



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



**Processo nº** 16327.720092/2015-90  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** **1301-004.419 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 10 de março de 2020  
**Embargante** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BANCO PAN S/A

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2010

**EMBARGOS PROPOSTOS PELA UNIDADE DE ORIGEM. INEXATIDÃO MATERIAL. OCORRÊNCIA.**

Sendo constatada a inexatidão material, configurada pela impropriedade na redação do dispositivo do voto, há de se acolher os embargos de declaração, como embargos inominados, para alterar a redação do texto.

**EMBARGOS INOMINADOS OPOSTOS PELA PFN.**

Cabem embargos inominados para corrigir inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo, nos termos do art. 66 do Regimento Interno do CARF.

No caso, constatada a existência de inexatidão material, no acórdão embargado, por lapso manifesto, devem ser acolhidos visando saná-lo.

**FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.**

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, mas não pode ser exigida, aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência, por inexistência de previsão legal.

É que a multa isolada foi concebida apenas para apenar um tipo específico de infração e, portanto, não pode ser utilizada como sanção de comportamentos que envolvam dedução indevida da base de cálculo do IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, acolher os embargos inominados da unidade de origem para, sem efeitos infringentes, sanar a inexatidão material apontada; e (ii) por maioria de votos, acolher os embargos inominados da PGFN, vencida a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite (relatora) e os Conselheiros Roberto Silva Junior e Rogério Garcia Peres que votaram por recebê-los como embargos de declaração e rejeitá-los por sua intempestividade, e, em segunda votação, por maioria de votos, ratificar o

decidido no Acórdão n.º 1301-002.606 no que diz respeito ao cancelamento da exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, vencida a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite (relatora) e os Conselheiros Ricardo Antonio Carvalho Barbosa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram para acolher os embargos com efeitos infringentes para restabelecer a exigência de multa isolada, nos termos do voto da relatora. Designado o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza para redigir o voto vencedor tanto em relação ao conhecimento dos embargos inominados da PGFN quanto ao cancelamento da exigência de multa isolada.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Relatora

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Ricardo Antonio Carvalho Barbosa, Rogério Garcia Peres, Giovana Pereira de Paiva Leite, Lucas Esteves Borges, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

## **Relatório**

Trata o presente de dois embargos. O primeiro dos embargos foi interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional em 12/02/2019 (fls. 5436-5440) em face do acórdão de embargos n.º **1301-003.486** e; o segundo foi apresentado pela Delegacia Especial de Instituições Financeiras – DEINF, em 10/04/2019 (fls. 5459-5460), em face do acórdão de recurso voluntário n.º **1301-002.606**. Os embargos da Procuradoria são inominados, enquanto que os embargos da Delegacia foram intitulados como embargos de declaração.

O despacho de admissibilidade registra que os embargos da DEINF são fruto de uma movimentação indevida naquele momento processual (mas que seria devida em momento seguinte), e que em razão dos princípios da razoável duração do processo e da eficiência da administração pública, concluiu que não havia óbice à sua apreciação em conjunto, inclusive porque a manifestação da DEINF encontra-se alinhada ao exposto nos embargos da PFN. Por conseguinte, admitiu ambos os embargos, como embargos inominados, para que as inexatidões materiais apontadas sejam sanadas.

**É o relatório.**

Fl. 3 do Acórdão n.º 1301-004.419 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16327.720092/2015-90

## Voto Vencido

Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, Relatora.

### Dos Embargos da DEINF

A DEINF apresentou embargos de declaração, os quais foram admitidos como inominados, em face do acórdão de recurso voluntário n.º **1301-002.606**, constante destes autos, cuja ementa e dispositivo seguem transcritos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA-IRPJ

Ano-calendário:2009, 2010

Ementa:

NULIDADE DO ACÓRDÃO POR VÍCIOS FORMAIS.

O julgador deve formar sua livre convicção com base nos fatos e provas apresentados nos autos.

DESCONTOS CONCEDIDOS EM RENEGOCIAÇÃO DE RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. DEDUTIBILIDADE.

Os descontos e abatimentos concedidos na renegociação de créditos de Instituições Financeiras são perdas definitivas, desde que documentalmente comprovados.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. DEDUTIBILIDADE. OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS DA LEI Nº 9.430/1996.

As perdas no recebimento de créditos poderão ser deduzidas como despesas, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, desde que observados os requisitos da Lei nº 9.430/1996.

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO.

Súmula CARF nº 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito: (i) por maioria de votos, dar provimento parcial para restabelecer a dedução de R\$ 1.497.750,24 referente à glosa do Anexo I (glosa mantida de R\$ 300.903,78 em razão de demandas propostas após o encerramento do ano-calendário em que foi realizada a dedução), vencido o Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro que restabelecia integralmente a dedução; (ii) por unanimidade de votos dar provimento para restabelecer a glosa do item 4 do Termo de Verificação Fiscal, infração número 3, no valor de R\$ 20.698.752,85 (comissão de despesas com terceiros) e de R\$ 96.585.033,41 (comissão de prestadora ou promotora), no total de R\$ 117.283.786,26; (iii) por maioria de votos, dar provimento para cancelar a exigências de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Ângelo Abrantes Nunes, Milene de Araújo Macedo e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designado o Conselheiro Roberto Silva Junior para redigir o voto vencedor. (grifei)

O Delegado aponta contradição uma vez que no dispositivo do acórdão consta o provimento do recurso para *restabelecer a glosa* do item 4 (destacado acima), enquanto que o voto do relator entende que não tem razão o Fisco nessa matéria (fls 5401 a 5406), concluindo pelo cancelamento da pretensão fiscal, logo o correto seria “*restabelecer a dedução*” ao invés de “*restabelecer a glosa*”.

O despacho de admissibilidade entendeu tratar-se de uma inexatidão material e admitiu os embargos como inominados.

De fato, não se trata de uma contradição, pois ao apreciar o recurso voluntário do contribuinte, e não de ofício, não haveria como *restabelecer a glosa*. O sentido do decisão só poderia ser o de restabelecer a dedução das despesas, e assim foi interpretado. Trata-se portanto de mera impropriedade na redação, assemelhada a um erro de escrita, sanável por embargos inominados.

Desta feita, ratifico o despacho de admissibilidade no sentido de conhecer dos embargos como inominados e, acolhê-los, sem efeitos infringentes, para sanar a inexatidão material e retificar a redação do dispositivo do acórdão n.º **1301-002.606**, para:

Onde se lê:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito: (i) por maioria de votos, dar provimento parcial para restabelecer a dedução de R\$ 1.497.750,24 referente à glosa do Anexo I (glosa mantida de R\$ 300.903,78 em razão de demandas propostas após o encerramento do ano-calendário em que foi realizada a dedução), vencido o Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro que restabelecia integralmente a dedução; (ii) por unanimidade de votos dar provimento para **restabelecer a glosa do item 4** do Termo de Verificação Fiscal, infração número 3, no valor de R\$ 20.698.752,85 (comissão de despesas com terceiros) e de R\$ 96.585.033,41 (comissão de prestadora ou promotora), no total de R\$ 117.283.786,26; (iii) por maioria de votos, dar provimento para cancelar a exigências de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Ângelo Abrantes Nunes, Milene de Araújo Macedo e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designado o Conselheiro Roberto Silva Junior para redigir o voto vencedor.

Leia-se:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito: (i) por maioria de votos, dar provimento parcial para restabelecer a dedução de R\$ 1.497.750,24 referente à glosa do Anexo I (glosa mantida de R\$ 300.903,78 em razão de demandas propostas após o encerramento do ano-calendário em que foi realizada a dedução), vencido o Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro que restabelecia integralmente a dedução; (ii) por unanimidade de votos dar provimento para **restabelecer a dedução do item 4** do Termo de Verificação Fiscal, infração número 3, no valor de R\$ 20.698.752,85 (comissão de despesas com terceiros) e de R\$ 96.585.033,41 (comissão de prestadora ou promotora), no total de R\$ 117.283.786,26; (iii) por maioria de votos, dar provimento para cancelar a exigências de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Ângelo Abrantes Nunes, Milene de Araújo Macedo e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designado o Conselheiro Roberto Silva Junior para redigir o voto vencedor.

## Dos Embargos da Procuradoria

Em 07/01/2019, o processo digital foi encaminhado à Procuradoria para ciência do acórdão de embargos n.º **1301-003.486** (fl.5435), por meio da qual o colegiado acolheu os embargos anteriormente opostos também pela PFN e, cuja ementa e dispositivo seguem transcritos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA DA ALEGADA CONTRADIÇÃO. NÃO APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF 82.

Se as glosas de despesas foram indevidas, restabelecendo-se as suas deduções, não há que se falar em aplicação das multas isoladas, já que o lançamento foi afastado. De igual forma as multas também o foram, por consequência. De igual forma, não há que se discutir acerca da aplicação ou não da Súmula 82, do CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos para, sem efeitos infringentes, sanar a contradição apontada e ratificar o decidido no acórdão 1301002.606.

Em 12/02/2019, a Procuradoria apresentou embargos inominados no qual aduz inexactidão material, conforme excertos dos embargos transcritos:

O colegiado, analisando o recurso voluntário, deu provimento parcial à insurgência para afastar parcialmente a glosa das despesas deduzidas e cancelar a exigência da multa isolada, com fulcro na Súmula CARF n.º 82.

Em face do referido Acórdão esta Procuradoria opôs Embargos de Declaração, suscitando contradição do julgado, uma vez que o colegiado entendeu que a multa isolada por falta do recolhimento de estimativas não poderia ser exigida após o encerramento do ano-calendário, citando como fundamento a Súmula CARF n.º 82, sendo que a referida súmula trata do lançamento das estimativa se não da multa isolada pelo não recolhimento destas estimativas, como é o caso dos presentes autos.

Em sede de análise dos Embargos de Declaração opostos, este e. colegiado acolheu os Embargos, nos termos da seguinte ementa:

(...)

*Se as glosas de despesas foram indevidas, restabelecendo-se as suas deduções, não há que se falar em aplicação das multas isoladas, já que o lançamento foi afastado. De igual forma as multas também o foram, por consequência. De igual forma, não há que se discutir acerca da aplicação ou não da Súmula 82, do CARF.*

Consta do voto condutor do r. *decisium* que:

“Segundo o auto de infração de fls. 276 (IRPJ) e 283 (CSLL), e respectivo TVF, (fl. 350), **foi aplicada multa isolada diante da falta de recolhimento dos tributos sobre a base estimada decorrente da dedução dos "Prejuízos na Alienação de BNDU"**, descrita no item 3 do TVF, que implicou na insuficiência de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL nos meses de janeiro a março de 2010, conforme recortes colacionados abaixo.

[...]

Ora, da decisão do Colegiado, **verifica-se que o item referente a esta dedução de prejuízos na alienação de BNDU, está dentro do item 1, e no que se refere a este ponto, foi por unanimidade cancelada a glosa**, já que o relator foi vencido apenas quanto alguns itens que compunham a glosa:

[...]

Em sendo assim, resta claro que não há que se falar em aplicação de multa isolada sobre o não recolhimento de estimativas. Ora, se nem as estimativas foram devidas, muito menos as multas.” (destaques acrescentados)

Observa-se, pois, que o colegiado entendeu que o item referente a dedução de prejuízos na alienação de BNDU, que acarretou a aplicação da multa isolada pelo não recolhimento de estimativa, teria sido exonerado do lançamento.

Tal informação, contudo, está em desacordo com as conclusões do voto condutor do acórdão original. Vejamos.

As infrações apuradas pela fiscalização foram as seguintes:

**1. Perdas em operações de crédito** – Não atendimento aos requisitos do artigo 9º da Lei n.º 9.430/1996 – Falta de documentação comprobatória – Exclusão indevida na apuração do lucro real:

● **Anexo I –referentes a contratos tipo CDC, com garantia, R\$ 15.881.464,59 –204 contratos;**

● Anexo II – Contratos CDC, sem garantia, R\$ 2.384.955,19 – 52contratos;

● Anexo III –Contratos de cartão e consignado, sem garantia, R\$5.514.129,52 –129 contratos – item 1 da intimação;

● Anexo IV – contratos sem garantia com valor superior a R\$ 5.000,00 e vencidos há menos de um ano; contratos do tipo cartão de crédito com mais de uma ocorrência, R\$ 185.367,13 – 36 contratos;

● Anexo V – Contratos sem garantia com valor superior a R\$ 5.000,00 e vencidos há menos de um ano, do tipo consignado, R\$7.127.390,39 – 567 contratos;

**2. Prejuízo na alienação de veículos automotores dados em garantia** – operações de crédito vencidas – acordo de entrega amigável – mera liberalidade – inobservância da lei n.º 9.430/1996 – despesa indedutível;

3. Despesas de Comissão Decorrentes de Ajuste por Fraudes – Despesas Cobertas por Aporte de Acionistas – Inobservância do Período de Competência –Despesas Indedutíveis; e

**4. Ano-calendário de 2010 –IRPJ/CSLL. Apuração da estimativa mensal com base em balancetes de suspensão/redução –ajuste decorrente de dedução de perdas na alienação de BNDU –valores não incluídos na base de cálculo daqueles tributos – Multa de ofício de que trata o artigo 44, inciso II, b da Lei n.º 9.430/1996.**

Por sua vez, **o colegiado decidiu por restabelecer as glosas do Anexo I, da infração 1** (exceto a glosa mantida de R\$ 300.903,78 em razão de demandas propostas após o encerramento do ano-calendário) e **da infração 3**.

**A infração 2 acima foi analisada** pelo ilustre relator do Acórdão 1301-002.606 **conjuntamente com a infração 1, porém, em relação àquela, a glosa foi mantida!**

Prova disso é que o relator trata do “Prejuízo na alienação de veículos automotores dados em garantia” após discorrer sobre o Anexo V da infração 1, às e-fls. 5.394/5.396.

Em seguida, afirma categoricamente que:

*“Entendo que os argumentos trazidos pela Recorrente devem prosperar apenas no tocante ao anexo I.*

*Nos demais anexos a Recorrente não logrou êxito em comprovar as despesas, de forma a não observar os requisitos legais para a dedutibilidade de tais despesas, conforme o art. 9º da Lei 9.430/96.*

[...]

*Portanto, as glosas das despesas referentes ao anexo I deve ser cancelada.”*

Observa-se, pois, **que incorreu em erro material o colegiado prolator do acórdão que julgou os embargos de declaração, uma vez que a infração 2 não foi cancelada pelo colegiado a quo.**

A única parte exonerada, repita-se, foi o **Anexo I, da infração 1** (exceto a glosa mantida de R\$ 300.903,78 em razão de demandas propostas após o encerramento do ano-calendário) e **a infração 3**.

Assim, ao contrário do que afirma o Acórdão n.º 1301-003.486, o **lançamento referente “Prejuízo na alienação de veículos automotores dados em garantia” NÃO foi afastado**, não havendo razão para se afastar também a multa isolada a ele relacionada.

Portanto, o aresto embargado merece ser sanado, **para que o acórdão proferido nos autos esteja condizente com a realizada dos autos.”**

Inicialmente, peço vênias para discordar do despacho de admissibilidade, posto que entendo não se tratar de uma inexistência material devido a lapso manifesto ou erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão, mas sim de uma contradição do acórdão de embargos **n.º 1301-003.486** em relação àquilo que restou decidido no acórdão embargado (**n.º 1301-002.606**). Isto porque o acórdão ora embargado pela Procuradoria, contrariamente ao que restou decidido no acórdão original, entendeu que o lançamento havia sido afastado em razão do restabelecimento das deduções de despesas, e por conseguinte inexistiria base de cálculo para fins de aplicação de multa isolada.

Todavia, o provimento do recurso voluntário foi parcial, e o lançamento dizia respeito à redução de prejuízo fiscal e base negativa da contribuição, sem que tivesse havido lançamento do IRPJ ou CSLL propriamente ditos, nem de estimativa mensal desses tributos. O

crédito tributário efetivamente constituído foi apenas de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal, conforme telas abaixo:

#### IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

LAVRATURA			
Unidade	DEINF - SÃO PAULO	Número do MPF	0816600.2013.00279
Local de Lavratura	DEINF - SP	Data	28/01/2015
		Hora	21:24
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial	BANCO PAN S A	CNPJ	59.285.411/0001-13
Logradouro	AV PAULISTA	Número	1374
		Complemento	ANDAR 12
Bairro	BELA VISTA	Cidade/Uf	SÃO PAULO/SP
		Telefone	(11) 40814816
		CEP	01310100
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE	(Passível de Redução)	Cód. Receita Darf	1632
			Valor
			3.798.440,69
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			Valor
			3.798.440,69

#### Auto de Infração CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

LAVRATURA			
Unidade	DEINF - SÃO PAULO	Número do MPF	0816600.2013.00279
Local de Lavratura	DEINF - SP	Data	28/01/2015
		Hora	21:24
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial	BANCO PAN S A	CNPJ	59.285.411/0001-13
Logradouro	AV PAULISTA	Número	1374
		Complemento	ANDAR 12
Bairro	BELA VISTA	Cidade/Uf	SÃO PAULO/SP
		Telefone	(11) 40814816
		CEP	01310100
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE	(Passível de Redução)	Cód. Receita Darf	1649
			Valor
			2.279.064,41
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			Valor
			2.279.064,41

É bem verdade que o art. 65 do Regimento do CARF prevê a interposição de 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, mas não prevê expressamente a contradição entre duas decisões distintas, quais sejam, o acórdão n.º 1301-003.486 e o de n.º 1301-002.606. Ainda assim, entendo que esse vício deveria ser sanado através de embargos de declaração.

Veja que a própria Procuradoria afirma que as informações do acórdão de embargos estão em *desacordo* com as conclusões do voto condutor do acórdão original, e o termo *desacordo* não diz respeito a uma inexatidão material, mas sim a uma contradição.

É de se ressaltar ainda, que em função do acórdão embargado ter compreendido que o lançamento havia sido cancelado, e por conseguinte a multa isolada restaria inaplicável, deixou de analisar a questão de mérito dos embargos, qual seja, a contradição entre a decisão e seus fundamentos quando cancelou a multa isolada com fulcro na Súmula CARF n. 82 que trata do exigência de estimativas após o encerramento do ano-calendário e não das multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas.

Ou seja, o acórdão ora embargado é contraditório em relação ao acórdão original e permaneceu omissivo em relação ao fundamento para o cancelamento das multas isoladas.



Sendo cabíveis os embargos de declaração, voto no sentido de não admitir os embargos da Procuradoria, tem em vista que foram apresentados intempestivamente.

Consoante o art.79 do RICARF, com redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016, o Procurador da Fazenda Nacional será considerado intimado pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos.

O processo foi encaminhado à PFN em 07/01/2019, a ciência ocorreu portanto em 06/02/2019 (quinta-feira), iniciando-se o prazo para apresentação dos embargos em 07/02/2019 e encerrando-se em 11/02/2019. Tendo em vista que os embargos foram apresentados dia 12/02/2019, o recurso encontra-se intempestivo.

### **Isto posto, voto por não conhecer dos embargos da Procuradoria.**

Caso vencida em relação a admissibilidade dos embargos, passo a questão da análise de mérito.

Com efeito, constata-se um desacordo entre o acórdão embargado e o acórdão original, bem como uma omissão no acórdão embargado, uma vez que deixou de se pronunciar sobre a questão da aplicação da Súmula CARF n.82 como fundamento para o afastamento da multa de ofício isolada. Neste ponto, vale a transcrição de alguns trechos do despacho de admissibilidade que permite esclarecer as divergências entre o acórdão ora embargado e o acórdão original:

Apresenta-se, a seguir, portanto, uma síntese das infrações que se encontram em discussão no presente processo (tal qual feita pela embargante), acompanhada, contudo, da exposição dos respectivos valores que, de fato, correspondem a cada uma das infrações lançadas, de modo a que melhor se compreenda e se analise o vício apontado:

**1. Perdas em operações de crédito**, subdividida em *cinco anexos*, totalizando R\$ 27.855.105,67, distribuídos conforme a seguir:

- Anexo I, totalizando R\$ 13.565.056,30;
- Anexo II, totalizando R\$ 1.714.875,26;
- Anexo III, totalizando R\$ 5.447.783,72;
- Anexo IV, totalizando R\$ 0,00 (zero);
- Anexo V, totalizando R\$ 7.127.390,39;

**2. Prejuízo na alienação de veículos dados em garantia (Bens Não de Uso – BNDU)**, totalizando R\$ 130.387.644,52;

**3. Despesas de Comissão Decorrentes de Ajuste por Fraudes**, totalizando R\$ 117.283.786,26;

**4. Multas de ofício isoladas sobre a falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL, decorrentes da infração mencionada no item 2 acima (Prejuízo na alienação de veículos automotores dados em garantia – Bens Não de Uso – BNDU).**

Está correta também a exposição da embargante, amparada em excertos transcritos do voto do relator, no sentido de que o acórdão originário tratou dos itens 1 e 2 acima em um único tópico do voto (“*Da Dedutibilidade das Perdas em Operações de Crédito (item 2 do TVF –Infração nº 1) e na Alienação de Veículos Automotores Retomados (item 3 do TVF– Infração nº 2)*”, fls. 5386 e seguintes), e também de que somente as glosas das despesas referentes ao anexo I da infração do item 1 acima (ainda assim, parcialmente), assim como as glosas das despesas referentes ao item 3 acima, é que foram canceladas pelo acórdão originário.

Confira-se, neste aspecto, as conclusões dos votos do acórdão originário com relação a cada um dos itens acima:

a) apreciação conjunta dos itens 1 e 2 (perdas créditos e prejuízos BNDU):

“Portanto, as glosas das despesas referentes ao anexo I deve ser cancelada.” (fls. 5401, voto do relator)

“Acompanho, em quase todos os pontos, o voto do ilustre Conselheiro Relator, mas ousou divergir quanto à regularidade da dedução de alguns valores, que, sendo considerados como perdas no recebimento de créditos, foram excluídos pela recorrente da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a despeito de não estarem presentes os requisitos estabelecidos no art. 9º da Lei nº 9.430/1996.

A questão envolve especificamente a perda dos seguintes créditos: R\$ 86.932,44, R\$ 62.131,46 e R\$ 151.839,88, totalizando R\$ 300.903,78.

(...)

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso no que concerne à glosa de R\$ 300.903,78.” (fls. 5409-5410, voto do redator designado para o voto vencedor)

b) apreciação do item 3 (despesas de comissões):

“Com base nos autos e a documentação apresentada em impugnação (doc. 11 da Impugnação), entendo que as despesas com comissões são perdas operacionais, e está relacionada a sua fonte produtora.

(...)

Portanto, não há qualquer óbice quanto ao procedimento adotado pela Recorrente, a qual logrou êxito em comprovar a sua efetividade, bem como demonstrar sua natureza operacional, devendo, portanto, ser cancelado a pretensão fiscal nesse ponto.” (fls. 5406, voto do relator)

c) apreciação do item 4 (multas isoladas sobre estimativas):

“Os argumentos trazidos pela Recorrente devem prosperar na medida em que improcede a aplicação da multa isolada com base na estimativa quando a fiscalização a apura após o encerramento do exercício.

(...)

Entendo, portanto, que deve ser cancelada a exigência da multa isolada por falta de estimativas.” (fls. 5408, voto do relator)

Em conformidade com os excertos acima transcritos, a decisão do acórdão originário (Acórdão 1301-002.606) assim consignou o resultado da votação, *verbis*:

“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito: **(i) por maioria de votos, dar provimento parcial para restabelecer a dedução de R\$ 1.497.750,24 referente à glosa do Anexo I (glosa mantida de R\$ 300.903,78 em razão de demandas propostas após o encerramento do ano-calendário em que foi realizada a dedução)**, vencido o Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro que restabelecia integralmente a dedução; **(ii) por unanimidade de votos dar provimento para restabelecer a glosa do item 4 do Termo de Verificação Fiscal, infração número 3**, no valor de R\$ 20.698.752,85 (comissão de despesas com terceiros) e de R\$ 96.585.033,41 (comissão de prestadora ou promotora), **no total de R\$ 117.283.786,26**; **(iii) por maioria de votos, dar provimento para cancelar a exigências de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas**, vencidos os Conselheiros Ângelo Abrantes Nunes, Milene de Araújo Macedo e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designado o Conselheiro Roberto Silva Junior para redigir o voto vencedor.” (destaques acrescidos)

Nada obstante a inusual redação utilizada no item (i) acima (“*restabelecimento da dedução de R\$ 1.497.750,24*” c/c “*glosa mantida de R\$ 300.903,78*”), verifica-se que os três valores mencionados pelo redator do voto vencedor, e que totalizam R\$ 300.903,78, estão contidos em uma das tabelas reproduzidas no voto do relator (fls. 5388) que compõem a análise das glosas relativas ao **Anexo I** da infração relativa às perdas em operações de crédito. Conforme a tabela-resumo contida às fls 5389 do voto do relator, o valor de R\$ 300.903,78 é parte do valor de R\$ 1.798.654,92, que, somado a outros dois valores, totaliza o montante de R\$ 13.565.056,30 correspondente ao **Anexo I** daquela primeira infração.

Lembrando-se, portanto, que a infração relativa às perdas em operações de crédito englobava **cinco anexos**, totalizando R\$ 27.855.105,67, há que se observar que o valor mencionado na parte dispositiva como “*restabelecimento da dedução*” (o provimento do recurso, neste aspecto) reflete, portanto, tão somente *uma parte daquele valor de R\$ 1.798.654,92, que integra o Anexo I no total de R\$ 13.565.056,30, e que, por sua vez, integra a infração relativa às perdas em operações de crédito, no total de R\$ 27.855.105,67.*

Já a parte dispositiva do item (ii) do acórdão originário reflete o provimento do recurso com relação à infração mencionada no item 3 ao norte (despesas de comissões), no total de R\$ 117.283.786,26.

De fato, além de o voto do relator ter claramente exposto os motivos pelos quais esta infração deveria ser cancelada, tem-se que o voto vencedor, conforme visto, registra a sua *discordância* com relação ao voto do relator *tão somente com relação às despesas no valor de R\$ 300.903,78 (já aqui tratadas)*, e a sua expressa *concordância* com relação *aos demais itens do voto do relator*.

Ademais, a própria embargante registra que, sem dúvida alguma, a “*infração 3*” (“*Despesas de Comissão Decorrentes de Ajuste por Fraudes*”) foi *exonerada*. (fls. 5439 dos embargos, *in fine*).

(...)

Por fim, a parte dispositiva do item (iii) do acórdão originário reflete o provimento do recurso com relação à infração mencionada no item 4 ao norte (Multa de ofício isolada sobre a falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL).

De todo o exposto, resulta correta a observação da embargante PFN, quando afirma que a infração mencionada no item 2 ao norte (Prejuízo na alienação de veículos dados em garantia – Bens Não de Uso – BNDU), totalizando R\$ 130.387.644,52, em conformidade com o quanto exposto nos votos do relator e do redator designado, assim

como na parte dispositiva do julgado, não foi cancelada pelo acórdão originário (Acórdão 1301-002.606).

Assim, como a infração mencionada no item 4 ao norte (Multa de ofício isolada sobre a falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL) decorre diretamente desta infração 2 acima mencionada (“O ajuste promovido por esta fiscalização na apuração do IRPJ e CSLL decorrente da glosa de perdas na alienação de BNDU dos meses do ano-calendário 2010 afetou a apuração das estimativas mensais de IRPJ e CSLL nos meses de janeiro a março de 2010”, fls. 5361 do relatório da decisão embargada, *in fine*), conclui-se que, de fato, as multas isoladas deveriam ter uma apreciação de mérito condizente com esta situação processual (manutenção da infração principal), tal qual fora feito no acórdão originário (Acórdão 1301-002.606).

Ocorre que a fundamentação utilizada no Acórdão 1301-002.606, apesar de ter sido afastada pelo acórdão ora embargado, foi substituída por outra que, como bem apontou a embargante, *não condiz em absoluto com a realidade processual encontrada*, pois o afastamento das multas, no acórdão embargado, deu-se por um *suposto cancelamento da infração que lhes deu causa* (item 4 – *“Prejuízo na alienação de veículos dados em garantia – Bens Não de Uso – BNDU”*), cancelamento o qual, conforme visto, jamais existiu, pelo que resta configurada, portanto, a **inexatidão material**, por lapso manifesto, apontada pela embargante. (grifos originais do despacho de admissibilidade)

Em suma, o acórdão originário deu provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer parte das deduções de despesas da infração 1 e a para restabelecer a totalidade das deduções da infração 3, mantendo incólume a glosa das despesas da infração 2 (Ajuste decorrentes de Vendas de Bens Não de Uso – BNDU). Também deu provimento para cancelar as multas de ofício isoladas que são decorrência da glosa das despesas da infração 2 (mantida).

Ao cancelar as multas isoladas, o acórdão originário citou a aplicação da Súmula CARF n. 82, todavia, a referida Súmula não se aplicava ao caso em tela, visto que trata da exigência de estimativas após o encerramento do exercício e não da imposição de multa isolada após o encerramento do exercício.

O acórdão de embargos, equivocadamente, entendeu que a infração que havia dado ensejo às multas isoladas havia sido cancelada (infração 2 – Ajustes de Perdas BNDU) - o que não ocorreu – e por conseguinte, deixou de analisar a arguição de contradição no acórdão originário ao invocar a Súmula CARF n. 82, *verbis*:

#### **Súmula CARF nº 82**

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Nesse diapasão, há de se reconhecer que houve uma contradição no acórdão originário n.1301-002.606, posto que a Súmula CARF n. 82 não se aplica ao caso em tela, por tratar de exigência, após o encerramento do ano-calendário, de estimativas não recolhidas, enquanto que o crédito tributário lançado nos presentes autos diz respeito tão somente à multa de ofício isolada de 50% sobre o valor da estimativa que deveria ter sido recolhida. O fundamento legal para a aplicação da multa foi o art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Considerando que a infração 2 – Prejuízo na Alienação de Veículos Automotores dados em Garantia/Perdas nas vendas de Bens Não de Uso (BNDU) foi mantida, restou incólume

a base de cálculo para fins de imposição de multa isolada. Conforme o trecho abaixo do TVF foi o ajuste promovido pela infração 2, que ensejou a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa (fl. 348):

O ajuste promovido por esta fiscalização na apuração do IRPJ e CSLL decorrente da glosa de perdas na alienação de BNDU dos meses do ano-calendário 2010 afetou a apuração das estimativas mensais de IRPJ e CSLL nos meses de janeiro a março de 2010, quando o PANAMERICANO apurou base de cálculo positiva, com insuficiência de recolhimento nestes períodos de apuração, conforme demonstrado a seguir. (grifei)

Em relação à multa isolada, o acórdão embargado não se manifestou. Por sua vez, o acórdão originário n.º 1301-002.606 excluiu a multa, todavia com fundamentação que ora defende a multa isolada, ora a rejeita, conforme trechos da ementa, dispositivo e voto, abaixo transcritos:

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO. Súmula CARF n.º 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

(...)

(iii) por maioria de votos, dar provimento para cancelar a exigências de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Ângelo Abrantes Nunes, Milene de Araújo Macedo e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

(...)

Voto Condutor

#### **Multa Isolada**

A fiscalização verificou a insuficiência/falta de pagamento dos valores de IRPJ e CSLL devidos por estimativa, após o término do ano-calendário e aplicou a multa de ofício isolada de 50% aplicada sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, conforme o comando do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996.

(...)

Findo o ano-calendário, as estimativas não pagas não podem mais ser exigidas pelo Fisco. A partir desse momento, somente compete à autoridade autuante exigir a penalidade prevista no artigo 44, II, da Lei n.º 9.430/96, o qual estabelece a aplicação de multa isolada de 50% sobre o valor da estimativa mensal não recolhida, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL no ano-calendário correspondente.

Vejamos:

*(transcrição do texto da lei)*

Foi dessa forma que agiu o Auditor Fiscal, o qual cominou tão somente a multa isolada sobre o valor das estimativas não pagas.

Ocorre que a Recorrente alega que, o fato jurídico tributário do IRPJ e da CSLL é anual, o que equivale dizer que somente em 31 de dezembro de cada ano-calendário é que se tem a base de cálculo definitiva para apuração desses tributos.

Dessa forma, os recolhimentos efetuados com base na estimativas antes do encerramento do período-base configuram mera antecipação do tributo. Concluindo que

o Fisco somente poderia exigir a falta de recolhimento ou a insuficiência do tributo, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base.

No caso concreto, **a autuação ocorreu após o encerramento do ano-base, isto é, quando já se conhece o montante efetivo do tributo devido ou do prejuízo apurado, o que prejudica a exigência da multa isolada.**

Pois bem. Os argumentos trazidos pela Recorrente devem prosperar na medida em que improcede a aplicação da multa isolada com base na estimativa quando a fiscalização a apura após o encerramento do exercício.

Nesse ponto, vale destacar que a matéria já foi objeto de súmula deste colegiado, conforme a Súmula 82, *in verbis*:

*“Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”*

Entendo, portanto, que deve ser cancelada a exigência da multa isolada por falta de estimativas., uma vez

É de se observar que nos trechos destacados no voto, inicialmente o relator aduz não ser possível a cobrança de estimativa após o encerramento do ano-calendário, devendo ser aplicada tão somente a multa de ofício isolada, para em seguida acatar o argumento da Recorrente de que se não é possível a cobrança da estimativa, também não seria possível a imposição de multa isolada, e fundamenta a decisão na Súmula CARF n. 82 que tratou da estimativa propriamente dita, e não da multa isolada.

Para dirimir a contradição, entendo que a decisão deve ser reformada para restabelecer a imposição da multa isolada. Isto porque, a autuação se refere ao ano-calendário 2010 e, em relação ao tema, a redação atual da lei nº 9430/96 é clara:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*  
[\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)*

*a) na forma do [art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988](#), que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)(grifo nosso)*

Se a multa será exigida ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa para a contribuição social e o imposto de renda, e tanto o prejuízo quanto a base negativa só podem ser calculados após encerrado o período-base para apuração do IRPJ e da CSLL, a única interpretação possível é a do cabimento da multa isolada ainda que findo o ano-calendário.

Ou seja, a multa isolada poderá ser exigida no curso do ano-calendário ou após seu encerramento. Nesse sentido, temos o acórdão nº 1302-002.001, de 06 de outubro de 2016, do qual transcrevo trechos da ementa e do voto:

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. APÓS ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. CABIMENTO.

Cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do IRPJ, determinada sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento dentro do prazo legal de vencimento, por expressa previsão legal. A referida multa é aplicável quando a falta é detectada após o encerramento do exercício de apuração da base de cálculo destes tributos, por interpretação lógica do disposto no artigo 44, II, b da Lei 9.430/96.

Voto:

(...)

A redação de tal dispositivo não permite extrair a interpretação de que a multa só é cabível se a falta for verificada antes do encerramento do ano-calendário como pretende a impugnante. Pelo contrário, o inciso II, alínea 'b' evidencia a possibilidade de aplicação desta penalidade após o encerramento do exercício, uma vez que contém a expressão "ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente". Ora, se já foi apurado o prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL, já se findou o período-base para a apuração do IRPJ e da CSLL.

Dessa forma, acolhidos os embargos inominados, **voto no sentido reformar o acórdão originário n. 1301-002.606, para manter a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal do IRPJ e da CSLL, mesmo após o encerramento do ano-calendário, em razão de disposição expressa do texto legal.**

### Conclusão

Por tudo o exposto, votei por admitir os embargos da Delegacia como inominados e, por acolhê-los para sanar a inexatidão material, sem efeitos infringentes; e por não admitir os embargos da Procuradoria em razão de sua intempestividade.

Após a Turma, por maioria, ter conhecido dos embargos inominados da Procuradoria; no mérito, votei para sanar as inexatidões, com efeitos infringentes, para restabelecer a multa de ofício isolada.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite

Fl. 16 do Acórdão n.º 1301-004.419 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16327.720092/2015-90

## **Voto Vencedor**

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Redator Designado.

O presente voto reflete entendimento da maioria do Colegiado no tocante ao conhecimento embargos opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), bem como ao cancelamento da exigência de multa isolada relacionada ao lançamento referente ao “Prejuízo na alienação de veículos automotores dados em garantia”.

Nos termos do quanto disposto no art. 66 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), as alegações de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão devem ser recebidos como embargos inominados para sua correção, mediante a prolação de um novo acórdão. Tratando-se de embargos inominados, não há prazo específico para a sua apresentação, bastando apenas aferir a legitimidade processual de quem os propõe, requisito o qual, no caso, se encontra atendido.

O erro material apontado pela embargante efetivamente se faz presente no acórdão embargado.

De fato, resulta correta a observação da embargante PFN, quando afirma que a infração mencionada no item 2 ao norte (Prejuízo na alienação de veículos dados em garantia – Bens Não de Uso – BNDU), totalizando R\$ 130.387.644,52, em conformidade com o quanto exposto nos votos do relator e do redator designado, assim como na parte dispositiva do julgado, não foi cancelada pelo acórdão originário (Acórdão 1301-002.606).

Assim, como a infração mencionada no item 4 ao norte (Multa de ofício isolada sobre a falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL) decorre diretamente desta infração 2 acima mencionada (“O ajuste promovido por esta fiscalização na apuração do IRPJ e CSLL decorrente da glosa de perdas na alienação de BNDU dos meses do ano-calendário 2010 afetou a apuração das estimativas mensais de IRPJ e CSLL nos meses de janeiro a março de 2010”, fls. 5361 do relatório da decisão embargada, in fine), conclui-se que, de fato, as multas isoladas deveriam ter uma apreciação de mérito condizente com esta situação processual (manutenção da infração principal), tal qual fora feito no acórdão originário (Acórdão 1301-002.606).

Ocorre que a fundamentação utilizada no Acórdão 1301-002.606, apesar de ter sido afastada pelo acórdão ora embargado, foi substituída por outra que, como bem apontou a embargante, não condiz em absoluto com a realidade processual encontrada, pois o afastamento das multas, no acórdão embargado, deu-se por um suposto cancelamento da infração que lhes deu causa (item 4 – “Prejuízo na alienação de veículos dados em garantia – Bens Não de Uso – BNDU”), cancelamento o qual, conforme visto, jamais existiu, pelo que resta configurada, portanto, a inexatidão material, por lapso manifesto, apontada pela embargante.

Assim, passa-se ao exame da matéria.

**Multa Isolada pelo Não Recolhimento das Estimativas Mensais (Redução Prejuízos Fiscais)**



A recorrente contesta a exigência da multa isolada (art. 44, inciso II da Lei n.º 9.430/1996), em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função das infrações apuradas, sob o argumento da inaplicabilidade de multa isolada após o encerramento do exercício.

Entendo que lhe assiste razão.

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Logo, não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

As discussões relacionadas à multa isolada devem levar em conta o motivo que leva a autoridade fiscal aplicar a referida multa isolada, pois ela não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, devem ser aplicada apenas a multa de ofício.

Esta **multa isolada** foi instituída para punir contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações.

Para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e não reduzida a mera recomendação, instituiu-se a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de cometimento de infração relativas às glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida, é uma forma de exacerbar a penalidade, a meu ver, **sem previsão legal**.

Por outro lado, ainda que se entenda haver previsão legal para esses casos, o afastamento da exigência da multa isolada é medida que se impõe pelo **princípio da consunção**, pois não se deve admitir como razoável a cumulação de multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida pelo hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96).

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estaria a se permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão n.º 1103.001-097:

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II da Lei n.º 9.430/96.

Apenando o continente, desnecessário e incabível apenas o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos."

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Logo, a interpretação (aparente) do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal.

Noutras palavras, as expressões "isolada" ou "conjuntamente" (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, e indicam de fato hipóteses autônomas da aplicação das multas, mas, não podem incidir concomitantemente.

Cabe ressaltar que o caso em tela se afasta das situações que corriqueiramente se observam nos casos de multa isolada. É que, em relação à falta de recolhimento de estimativa de IRPJ, não existe propriamente a cumulação de duas multas (isolada e de ofício), já que o lançamento referente ao "Prejuízo na alienação de veículos automotores dados em garantia" resultou tão somente na **redução de prejuízo fiscal**, e, dessa forma, não foi aplicada multa de ofício.

Ainda assim, mesmo sem cumulação de multas, penso ser inaplicável, ao caso concreto, a multa isolada. É que a multa isolada foi concebida apenas para apenar um tipo específico de infração e, portanto, não pode ser utilizada como sanção de comportamentos que envolvam dedução indevida da base de cálculo do IRPJ.

Portanto, com esses fundamentos, afasta-se a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas.

## Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de acolher os embargos inominados da PGFN, e ratificar o decidido no Acórdão n.º 1301-002.606, no que diz respeito ao cancelamento da exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza