.329,40
<b>Deduções</b>	<b>263.133.045,75</b>
<b>IRPJ - Saldo negativo a compensar</b>	<b>(10.202.209,44)</b>

- Cenário Após a Reapuração da Estimativa de Fevereiro de 2010:

Apuração IRPJ	2010
Redução parcelamento	84.206.977,76
Lucro Real	1.361.249.229,76
(-) Compensação de prejuízos	(408.374.768,93)
Lucro Real após compensação de prejuízos	952.874.460,83
IRPJ - Alíquota 15%	142.931.169,12
Adicional	95.263.446,08
<b>IRPJ a pagar</b>	<b>238.194.615,21</b>
<b>Deduções</b>	
Lei Rouanet	4.006.837,01
PAT	4.316.880,38
Audiovisual	500.000,00
FCA	1.200.000,00
Desportivo	1.180.789,53
IRFonte	10.058.462,65
IRFonte org. público	143.746,78
IR estimativa	241.726.329,40
<b>Deduções</b>	<b>263.133.045,75</b>
<b>IRPJ - Saldo negativo a compensar</b>	<b>(24.938.430,54)</b>

43. Como se depreende facilmente da análise dos quadros acima colacionados, se a Manifestante não tivesse transmitido as DCOMPs discutidas no presente processo para utilizar o valor pago a maior a título de estimativa mensal de IRPJ relativo a fevereiro de 2010 o saldo negativo apurado em 31 /12/2010 seria de fato de R\$ 24.938.430,54 (e não R\$ 10.202.209,44, como constou em suas DIPJs).

[...]

45. E importante destacar ainda que, ao tempo da reapuração realizada com base no procedimento de auditoria independente da Manifestante, o PER nº 21222.42549.250711.1.2.02-1706 (Doc. 13) já havia sido deferido pela SRF, conforme demonstra a tela anexa (Doc. 14), o que IMPEDIA A SUA RETIFICAÇÃO, nos termos do artigo 88, caput, da IN SRF nº 1.300/2012.

[...]

49. Nesse compasso, tendo em vista a utilização de balancete de redução no mês de fevereiro de 2010, a utilização do crédito na forma de pagamento a maior, revela-se absolutamente legítima, inclusive sob o prisma da Súmula do CARF nº 84.

50. Por fim, de modo a demonstrar a sua mais absoluta boa fé em relação à utilização do crédito discutido nos presentes autos, a Manifestante sublinha que, **conforme reconhecido no despacho decisório DRF/SBC/SEORT, o saldo negativo informado na DIPJ retificadora foi de exatos RS 10.202.209,44 (e não de R\$ 24.938.430,54), o que comprova que, definitivamente, não houve utilização em duplicidade do valor de RS 14.713.963,74, tal como, inadvertidamente, apontado pelas autoridades fiscais da DRF/SBC.**

[...]

52. Face ao exposto, a Manifestante requer, respeitosamente, que a presente defesa administrativa seja julgada integralmente procedente, com o consequente reconhecimento do crédito informado nas DCOMPs ns. 14296.45407.190412.1.3.04-7303, 18385.12216.190412.1.3.04-1050, 42681.10242.190314.1.3.04-3744 e 31231.32261.190314.1.3.04-3320, a fim de que seja reformado o despacho decisório DRF/SBC/SEORT nº 109/2016 e, com isso, seja extinto o crédito tributário controlado no presente processo administrativo, na forma do artigo 156, II, do CTN.

Inconformada com o acórdão da DRJ, que manteve integralmente o despacho decisório, a requerente interpôs o presente recurso voluntário, repisando tudo quanto constou de sua impugnação. Acresceu, às razões de sua manifestação, preliminar de nulidade do acórdão da DRJ, por suposta inovação no critério jurídico para o indeferimento do direito creditório postulado.

Consta, das razões da preliminar arguida pela recorrente:

13. Com efeito, a conclusão da DRJ/RPO, no que diz respeito à inexistência de crédito disponível para compensação, foi decorrente de uma reapuração do IRPJ (i) pela DRJ (e não pela *unidade de jurisdição da Recorrente*), (ii) em um processo de compensação (e não mediante *lançamento de ofício*) e, ainda, (iii) tendo em consideração períodos de apuração já abrangidos pela decadência (ou seja, não mais *passíveis de alteração decorrente de glosa*).

14. No entanto, um medida dessa natureza (i) não poderia ser adotada pela DRJ (mas tão-somente pela DRF/SBC, quando da emissão do despacho decisório), (ii) exigiria um lançamento de ofício para formalizar as glosas realizadas e (ii) deveria respeitar o prazo decadencial estabelecido pelo artigo 150, § 4º, do CTN, conforme será detalhado a seguir.

[...]

16. Com efeito, no despacho decisório, as autoridades fiscais consideraram simplesmente que (i) a Recorrente não comprovou a dedução do valor de R\$ 84.079.792,78, correspondente a despesa dedutível incorrida em fevereiro de 2010; e (ii) os DARFs relativos à estimativa mensal de IRPJ de fevereiro de 2010 foram integralmente utilizados na formação do saldo negativo apurado em 31/12/2010, no valor original de R\$ 10.202.209,43.

17. Tais fundamentos foram devidamente enfrentados em sede de Manifestação de Inconformidade. No entanto, a DRJ/RPO, inadvertidamente, efetuou uma *nova apuração do IRPJ, EXTRAPOLANDO A MOTIVAÇÃO DO DESPACHO DECISÓRIO*, quanto aos critérios de dedutibilidade das despesas de 2010. Vale ressaltar: em sendo o despacho decisório exarado com base na pretensa inexistência de prova da dedução da despesa de R\$ 84.079.792,78 em fevereiro de 2010, não poderia a respeitável decisão de piso emitir pronunciamento sobre a dedutibilidade fiscal de tal despesa (afinal, para isso, as autoridades da DRF/SBC tiveram o prazo decadencial para lançamento do valor correspondente caso entendessem que a despesa não seria dedutível).

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Liana Carine Fernandes de Queiroz** (Relatora):

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, inclusive quanto à tempestividade, conheço do recurso voluntário.

## 1 PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ, POR SUPOSTA INOVAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

Inicialmente, sustenta a recorrente que haveria nulidade do julgamento a quo porque teria inovado no critério jurídico em relação ao despacho decisório da autoridade fiscal, conforme minudenciada exposição constante do relatório.

Nesse ponto, o artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72 prescreve que são nulas as decisões proferidas com preterição ao direito de defesa:

Art. 59. São nulos:

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

Decerto, o direito de defesa, constitucionalmente assegurado como consectário do devido processo legal, deve ser garantido no âmbito do processo administrativo fiscal, de modo que as decisões administrativas que inobservem os princípios do contraditório e ampla defesa são nulas.

Inolvidável que a constatação da existência de inovação no critério jurídico constante do despacho decisório pela Delegacia de Julgamento, em grau recursal, tem por consequência a nulidade do acórdão por implicar em prejuízo ao exercício da defesa, com os recursos a ela inerentes.

A esse respeito, cito as lições de Hugo de Brito Machado Segundo<sup>1</sup>, sobre o agravamento ou mudança na fundamentação da exigência e a violação ao devido processo legal:

Pode ocorrer de a decisão administrativa, seja de primeira instância, de segunda instância ou de instância especial, concluir pela validade da exigência impugnada, mas por motivos distintos daqueles apresentados no ato administrativo questionado. Nesse caso, considerando-se que a defesa oferecida pelo contribuinte questionou os fundamentos do ato impugnado, e não os novos fundamentos que lhe foram inseridos pela autoridade julgadora, ao contribuinte deve ser dada oportunidade de oferecer nova impugnação.

Entretanto, no caso presente, inexistiu inovação de critério jurídico no Acórdão recorrido, que negou provimento à Manifestação de Inconformidade do contribuinte, exatamente pelo fato de que não estaria comprovada a regularidade da nova apuração do IRPJ do período

<sup>1</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo Tributário. 16. ed. Atlas:2024, p. 148-149.

referente, a justificar a existência, ainda, de valores de saldo negativo de IRPJ a compensar – suplantando a já evidenciada alocação dos DARFs de recolhimento das estimativas de fevereiro/2010.

Ao contrário do afirmado, o minudente exame das razões que fundam a manifestação de inconformidade, pela DRJ, concorrem ao exercício do direito à defesa e a dialeticidade, vindo em favor do contribuinte, e da verdade material e da instrumentalidade processual.

Tanto é verdade que inexistiu cerceamento de defesa que o Recurso Voluntário é iterativo em relação às razões meritórias que constaram já na Manifestação de Inconformidade.

Nesse mesmo sentido, pela rejeição da preliminar de nulidade, em caso análogo, já decidiu esta 2ª Turma Ordinária, nos autos do processo n. 16682.902753/2014-73, em voto de minha relatoria (CARF, Acórdão n. 1202-001.588 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA, Relatora Conselheira Liana Queiroz, sessão de 25 de abril de 2025).

Rejeito, por esses fundamentos, a prefacial arguida; passo ao exame da insurgência quanto às razões meritórias.

## 2 MÉRITO

No caso em exame, o débito de estimativa mensal de IRPJ referente ao período de apuração fevereiro/2010, foi inicialmente informado pelo contribuinte em DCTF e DIPJ como sendo de R\$ 23.985.205,74, sendo que este débito foi pago por meio de 3 Darfs:

- R\$ 9.000.000,00 código 2362 recolhido em 30/03/2010;
- R\$ 9.000.000,00 código 2362 recolhido em 30/03/2010;
- R\$ 5.985.205,74 código 2362 recolhido em 30/03/2010.

Posteriormente, a ora recorrente apresentou DCTF e DIPJ retificadoras, em que reduziu o débito de R\$ 23.985.205,74 para R\$ 9.271.242,00, e vinculou a este débito apenas o valor de R\$ 1.643.018,43 de cada pagamento de R\$ 9.000.000,00, conforme tela da DCTF retificadora, constante na fl. 26:

Período Apuração	CNPJ	Cód. Receita	Data Vencimento	Nº Referência	Valor Principal	Valor Multa	Valor Juros	Valor Total DARF	Valor Pago Débito
28/02/2010	59.104.422/0001-50	2362	31/03/2010		5.985.205,74	0,00	0,00	5.985.205,74	5.985.205,74
28/02/2010	59.104.422/0001-50	2362	31/03/2010		9.000.000,00	0,00	0,00	9.000.000,00	1.643.018,13
28/02/2010	59.104.422/0001-50	2362	31/03/2010		9.000.000,00	0,00	0,00	9.000.000,00	1.643.018,13

Os valores supostamente recolhidos a maior, R\$ 7.356.981,87 (R\$ 9.000.000,00 – R\$ 1.643.018,43) de cada Darf, totalizando R\$ 14.713.963,74 foram utilizados pelo contribuinte nas Dcomps sob análise.

De acordo com o despacho decisório, a DRF/SBC constatou que na DIPJ retificadora, Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real, o valor da linha 78 – Outras Exclusões passou de R\$ 34.461.654,25 para R\$ 118.541.447,03, ou seja, houve um aumento de R\$ 84.079.792,78 nas exclusões, reduzindo por consequência o lucro real de R\$ 1.011.819.345,26 para R\$ 952.963.490,32.

Embora tenha havido redução do Lucro Real, não houve alteração do saldo negativo de IRPJ, que permaneceu no valor de R\$ 10.202.209,43 na DIPJ retificadora, pois a interessada reduziu em R\$ 14.713.963,74 os valores das estimativas pagas referentes ao mês de fevereiro/2010, na apuração do saldo negativo na Ficha 12A.

A DRF intimou a interessada a apresentar os esclarecimentos sobre as alterações promovidas na DIPJ, bem como documentação contábil/fiscal que comprovasse estas alterações. Como **os esclarecimentos e documentos apresentados em atendimento à intimação foram considerados insuficientes para comprovar a existência de pagamento indevido ou a maior**, o direito creditório não foi reconhecido e as Dcomps não foram homologadas.

Em seu despacho decisório, a DRF constatou, ainda, que os dois Darfs – nos valores de R\$ 9.000.000,00 – foram utilizados pelo contribuinte para compor o saldo negativo de IRPJ no Per/Dcomp n. 21222.42549.250711.1.2.02-1706, que teve o direito creditório reconhecido integralmente.

Em seu recurso, a recorrente reiterou o afirmado em sua manifestação de inconformidade, alegando que,

a) num primeiro momento, considerou como despesa operacional não dedutível o valor de R\$ 90.460.433,73, no qual estava compreendido o valor de R\$ 84.079.792,78, que correspondia a provisões relativas a tributos federais que ainda se encontravam em discussão administrativa ou judicial;

b) considerando a vedação legal à dedutibilidade de provisões, conforme art. 13, inc. I da lei nº 9.249/1995, adicionou ao Lucro Real apurado em fevereiro de 2010 o valor de R\$ 84.079.792,78, no qual estava contido no valor de R\$ 90.460.433,73; tal adição foi registrada na Parte A do Lalur do período e indicado na linha 05 (despesas operacionais) da Ficha 09A (Demonstração do Lucro Real) da DIPJ original;

c) algum tempo depois, chegou à conclusão de que R\$ 84.079.792,78 deveriam ser considerados dedutíveis, pois, em fevereiro de 2010, aderiu ao programa de parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009, a fim de liquidar os débitos até então discutidos em processos Administrativos e judiciais tributários, que totalizavam R\$ 84.079.792,78; o valor total incluído no parcelamento foi de R\$ 199.961.687,17, mas que havia multas indedutíveis, o que fez com que

somente fosse considerado dedutível do Lucro Real o valor de R\$ 84.079.792,78, conforme quadro a seguir:

Débitos parcelados Lei nº 11.941/09	Saldo
Valores de Principal	133.327.420,26
Valores de Multa	26.756.467,19
Valores de Juros	39.877.799,72
<b>Contingência parcelada</b>	<b>199.961.687,17</b>
(-) Valor de principal computado em duplicidade	(127.184,98)
(-) Valor de principal CSLL	(115.551.544,14)
(-) Valor de multa aduaneira	(203.165,27)
<b>Passivo dedutível para IRPJ e CSLL</b>	<b>84.079.792,78</b>

d) considerando-se a dedução de R\$ 84.079.798,78 houve a redução da estimativa mensal de IRPJ do mês fevereiro/2010 de R\$ 23.985.205,74 para R\$ 9.203.812,02, e, portanto, apurou um crédito de R\$ 14.713.963,74, exatamente como foi informado nas Dcomps sob análise.

Assevera, ainda, que não utilizou em duplicidade os dois Darfs no valor de R\$ 9.000.000,00 cada, no PER nº 21222.42549.250711.1.2.02-1706, como constou no Despacho Decisório; isso porque, acaso não tivesse transmitidas as Dcomps discutidas no presente processo, para utilizar o valor pago a maior a título de estimativa mensal de IRPJ relativo a fevereiro de 2010, o saldo negativo apurado em 31/12/2010 seria de fato R\$ 24.938.430,54, e não R\$ 10.202.209,44 como constou em sua DIPJs.

Para o enfrentamento do pedido do recorrente, suficientes os fundamentos constantes do acórdão recorrido, que não entendeu comprovado o direto creditório pleiteado, aos quais faço adesão, a par do permissivo no art. 114, § 12º, do RICARF, considerando que as razões recursais são tão somente interativas da defesa apresentada contra a decisão da DRF:

“De pronto, conforme quadro anterior apresentado pela interessada, podemos notar que no valor de R\$ 84.079.792,78 deduzidos do lucro Real pelo contribuinte, estão incluídos valores de multa de R\$ 26.756.467,19 e juros de R\$ 39.877.799,72.

Pelos documentos acostados pelo contribuinte relativos ao Parcelamento da lei nº 11.941/2009, às fls. 1.126 e 1.127, **não está claro se as multas que pretende deduzir do Lucro Real no valor de R\$ 26.756.467,19 são apenas as multas de mora.** Veja-se que, no quadro de fls. 1127, os valores das multas de mora e de ofício estão juntas na mesma coluna, impossibilitando sua separação.

Lembrando, que de acordo com o §5º do art. 344 do RIR/99, somente as multas de mora, que apresentam natureza compensatória, são dedutíveis:

[...]

Além disso, quanto aos acréscimos legais, são dedutíveis as multas de caráter compensatório, quando efetivamente pagas. Quando dedutíveis, os valores das multas somente poderão ser apropriados como custo ou despesa operacional após seu pagamento.

Em caso contrário, implicaria em dedução de provisão não autorizada pela legislação fiscal.

Nesse sentido o art. 13, inc. I da Lei nº 9.249/95, [...]

Deve-se entender como “pagamento” a extinção do crédito tributário, conforme previsto no art. 156 do CTN. Assim, a compensação, a transação, a conversão de depósitos em renda, que são outras modalidades de extinção do crédito tributário também proporcionam a dedutibilidade da multa e juros de mora incidentes sobre tributo. Porém, o parcelamento não tem esta mesma prerrogativa, comparando-o ao pagamento, uma vez que o parcelamento de débitos não se constitui em forma de extinção do crédito tributário, mas sim de suspensão do mesmo, prevista no art. 151, inciso VI, do CTN.

Pelo exposto, não encontramos razões para aceitar as deduções de multas de mora e juros antes de seu efetivo pagamento, bem como de multa por infrações fiscais (multa de ofício) em razão de vedação legal.

Além disso, segundo consta da manifestação de inconformidade apresentada, a redução do valor de R\$ 84.079.792,78 ocorreu pela dedução da conta “Provisões não Dedutíveis”, que apresentava saldo de R\$ 4.211.335.870,92 antes da dedução [...]

Esta redução de fato está retratada no balancete de suspensão/redução retificado do mês de fevereiro/2010, conforme podemos notar, comparando-se o

balancete original (fls. 153) com o balancete retificado (fls. 168) [...]

No entanto, não é possível afirmar-se, pela documentação juntada aos autos pelo contribuinte, que os débitos incluídos no parcelamento estavam contidos na conta de provisões não dedutíveis, que foi adicionada ao Lucro Real no balancete inicial.

Somente havendo coincidência entre os débitos contidos na conta de provisões não dedutíveis com os débitos incluídos no parcelamento, seria possível a dedução do valor principal dos tributos.

Sem esta comprovação, sequer o valor do principal dos tributos pode ser deduzido do lucro real.

[...]

Ainda que restasse superada a impossibilidade de dedução do valor de R\$ 84.079.792,78 do lucro real do mês de fevereiro/2010, a título de tributos parcelados no âmbito do parcelamento da lei nº 11.941/2009, não seria possível o reconhecimento de qualquer direito creditório a favor do contribuinte no presente processo.

Isso porque, o contribuinte indicou os dois Darfs de IRPJ código 2362, ambos no valor de R\$ 9.000.000,00 recolhidos em 31/03/2010, como componentes do saldo negativo de IRPJ apurado em 31/12/2010, no PER nº Per/Dcomp nº 21222.42549.250711.1.2.02-1706.

[...]

Este PER/Dcomp teve o direito creditório integralmente reconhecido pela RFB, no valor de R\$ 10.202.209,43, conforme telas dos sistemas de controle a seguir:

[...]

O valor reconhecido foi integralmente utilizado para homologar a Dcomp nº 08730.78545.250711.1.3.02-2066, vinculada ao PER anteriormente citado:

[...]

A interessada alega que a retificação promovida nos balancetes mensais de 2010, bem como na DIPJ, não alterou o saldo negativo apurado na DIPJ inicial e que já havia sido deferido pela RFB no PER 21222.42549.250711.1.2.02-1706, e que não houve aproveitamento em duplicidade dos pagamentos (R\$ 14.713.963,74) solicitados no presente processo com o saldo negativo já deferido no PER.

Conforme demonstrativos elaborados pela interessada, constantes de sua manifestação de inconformidade, considerando-se a dedução de R\$ 84.079.792,78, e o aproveitamento integral dos pagamentos referentes ao mês de fevereiro/2010 na composição do saldo negativo de IRPJ, o seu valor seria de R\$ 24.938.430,54.

[...]

[...] a interessada entende que não houve aproveitamento em duplicidade dos pagamentos referentes a fevereiro/2010, pois foi solicitado um saldo negativo de apenas R\$ 10.202.209,44 no PER nº 21222.42549.250711.1.2.02-1706, sendo que nas Dcomps tratadas no presente processo está solicitando um crédito de R\$ 14.713.963,74 referentes aos pagamentos a maior de IRPJ do mês de fevereiro/2010.

Não entanto, também não assiste razão ao contribuinte.

Os demonstrativos acima elaborados pela interessada, não alteram o fato de que o próprio contribuinte indicou como componente do saldo negativo de IRPJ demonstrado pela interessada no PER nº 21222.42549.250711.1.2.02-1706, os dois pagamentos de IRPJ referentes a fevereiro/2010, no valor de R\$ 9.000.000,00 cada, conforme já vimos anteriormente.

Ainda que se considerasse correta a dedução da importância de R\$ 84.079.792,78 do Lucro Real apurado no mês de fevereiro/2010, os dois pagamentos de R\$ 9.000.000,00 compuseram o saldo negativo demonstrado no PER nº 21222.42549.250711.1.2.02-1706 e foram parte integrante do crédito de R\$ 10.202.209,44 já deferido pela

RFB naquele PER, impossibilitando a utilização destes pagamentos em outros Per/Dcomp.

Ante o exposto, voto pelo conhecimento do recurso voluntário, pela rejeição da preliminar de nulidade arguida e, no mérito, pelo seu desprovimento.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**LIANA CARINE FERNANDES DE QUEIROZ**