

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS**  
**FACULDADE DE DIREITO**

**A APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO,  
NOS CASOS DE FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS DE  
IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL  
SOBRE O LUCRO LÍQUIDO, À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO  
ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS.**

**DANIEL OLIVEIRA LEITE**

**Rio de Janeiro**

**2022**

**DANIEL OLIVEIRA LEITE**

**A APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO,  
NOS CASOS DE FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS DE  
IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL  
SOBRE O LUCRO LÍQUIDO, À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO  
ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS.**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

**Rio de Janeiro**

**2022**

## CIP - Catalogação na Publicação

0533a Oliveira Leite, Daniel  
A aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício, nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. / Daniel Oliveira Leite. -- Rio de Janeiro, 2022.  
52 f.

Orientador: Eduardo Maneira.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

1. CARF. 2. Multa isolada. 3. Multa de ofício. 4. Estimativas mensais. I. Maneira, Eduardo, orient. II. Título.

**DANIEL OLIVEIRA LEITE**

**A APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO,  
NOS CASOS DE FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS DE  
IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL  
SOBRE O LUCRO LÍQUIDO, À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO  
ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS.**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Data da Aprovação: \_\_ / \_\_ / \_\_\_\_.

Banca Examinadora:

---

Orientador

---

Membro da Banca

---

Membro da Banca

**Rio de Janeiro**

**2022**

## DEDICATÓRIA

*Aos meus pais, Sandro e Janet, por tudo.*

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, antes de tudo, à Deus por me permitir trilhar este caminho até o momento.

Agradeço, também, a todos aqueles que me acompanharam e depositaram suas intenções em meu favor.

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo a análise da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) quanto à aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício, nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Inicialmente, foram analisados diversos acórdãos formalizados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a fim de elencar os principais argumentos e fundamentações jurídicas adotadas pelo Conselho para permitir a aplicação concomitante das multas em escopo, bem como demonstrar a divergência entre decisões proferidas por diferentes turmas julgadoras. Ainda, em breve análise, visa-se aferir se a jurisprudência administrativa quanto à matéria coincide com decisões proferidas pelos Tribunais Regionais Federais e Tribunais Superiores do ordenamento jurídico brasileiro.

**Palavras-chave:** CARF; multa isolada; multa de ofício; estimativas; aplicação concomitante.

## **ABSTRACT**

The present work aims to analyze the jurisprudence of the Administrative Council of Tax Appeals (“CARF”) regarding the concomitant application of an isolated fine and an ex officio fine, in cases of failure to collect monthly estimates of Corporate Income Tax (“IRPJ”) and Social Contribution on Net Income (“CSLL”). Initially, several judgments formalized by the Administrative Council of Tax Appeals were analyzed in order to list the main arguments and legal grounds adopted by the Council to allow the concomitant application of fines in scope, as well as to demonstrate the divergence between decisions rendered by different judging groups. Still, in a brief analysis, the aim is to assess whether the administrative jurisprudence on the matter coincides with decisions handed down by the Federal Regional Courts and Higher Courts of the Brazilian legal system.

**Keywords:** CARF; isolated fine; ex officio fine; monthly estimates; concomitant application.



## **LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS**

**Art.** – Artigo

**CARF** – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

**CSLL** – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

**CSRF** – Câmara Superior de Recursos Fiscais

**CTN** – Código Tributário Nacional

**IRPJ** – Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica

**PGFN** – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

**REsp** – Recurso Especial

**STJ** – Superior Tribunal de Justiça

**TRF** – Tribunal Regional Federal

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	11
1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS: HISTÓRICO E CONTEXTO DA CONTROVÉRSIA. ....	13
1.1 Do histórico da controvérsia no âmbito da jurisprudência do CARF. ....	13
1.2 O regime de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativas. ....	16
1.3 Das multas: isolada e de ofício. ....	19
1.4 Do principal argumento dos contribuintes: a punição em duplicidade e o princípio da consunção. ....	22
2. DA JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS SOBRE A MATÉRIA. ....	26
2.1. Da possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e isolada no âmbito da jurisprudência administrativa. ....	27
2.2. Da impossibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e isolada no âmbito da jurisprudência administrativa. ....	36
2.3. Breve comparação entre o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça e a jurisprudência administrativa acerca da matéria. ....	46
CONCLUSÃO .....	50
REFERÊNCIAS .....	51

## INTRODUÇÃO

No ordenamento jurídico brasileiro, as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo regime de lucro real podem optar por diversas formas de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Uma destas formas é a em que o contribuinte recolhe mensalmente valores referentes ao IRPJ e à CSLL, calculados a partir de uma base de cálculo estimada nos termos da legislação, que irão compor o total devido pelo contribuinte ao final do período de apuração.

Nesse contexto, duas penalidades impostas ao contribuinte se destacam: a multa isolada, aplicada em virtude do não recolhimento das estimativas mensais, e a multa de ofício, aplicada em virtude da falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata do tributo devido ao final do período de apuração.

Assim, um dos temas recorrentes na esfera do contencioso administrativo tributário é a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada em casos de falta de recolhimento, em regime de estimativas, do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

A discussão acerca do tema se dá, além da posição doutrinária, pelo fato de que a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) não é pacífica quanto à possibilidade, ou não, da aplicação concomitante das referidas multas. Embora o entendimento majoritário do CARF tenha sido contrário ao contribuinte, isto é, à favor da aplicação concomitante das penalidades, há decisões, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que não admitem a aplicação conjunta da multa de ofício e da multa isolada no escopo em questão.

Diante desse cenário, o presente trabalho tem como objetivo a análise da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) quanto à aplicação concomitante de

multa isolada e multa de ofício, nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Inicialmente, foram analisados diversos acórdãos formalizados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a fim de elencar os principais argumentos e fundamentações jurídicas adotadas pelo Conselho para permitir a aplicação concomitante das multas em escopo, bem como demonstrar a divergência entre decisões proferidas por diferentes turmas julgadoras.

Ainda, em breve análise, este trabalho tem por objetivo contrapor a jurisprudência administrativa quanto à matéria com decisões proferidas pelos Tribunais Regionais Federais e Tribunais Superiores.

## **1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS: HISTÓRICO E CONTEXTO DA CONTROVÉRSIA.**

### **1.1 Do histórico da controvérsia no âmbito da jurisprudência do CARF.**

O impasse envolvendo a possibilidade, ou não, de concomitância da multa isolada e da multa de ofício em autuações de IRPJ e CSLL nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais é um tema recorrente no âmbito do contencioso administrativo tributário e gira em torno, principalmente, dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9430/96.

A recorrência de atuações aplicando ambas as penalidades resulta no questionamento, por parte dos contribuintes, acerca da legalidade e procedência desta aplicação concomitante. Tendo em vista o papel fundamental da via administrativa, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é um dos principais órgãos da Administração Pública a lidar com tal querela.

Em 08/12/2014, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) aprovou, em razão das constantes impugnações aos lançamentos das multas deste contexto, a Súmula CARF nº 105, a qual firmou o seguinte entendimento no âmbito do Conselho:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

No entanto, ainda que tenha sido editada a referida súmula, a discussão sobre o tema não cessou. A discussão se mantém em razão do fato de que a Súmula CARF nº 105 têm sido corriqueiramente aplicada apenas em casos ocorridos até dezembro de 2006.

Isso porque diversas decisões formalizadas no âmbito do CARF, conforme será demonstrado ao longo do presente trabalho, têm sustentado que após a redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (correspondente à Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não poderia mais haver interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas concomitantemente com a multa de ofício lançada em razão da falta de recolhimento de IRPJ e CSLL por ocasião do ajuste anual.

A previsão original do art. 44 dispunha que o não recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSL ensejava a aplicação da multa isolada, a qual era calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição estimada. Portanto, a base de cálculo da multa isolada coincidia com a da multa de ofício, além de compartilharem a mesma alíquota, o que indicava a ocorrência de *bis in idem* nestes casos.

Com a entrada em vigor da Lei nº 11.488/07, a multa isolada passou a ser prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9430/96 e passou a incidir sobre o valor da estimativa mensal, com a alíquota de cinquenta por cento.

Dessa forma, parte da jurisprudência do CARF passou a se consolidar no sentido de que a alteração legislativa trazida pela Lei nº 11.488/07 prescreveu penalidades autônomas e inconfundíveis que, portanto, poderiam ser aplicadas concomitantemente. A título exemplificativo, destaca-se ementa de decisão proferida pelo colegiado da 1ª Turma da CSRF<sup>1</sup>:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

---

<sup>1</sup> Acórdão nº 9101-003.913, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª Turma, julgado em 04 de dezembro de 2018

**ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.**

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período base de incidência.

**MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo.

Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL**

Ano-calendário: 2007, 2008

**ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.**

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de CSLL posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

**MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo.

Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

Contudo, em sentido oposto, parte da jurisprudência do CARF, incluindo julgados da 1ª Turma da CSRF, tem se manifestado no sentido de coibir a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício, mesmo em casos posteriores à entrada em vigor da Lei nº 11.488/07, conforme se infere do seguinte trecho<sup>2</sup>

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito quanto à aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Portanto, embora a matéria em análise no presente trabalho seja recorrente no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - havendo, inclusive, entendimento sumulado acerca do tema – a discussão ainda se mostra controversa em meio à jurisprudência do CARF, não raro sendo formalizadas decisões divergentes no Conselho.

Assim, a fim de que o contexto do assunto seja melhor compreendido, foram expostos a seguir pontos pertinentes ao tema e que auxiliam na interpretação dos julgados que serão posteriormente analisados ao longo deste trabalho.

## **1.2 O regime de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativas.**

No ordenamento jurídico brasileiro, o recolhimento do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é devido, em regra, pelas pessoas jurídicas, e pessoas físicas a ela equiparadas. A apuração destes tributos pode ser realizada com base no

---

<sup>2</sup> Acórdão nº 9101-005.927, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª Turma, julgado em 03 de dezembro de 2021



lucro (real, presumido ou arbitrado) auferido pelo contribuinte. É o que dispõe artigo 1º, caput, da Lei nº 9.430 de 27 de Dezembro de 1996:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

O art. 2º do referido diploma legal, por sua vez, dispõe que, aos contribuintes sujeitos ao IRPJ e à CSLL com base no lucro real, é ofertada a opção de realizar o recolhimento dos tributos pelo regime de estimativa:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1o e 2o do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

Optando por este regime, o contribuinte deverá recolher, mensalmente, o valor devido dos tributos calculado com base na estimativa do lucro percebido, podendo esta estimativa variável de acordo com a atividade desempenhada pelo contribuinte. Ao final do ano calendário, verifica-se o saldo dos tributos apurados ao contrapor (i) as estimativas pagas ao longo do período com (ii) o valor devido dos tributos com base no lucro real anual percebido pelo contribuinte.

A partir deste encontro de contas, a diferença entre o valor devido e as estimativas pagas poderá ser positiva ou negativa. Caso seja positiva, o contribuinte deverá recolher a diferença e, caso seja negativa, poderá requerer a restituição ou compensação dos valores recolhidos a maior, conforme previsão do art. 6º, §1º, incisos I e II da Lei nº 9.430/96:

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

I - se positivo, será pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, observado o disposto no § 2º; ou (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

II - se negativo, poderá ser objeto de restituição ou de compensação nos termos do art. 74.(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

Dessa forma, a apuração anual do IRPJ e da CSLL por estimativas é uma alternativa oferecida pela Lei nº 9.430, de 1996, a qual, para o seu exercício, requer pagamentos mensais calculados sobre base de cálculo estimada, em conformidade com a atividade econômica praticada pelo contribuinte.

Complementando as disposições legais acerca da sistemática do recolhimento por estimativas, a doutrina tem se posicionado no sentido de que a estimativa mensal corresponde a uma antecipação provisória do tributo, tendo o mesmo fato gerador deste. É o que ensina Marco Aurélio Greco em sua obra “Multa Agravada e em Duplicidade”<sup>3</sup>:

Mensalmente, o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo ao período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação - e que dele não pode se distanciar- que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95).

Portanto, o recolhimento das estimativas mensais consiste em uma etapa preparatória e indispensável à apuração IRPJ e da CSLL devidos no encerramento do período para os contribuintes submetidos ao regime do lucro real anual, sendo o valor recolhido a título de

---

<sup>3</sup> GRECO, Marco Aurélio. Multa Agravada e em Duplicidade. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário n. 76, 2002. P. 148.

estimativas ao longo do ano-calendário descontado do valor total apurado por ocasião do ajuste anual em 31 de dezembro de cada ano.

Feita esta consideração inicial acerca do regime de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativas, dando seguimento à contextualização do dissídio jurisprudencial abordado no presente trabalho, faz-se necessária uma breve explanação das penalidades aplicáveis nesse contexto: a multa isolada e a multa de ofício, decorrentes do não recolhimento das estimativas mensais.

### **1.3 Das multas: isolada e de ofício.**

De início, cumpre ressaltar que o legislador, principalmente em matéria tributária, ao estipular sanções aplicáveis em decorrência de determinadas condutas praticadas por um agente, faz uso, em regra, dos seguintes critérios: material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo, conforme ensina João Carlos de Lima Júnior (2017, p. 80)<sup>4</sup>.

O critério material diz respeito, como sugere o seu nome, à materialidade da conduta, isto é, determina a conduta a ser punida, a hipótese de incidência da sanção. Tal conduta, em regra, é descrita no texto legal por meio de um verbo e seu complemento, descrevendo, assim, a conduta punível. O critério temporal, por sua vez, está intimamente relacionado ao período em que se consolida a conduta punível, ou seja, o momento em que esta ocorre.

Já os critérios espacial, pessoal e quantitativo, dizem respeito, respectivamente, ao local de ocorrência da conduta (espacial), aos sujeitos envolvidos (pessoal) e à quantia devida em decorrência da conduta punível que, em matéria tributária, corresponde ao débito tributário (quantitativo).

---

<sup>4</sup> JUNIOR, João Carlos de Lima. Interpretação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada. 2017. 272 p. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017

A conceituação e a exposição dos critérios que compõem as penalidades, inclusive as de natureza tributária, se fazem necessárias, pois, conforme será demonstrada nos tópicos posteriores, boa parte da controvérsia jurisprudencial no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais se dá em razão de distintas interpretações acerca de quais seriam os critérios aplicados às multas em análise no presente trabalho. Assim, neste primeiro momento, o intuito é apenas elencar os critérios pertinentes às multas tributárias, os quais serão posteriormente aprofundados e analisados à luz de diversos acórdãos formalizados pelo CARF.

Tratando-se da apuração do IRPJ e da CSLL por meio de estimativas mensais, duas penalidades tributárias são recorrentes na esfera do contencioso administrativo: a multa isolada e a multa de ofício.

A multa de ofício está prevista no art. 44, inciso I da Lei nº 9.460/96, o qual dispõe que será aplicada a penalidade 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”<sup>5</sup>.

Assim, conforme se infere do texto legal, a conduta punível, o critério material, se configura nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata dos tributos devidos pelo contribuinte.

---

<sup>5</sup> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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)

Já a multa isolada está prevista no art. 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.460/96, o qual dispõe que, em casos de lançamento de ofício, para pessoas jurídicas, será aplicada a penalidade isolada de cinquenta por cento sobre o valor do pagamento mensal 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”.

Pelo ditame legal, verifica-se que a conduta que enseja a aplicação da multa isolada, ou seja, o critério material, é o não pagamento da estimativa mensal devida pelo contribuinte. João Carlos de Lima Júnior (2017, p. 228), ao tratar desta penalidade, reforça que:

O critério material da multa isolada consiste exatamente no não recolhimento das estimativas devidas por aquelas pessoas que optam pela apuração estimada. Assim, ocorrido o comportamento consistente em não pagar o valor devido a título de estimativa, o contribuinte será apenado com a multa isolada de 50% sobre o valor do pagamento mensal.

Cumpramos ressaltar certa diferença conceitual entre a multa de ofício e a multa isolada. Conforme ensina João Carlos de Lima Júnior (2017, p. 228), as mencionadas penalidades se diferenciam, também, pelo fato de que a multa de ofício é aplicada concomitantemente com a obrigação tributária principal, enquanto a multa isolada se constitui de maneira autônoma quanto ao tributo devido pelo contribuinte. É o que se extrai do trabalho supramencionado:

Diz-se isolada a multa, porque existe de forma autônoma em relação a qualquer tributo devido. Em foco nas multas de ofício do mesmo texto legal, vimos que sempre são aplicadas em concomitância com a obrigação principal, possuindo, até, o próprio tributo exigido como base de cálculo, fato que inexistente na penalidade isolada.

Justo mencionar também lição de Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2011, p.301 apud JÚNIOR, 2017, p. 228)<sup>6</sup>:

---

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e positivação no direito tributário. Volume 1. São Paulo: Noeses, 2011. p. 301.

Em linha de princípio, entende-se por isolada a multa arrecadada mediante cobrança tão só do valor a título de multa. Agora, há que se tomar nota que tais espécies, em regra, serão também de ofício, em decorrência do procedimento a que se submetem, e punitiva, em razão do seu específico intuito regulatório. Ambas objetivam resguardar e assegurar a arrecadação do tributo.

Partindo desses pressupostos iniciais, vislumbram-se, então, as duas hipóteses em que o contribuinte é penalizado no contexto deste trabalho: (i) não recolhimento dos tributos devidos ao final do ano-calendário, que enseja a aplicação da multa de ofício de setenta e cinco por cento; e (ii) não recolhimento da estimativa mensal do IRPJ e da CSLL, que enseja a aplicação da multa isolada de cinquenta por cento.

Contudo, diante da aplicação concomitante das duas multas mencionadas, contribuintes penalizados têm questionado tal possibilidade, principalmente, no âmbito do contencioso administrativo tributário.

No contexto do regime de recolhimento do IRPJ e CSLL por estimativas, dentre os principais argumentos sustentados pelos contribuintes em face da aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada, destacam-se: (i) a punição em duplicidade, ou *bis in idem*, e (ii) o princípio da consunção. Tais argumentos serão desenvolvidos no tópico a seguir.

#### **1.4 Do principal argumento dos contribuintes: a punição em duplicidade e o princípio da consunção.**

Conforme já mencionado, a relevância do tema em estudo se dá, principalmente, na esfera do contencioso administrativo tributário. Por ocuparem a posição mais fragilizada da relação jurídica tributária, os contribuintes têm historicamente confrontado penalidades e cobranças que incidam sobre seus bens e rendas. Da mesma forma, essa postura dos contribuintes também se mantém em relação às penalidades aplicáveis em casos de não recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

Dentre os argumentos trazidos pelos contribuintes para afastarem a cobrança da multa isolada e da multa de ofício, pode-se afirmar que o principal é a impossibilidade da cobrança concomitante das duas penalidades. Isto, principalmente, por duas razões que se complementam: (i) a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada configura *bis in idem*, isto é, a punição da mesma conduta em duplicidade, e (ii) há de se observar o princípio da consunção, devendo a multa mais gravosa absorver a menos gravosa ao contribuinte, não podendo ocorrer a aplicação concomitante.

Assim, a impossibilidade da aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada em casos de não recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL é defendida pelos contribuintes principalmente sob a ótica de que ambas as penalidades surgem a partir de uma mesma conduta, ainda que previstas de forma distinta no diploma legal pertinente, isto é, na Lei nº 9.430/96.

Esse entendimento parte do pressuposto de que, ocorrendo a falta de recolhimento da estimativa de IRPJ e CSLL e que, a partir dessa falta de recolhimento fique comprometido o recolhimento no ajuste anual, há apenas uma única conduta. Ou seja, o não recolhimento da estimativa mensal resulta em ausência, parcial ou não, de recolhimento do ajuste anual.

Adotando o entendimento já mencionado de Marco Aurélio Greco (2002, p. 148), que caracteriza a estimativa como mera antecipação do tributo devido, não poderia o Fisco punir o meio de execução (não recolhimento da estimativa) e a conduta ilícita (não recolhimento do ajuste anual) concomitantemente. Tal argumento, conforme será demonstrado adiante neste trabalho, inclusive é adotado em diversas decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Sob a ótica dos contribuintes e de parte da jurisprudência do CARF, ao aplicar tanto a multa de ofício quanto a multa isolada nestas circunstâncias, estaria o Fisco punindo o contribuinte duas vezes em razão da mesma conduta, ocorrendo, então, o fenômeno do *bis in idem*.

Conseqüentemente, em razão da ocorrência de *bis in idem*, necessária a observância do Princípio da Consunção. Neste mesmo sentido, discorre Galderise Fernandes Teles em artigo intitulado “A aplicação da consunção no processo administrativo”, conforme destaque a seguir<sup>7</sup>:

O dever instrumental, por sua vez, tem como finalidade a prestação de informações do contribuinte ao fisco, o qual verificará se todas as obrigações tributárias foram devidamente cumpridas.

Nesse sentido, é certa a afirmação de que o descumprimento de dever instrumental pode configurar um meio necessário para se atingir um fim: a sonegação fiscal, caracterizada – ao final – pelo não pagamento do imposto.

[...]

Conforme se observa, os movimentos, mesmo que caracterizadores de ilícito isoladamente observados, devem ser considerados em sua unidade, verificando o aspecto final configurador de uma determinada conduta.

Exemplo clássico da doutrina penal, a partir dos enunciados prescritivos contidos no Código Penal, é o roubo (artigo 157) que abrange a ameaça (artigo 147) ou lesão (artigo 129).

Tal fato se dá em razão do princípio da consunção, cujo brocardo em latim é *lex consumens derogat legi consumptaetem*, onde sempre que um movimento for necessário para a configuração de uma ação, apenas esta deverá ser considerada.

Assim, tratando de matéria tributária, o não recolhimento da estimativa mensal configura uma parcela intermediária do valor não recolhido ao final do ano-calendário. Logo, nos casos em que não houver o recolhimento mensal e, em decorrência dessa conduta (falta de recolhimento), o tributo apurado por ocasião do ajuste anual também divergir, a multa isolada deverá ser absorvida pela multa de ofício afim de evitar a ocorrência de *bis in idem*.

---

<sup>7</sup> TELES, Galderise Fernandes. A aplicação da consunção no processo administrativo tributário, por Galderise Fernandes Teles. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2019. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/a-aplicacao-da-consuncao-no-processo-administrativo-tributario-por-galderise-fernandes-teles/>>. Acesso em: 18/04/2022.



Em suma, pode-se afirmar que o principal argumento levantado pelos contribuintes ao questionar a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício nos casos de não recolhimento de estimativas mensais parte do pressuposto de que as estimativas referem-se a simples adiantamento do tributo devido, o qual decorre de fato gerador único ao final do período de apuração anual. Logo, o não recolhimento de estimativa mensal configura elemento concorrente à infração de não recolher o tributo devido quando do ajuste anual, sendo esta última já contemplada na hipótese punitiva da multa de ofício.

Dessa forma, o argumento a ser enfrentado pelo fisco se consolida em dois cenários: (i) no caso de autuações efetuadas até a entrada em vigor da Lei nº 11.488/07, a Súmula CARF nº 105 é aplicável e deve-se cancelar a aplicação concomitante da multa isolada e de ofício, visto que a de ofício absorve a isolada por força do princípio da consunção; e (ii) no caso de autuações efetuadas após as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/07, ainda que a mencionada súmula, na prática, não seja aplicável, os fundamentos para a impossibilidade da aplicação concomitante das penalidades se mantêm, isto é, deve-se aplicar o princípio da consunção e a vedar a ocorrência de *bis in idem*.

## **2. DA JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS SOBRE A MATÉRIA.**

Exposto o histórico da controvérsia no âmbito da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e expostos os conceitos e pontos relevantes para a plena compreensão dos elementos que compõem esta discussão, passa-se a analisar os fundamentos legais e interpretativos presentes em decisões envolvendo a aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício em casos de não recolhimento de estimativas mensais de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Diante da quantidade de processos administrativos fiscais e decisões administrativas pertinentes ao tema, a fim de fazer um recorte preciso e que reflita o posicionamento definitivo na esfera administrativa - isto é, decisões que já não comportem mais recursos ou que foram proferidas pela última instância administrativa - foram selecionadas para o presente trabalho apenas acórdãos formalizados pelas turmas julgadoras da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF.

Por fim, a pesquisa que compõe o presente capítulo será dividida em duas partes. Em um primeiro momento, serão expostos os fundamentos adotados pelas turmas julgadoras da CSRF para atestarem a possibilidade da aplicação concomitante das multas de ofício e isolada nas circunstâncias aqui trabalhadas.

Após, serão expostos os fundamentos adotados pelas turmas julgadoras da CSRF para atestarem a impossibilidade da aplicação concomitante das penalidades mencionadas.

Ainda, apenas para fins comparativos, expostos os fundamentos e razões presentes nas decisões administrativas, serão analisadas decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, a fim de que se identifique pontos em comum e divergentes entre as esferas administrativa e judicial do contencioso tributário.

## **2.1. Da possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e isolada no âmbito da jurisprudência administrativa.**

Como mencionado anteriormente, a temática em escopo encontra ampla discussão em sede do contencioso administrativo tributário, sendo um assunto recorrente em todas as fases do processo administrativo fiscal.

Diante disso, tendo em vista a quase infinidade de processos e decisões acerca do tema, para fins deste trabalho o acórdão nº 9101-003.831, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em 02 de outubro de 2018, foi eleito como paradigma inicial referente ao posicionamento favorável à cobrança concomitante das penalidades em questão.

O referido acórdão restou assim ementado<sup>8</sup>:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS DO IRPJ E DA CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

---

<sup>8</sup> Acórdão nº 9101-003.831, CSRF, 1ª Turma, julgado em 02/10/2018.

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) em face do acórdão nº 1402-002.049, proferido por turma julgadora ordinária do CARF, o qual restou assim ementado<sup>9</sup>:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O procedimento fiscal tem natureza inquisitorial na fase de coleta das informações e documentos que firmam o convencimento da autoridade lançadora. Apenas quando da formalização do lançamento perfaz se a necessidade de ciência da interessada. Descabida a arguição de preterição do direito de defesa se a autuada foi devidamente cientificada da autuação e dos documentos que a embasaram, o que possibilitou o pleno conhecimento do contexto em que se deu a formalização da exigência.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

CUSTOS E DESPESAS. COMPRAS DE MERCADORIAS. COMPROVAÇÃO.

---

<sup>9</sup> Ibidem

O registro da compra de mercadorias no Livro de Entradas mesmo acompanhado dos respectivos pagamentos, não demonstra a efetividade da operação se desacompanhado da prova da efetiva circulação do bem adquirido inclusive, se for o caso, a posterior saída com apropriação da receita correspondente.

#### MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Correta a qualificação da multa quando o sujeito passivo registra custos ou despesas sem comprovação da efetiva ocorrência da transação a eles referente.

#### MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. FATOS GERADORES ATÉ MAIO/2007.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício. (Súmula CARF nº 101).

#### MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007.

Portanto, trata-se de caso em que, em sede de recurso voluntário, foi reconhecida a impossibilidade de aplicação concomitante das penalidades, situação esta que fora revertida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em sede de recuso especial. O recurso especial interposto pela PGFN, no entanto, só foi conhecido em relação ao período posterior ao ano de 2007.

Ainda, cumpre destacar que, como é de esperar de temas controversos, a decisão em análise não se deu por unanimidade. Na ocasião do julgamento, foi dado provimento ao mérito, por maioria de votos, e foram vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que negaram provimento ao recurso interposto pela Procuradoria.

Na ocasião, o relator do caso, o Conselheiro Luís Flávio Neto, foi voto vencido. Em suas razões, o conselheiro afastou a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas no caso concreto sob os fundamentos de que, embora os fatos em discussão tenham ocorrido em períodos posteriores à edição da Lei nº 11.488/07, os ditames da Súmula CARF nº 105 não só seriam plenamente aplicáveis bem como seriam de observação obrigatória pelos julgadores. É o que se extrai do seguinte trecho retirado do voto vencido do relator:

Tanto no RICARF vigente à época da enunciação da Súmula n. 105 do CARF (08.12.2014) quanto no atual, em uma espécie de julgamento por amostragem, são levados à apreciação dos Conselheiros deste Tribunal, determinado número de julgados sobre a matéria, consideradas capazes de possibilitar a “mais precisa percepção possível não apenas da questão de direito cuja relevância há de se aferir, como também do conflito em que ela se insere”. Os casos selecionados devem propiciar à ventilação dos mais relevantes argumentos no tocante a interpretação que deve ser atribuída à legislação federal, pois a norma decorrente da súmula deverá ser aplicada a todos os demais casos que apresentem questão de direito equivalente.

Por esse arcabouço jurídico, atribui-se à súmula do CARF, então, a feição de precedente com “força necessária para servir como *ratio decidendi* para o juiz subsequente”. Com a súmula, os fundamentos adotados nos acórdãos paradigmáticos que provocaram a sua enunciação de todos os demais casos que vierem a ser submetidos ao CARF.

Uma súmula do CARF é, portanto, veículo para *ratio decidendi* presente nos acórdãos paradigmáticos que provocaram a sua enunciação, para que este seja obrigatoriamente aplicado a todos os processos que tratem da mesma matéria, por quaisquer julgadores deste Tribunal.

Nesse seguir, a norma enunciada pelo CARF, por meio de súmula, deverá ser aplicada à generalidade dos processos que forem conduzidos em massa perante este Tribunal, com a reprodução a decisões in concreto da *ratio decidendi* em questão. Trata-se a súmula do CARF, portanto, de norma geral e concreta.

Para a solução do presente caso, é preciso compreender essa relação de complementariedade: a *ratio decidendi* dos acórdãos paradigmas se despreendem da respectiva súmula, nem esta deve ser aplicável a hipóteses que não estariam abrangidas pela *ratio decidendi* dos referidos paradigmas. Em outras palavras, como a súmula é norma geral e concreta que veicula a *ratio decidendi* outrora presente em reiterados acórdão individuais e concretos, a sua aplicação é restrita às situações que sejam equivalentes àquelas tratadas nos referidos acórdãos paradigmáticos. A aplicação de uma súmula a um caso concreto pressupõe que as premissas fáticas e as

normas questionadas neste sejam equivalentes às premissas fáticas e as normas questionadas nos paradigmas que ensejaram a súmula.

A compreensão dos acórdãos paradigmas da Súmula n. 105 do CARF é, portanto, fundamental para a correta aplicação desta. No caso, duas *ratio decidendi* podem ser abstraídas dos fundamentos dos paradigmas da Súmula n. 105 do CARF. A primeira delas é que pelo critério da consunção, nas autuações realizadas após o término do exercício fiscal, a penalidade atinente à multa isolada pela não apuração de estimativas mensais é absorvida pela multa de ofício.

[...]

A segunda *ratio decidendi* que se abstrair dos paradigmas da Súmula n. 105 do CARF é que não é cabível o lançamento de multa isolada, cuja base de cálculo seja coincidente ou esteja está inserida na base de cálculo das multas de ofício.

Conforme se infere de seu voto, o conselheiro relator fundamenta sua decisão, principalmente, em função de que, embora tenham sidas introduzidas alterações legislativas às penalidades, a Lei nº 11.488/2007 não solucionou a problemática da aplicação concomitante das multas, devendo, então, prevalecer o posicionamento já consolidado do CARF em sede da Súmula CARF nº 105.

Em contrapartida, o voto vencedor, cujo redator designado fora o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, traz uma abordagem interpretativa distinta das aplicações da Súmula CARF nº 105 e das alterações legais trazidas pela Lei nº 11.488/2007.

A linha argumentativa adotada pelo conselheiro parte, principalmente, dos pressupostos de a súmula em questão tem sua aplicação limitada aos casos anteriores à vigência da Lei nº 11.488/2007, isto porque traz em si a previsão expressa de que a impossibilidade de aplicação concomitante das multas só se concretiza em relação à multa isolada lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. Ou seja, a referida súmula restringe expressamente seu escopo de aplicação, razão pela qual não poderia ser aplicável no caso em tela.

É o que o exprime o voto vencedor<sup>10</sup>:

Divirjo de tal entendimento.

A Súmula CARF nº 105 é explícita ao mencionar a impossibilidade de cobrança concomitante da "multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996" com a "multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual". Observe-se que o dispositivo legal que fundamenta a cobrança da multa de ofício não é mencionado.

Sendo assim, é bastante provável que a intenção da 1ª Turma da CSRF tenha sido exatamente a de delimitar a vedação de aplicação concomitante à multa isolada fundamentada especificamente no inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996. Caso a menção ao dispositivo legal tivesse sido feita de forma despretensiosa, apenas com a intenção de identificar de que multa isolada a Súmula estaria tratando, provavelmente a referência à multa de ofício também viria acompanhada da identificação do dispositivo legal que a fundamenta.

Além disso, tendo sido a Súmula editada pela 1ª Turma da CSRF apenas em 08/12/2014, muito tempo após a revogação do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e o início da vigência da Lei nº 11.488/2007, seria esperado que ela fizesse alguma referência genérica como "A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não pode ser exigida (...)" caso não desejasse se referir especificamente à multa isolada prevista no dispositivo revogado em 2007.

A previsão legal da multa aplicada isoladamente foi significativamente alterada em janeiro de 2007. Na redação anterior, contida no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996, previa-se a exigência de multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, no caso de a pessoa jurídica sujeita ao pagamento do IRPJ e da CSLL, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996, deixar de fazê-lo, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL no ano-calendário correspondente. O percentual da multa aplicável era de 75%.

Já com a redação introduzida pela MP nº 351/2007 e pela Lei nº 11.488/2007, prevê-se no art. 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/1996 a cobrança de multa isolada de 50%, calculada sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL no ano-calendário correspondente.

Verifica-se, portanto, que houve alterações expressas e significativas na base de cálculo e nos percentuais aplicáveis à multa isolada. Desta forma, não é possível afirmar, em sede de análise do conhecimento do recurso e sem adentrarmos no

---

<sup>10</sup> *Ibidem*



mérito da discussão, que a Súmula CARF nº 105 abrangeria também períodos posteriores a 2007.

Ainda, em contrapartida ao argumento da recorrente de que a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada ensejaria a ocorrência de *bis in idem*, visto que seria duplamente punida uma mesma conduta, o conselheiro relator reforça o posicionamento de que não há qualquer punição em duplicidade. Isso porque, segundo o entendimento manifestado neste caso em análise, com a edição da Lei nº 11.488/07, as multas em questão passaram a ter fatos geradores, bases de cálculo e alíquotas expressamente distintos, configurando infrações distintas. Nesse sentido, seria, então, inaplicável a tese defendida pela recorrente, conforme se extrai do seguinte trecho reproduzido no voto vencedor<sup>11</sup>:

Pode-se ver que os fatos geradores dessas multas são distintos: para o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado em declaração de ajuste, falta de declaração e declaração inexata; para o inciso II, falta de pagamento, ou pagamento insuficiente, das estimativas apuradas, desprovida de lastro em balanço de suspensão ou redução.

Portanto, são infrações distintas, com graduações distintas e decorrentes de fatos geradores distintos. Não há, por conseguinte, *bis in idem*.

Contrapondo-se à tese de que se faz necessária a observância do princípio da consunção, no mesmo sentido, conclui o Acórdão nº 9101-003.913, formalizado também pela 1ª Turma da CSRF, julgado em 04 de dezembro de 2018 e assim ementado<sup>12</sup>:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

---

<sup>11</sup> *Ibidem*

<sup>12</sup> Acórdão n.º 9101-003.913, CSRF, 1ª Turma, julgado em 04/12/2018.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

**MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo. Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL**

Ano-calendário: 2007, 2008

**ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.**

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de CSLL posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

**MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo. Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

Em seu voto vencedor, o Conselheiro Flávio Franco Corrêa rechaça a tese defendida pelos contribuintes de que, embora sejam obrigações pecuniárias devidas em razão de

disposição legal expressa, as estimativas configuram meras antecipações e não representam o tributo propriamente dito, visto que este é apurado apenas ao final do ano-calendário, ocasião em que ocorre o fato gerador.

O argumento adotado pelo voto vencedor parte do pressuposto de que o recolhimento das estimativas mensais seria, principalmente, uma espécie de obrigação acessória, e não antecipação da obrigação principal de recolher o tributo. Isso porque o regime de recolhimento por estimativas decorre de opção voluntária do contribuinte, conforme se verifica a partir do seguinte trecho:

O recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, § 2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Dessa forma, desconstruindo o argumento de que a estimativa é mera antecipação do tributo devido quando do ajuste anual, o posicionamento exarado pelo Conselho na decisão em análise afasta também a incidência do princípio da consunção, visto que, não havendo nexos causal entre as infrações previstas em lei (isto é, a falta de recolhimento e a consequente falta de apuração ao final do ano), não poderia a penalidade mais gravosa absorver a mais branda. Logo, as multas isolada e de ofício descrevem condutas distintas e sem nexos de causalidade inequívoco.

O posicionamento exarado pela 1ª Turma da CSRF neste julgado pode ser resumido, então, no seguinte trecho destacado, que encerra o voto vencedor:

À vista do exposto, repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato

relacionado no inciso II do mesmo artigo. Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

## **2.2. Da impossibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e isolada no âmbito da jurisprudência administrativa.**

Seguindo a mesma sistemática da exposição trabalhada no tópico anterior, neste, serão expostos os fundamentos legais e interpretativos adotados por parte do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que concluem pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e isolada nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL. Para tanto, analisa-se os fundamentos expostos no Acórdão nº 9101-005.494, formalizado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 09/06/2021 e que restou assim ementado<sup>13</sup>

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece do Recurso Especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência possui dissimilitude fática substancial em relação ao acórdão recorrido.

MATÉRIA IMPUGNADA E OBJETO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA DIVERGENTES DAS RAZÕES RECURSAIS. PRECLUSÃO NÃO CARACTERIZADA.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido especificamente indicada ao debate. Se determinada matéria é atacada em impugnação e em recurso como matéria autônoma, a decisão que analisa essa matéria e exonera o crédito tributário correspondente, ainda que fundamentada com argumentos não contidos nas razões recursais não caracteriza decisão extra petita, uma vez que não há que se falar, nessas circunstâncias, em preclusão.  
ASSUNTO:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2010

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA

<sup>13</sup> : Acórdão nº 9101-005.494, CSRF, 1ª Turma, julgado em 09/06/2021.

NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício. É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária. O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Trata-se de recurso especial interposto pela PGFN visando à reforma do acórdão nº 1301-002.736 e, dentre outros fundamentos, afastar o entendimento favorável ao contribuinte, ou seja, afastar o entendimento que concluiu pela impossibilidade de aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício em razão de não recolhimento de estimativas mensais.

Destaca-se que, no caso em análise, a 1ª Turma da CSRF não foi unânime em afastar a concomitância das multas, tendo ocorrido o empate do julgamento. Contudo, por força do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020 e que afastou a aplicação do voto de qualidade nesse contexto, foi negado provimento ao recurso da Procuradoria, favorecendo o contribuinte.

O relator do caso, o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, foi voto vencido no julgamento e concluiu pela possibilidade de aplicação concomitante das multas pelas razões expostas a seguir.

Em seu voto, o conselheiro adotou, em suma, o argumento de que, tendo em vista que os fatos em discussão ocorreram após a edição da Lei nº 11.488/07, não seria aplicável o entendimento já consolidado por meio da Súmula CARF nº 105. Isso porque as alterações trazidas pela Lei nº 11.488/07, sob o ponto de vista do relator, teria estabelecido novo regramento à multa isolada, não podendo ser estendido o a posição defendida na referida súmula. Veja-se:

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL passou a ter novo regramento.

Desse modo, a partir da estimativa devida referente ao mês de dezembro de 2006, cujo vencimento se deu em 31/01/2007, a penalidade isolada aplicada no lançamento de ofício encontra-se prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não se aplicando, portanto, a Súmula CARF nº 105.

As multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de natureza distinta. A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 1º, estabeleceu como regra geral, a partir do mês de janeiro de 1997, a apuração do lucro real trimestral. Apenas por exceção a pessoa jurídica poderia optar pela apuração do lucro real anual, situação em que fica obrigada a efetuar os recolhimentos do IRPJ e da CSLL mensalmente, calculados por estimativa (artigo 2º).

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente são determinadas por meio da aplicação, sobre a receita bruta do mês, de percentuais estabelecidos pelo artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de acordo com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Consoante se verifica pela redação das normas transcritas, são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 retrotranscrito (“serão aplicadas as seguintes multas”, “I...II”): uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de “de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”. Essa penalidade está valorada em 75% “sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição”; outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, enquanto que a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento - §§ 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas.

O conselheiro relator adota também fundamentação no sentido de que, tendo em vista que a multa isolada tem como objetivo o resguardo do fluxo financeiro proveniente dos pagamentos de estimativas, a não aplicação da penalidade isolada resultaria por tornar o recolhimento da estimativa uma faculdade do contribuinte e, conseqüentemente, prejudicando a efetividade da norma. É o que se extrai dos seguintes trechos destacados:

Pode-se concluir que o ordenamento jurídico protege, com a multa isolada, o fluxo financeiro advindo do pagamento mensal das estimativas. Ora, inexistindo penalidade pelo seu não recolhimento não haveria como obrigar o contribuinte a antecipar o tributo, e o pagamento das estimativas acabaria por se tornar mera faculdade do contribuinte, retirando da norma a sua força cogente, o que não se mostra razoável.

[...]

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

[...]

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.



Ainda, o voto vencido, reproduzindo o entendimento exposto no tópico anterior do presente trabalho, afasta a possibilidade de aplicação do princípio da consunção, pois evidente a independência e singularidade das infrações previstas e aplicáveis neste contexto. Visto em:

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

[...]

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Em contrapartida, o voto vencedor, redigido pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, se firmou em sentido diametralmente oposto à exposição do conselheiro relator vencido.

A favor da impossibilidade de aplicação concomitante das multas em análise, o entendimento adotado pelo voto vencedor parte do pressuposto de que as alterações trazidas

pela Lei nº 11.488/2007 tão somente alterou características das multas isolada e de ofício, tais como o percentual aplicável, mantendo-se o teor jurídico e cumulativo das infrações.

Dessa forma, os fundamentos que ensejaram a elaboração da Súmula CARF nº 105 restaram incólumes, o que resulta na manutenção da aplicabilidade do princípio da consunção para os casos posteriores à edição da Lei nº 11.488/2007.

A seguir, destaca-se trecho do voto vencedor:

Ocorre que, entende o I. Relator que a Súmula CARF nº 105 aplicar-se-ia apenas aos fatos jurídicos ocorridos antes do ano-calendário de 2007, em face de alteração legislativa promovida àquele tempo no art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/2007, que acabou revogando o inciso IV do seu §1º, expressamente mencionado na referida súmula.

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a geografia das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e deslocou o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e/ou da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela incorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.

Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é 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. (destacamos)

Como se observa, o efetivo cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

No mesmo sentido, a decisão em análise acolheu em suas razões de decidir o argumento de que as estimativas mensais referem-se a mero adiantamento do tributo devido ao final do período de apuração, concluindo, portanto, pela ocorrência de *bis in idem* nos casos de aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício em razão do não recolhimento de estimativas mensais e posterior falta de recolhimento no ajuste anual. Logo, tratando-se de condutas concorrente, o princípio da consunção se faz necessário. Nesse sentido, conclui o voto vencedor:

Ao passo que as estimativas representam um simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, posteriormente, ao final do período de apuração anual, a falta dessa antecipação mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento

da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Dessa forma, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista material), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra<sup>3</sup>.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva cumulação, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada consequência, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL acompanhadas de multa de ofício, independentemente do ano-calendário dos fato geradores colhidos no lançamento de ofício.

Ainda em sede do Acórdão n.º 9101-005.494, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pode-se extrair importantes reflexões acerca da matéria a partir da declaração de voto da Conselheira Livia de Carli Germano.

No mesmo sentido do voto vencedor, a Conselheira aduz que as alterações legislativas causadas pela Lei nº 11.488/07 mantiveram a norma subjacente vinculada às infrações em análise, alterando somente o texto normativo. Por conseguinte, a Súmula CARF nº 105 permaneceria aplicável mesmo para fatos ocorridos após a edição da lei supracitada:

Em síntese, tenho orientado meus votos no sentido de que o racional da Súmula CARF n. 105 permanece aplicável mesmo após a alteração legislativa promovida

pela Lei 11.488/2007, eis que, compreendo, esta modificou apenas o texto normativo, em nada alterando quanto à norma jurídica subjacente, sendo de se ressaltar, ainda, a própria impossibilidade de se punir, ao mesmo tempo, uma conduta ilícita e seu meio de execução.

Da mesma forma, a declaração de voto elucida a natureza antecipatória das estimativas mensais, o que reforça a tese de que estas seriam etapa concorrente para a apuração do IRPJ e da CSLL quando do ajuste anual, não se tratando, portanto, de mera obrigação acessória, em contraste com o posicionamento defendido em acórdãos favoráveis à aplicação concomitante das penalidades. Destaca-se:

Muitos sustentam que não se pode interpretar que a legislação esteja mencionando “tributo” querendo se referir às estimativas já que, tecnicamente, estas não são tributo mas mera antecipação. Sem embargo, não vejo problemas em tal raciocínio já que, na qualidade de antecipação de uma prestação potencialmente devida, a estimativa tem, em sua origem, a qualidade e a natureza do que busca antecipar.

Portanto, considerando o arrazoado acima, compreendo que a única forma de compatibilizar o trecho final do caput do artigo 44 da Lei 9.430/1996, em sua redação original, com o trecho final do inciso IV do seu parágrafo 1º, é considerar que a menção do caput à “totalidade de tributo ou contribuição” deva ser compreendida de forma integrada com os incisos do parágrafo primeiro, sem negar eficácia a nenhuma de suas disposições.

Deste modo, muito embora tal termo se identifique com ao valor devido no ajuste anual nos incisos I e II do parágrafo 1º (o que, inclusive, justificaria a menção ao vocábulo “totalidade”), no caso de ausência de recolhimentos mensais (incisos III e IV do parágrafo 1º), a base de cálculo da multa necessariamente é o valor do recolhimento mensal devido.

[...]

Não obstante, compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, ao mesmo tempo, uma conduta ilícita e seu meio de execução.

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

### **2.3. Breve comparação entre o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça e a jurisprudência administrativa acerca da matéria.**

Conforme visto nos tópicos anteriores, a jurisprudência no âmbito do contencioso administrativo tributário – referente à possibilidade, ou não, de aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício nos casos de não recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL – ainda é controversa e, embora já tenha entendimento sumulado sobre a matéria, o posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ainda não é unânime e definitivo.

Dito isso, cumpre ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça, em suas manifestações acerca da matéria, tem se posicionado de forma contrária à aplicação concomitante das mencionadas penalidades. Julgados do CARF, como os acórdãos n.º 9101-005.494 e 9101-003.913, inclusive, têm mencionado, tanto em votos vencedores quanto em votos vencidos, a recente posição do STJ para reforçar o entendimento pela impossibilidade da aplicação concomitante das penalidades aqui trabalhadas.

A título de breve exposição a fim de demonstrar o posicionamento recente do E. Superior Tribunal de Justiça no tocante ao tema aqui trabalhado, reproduz-se as conclusões das decisões proferidas em sede do REsp n.º 1.583.275/SC, de relatoria da Min. Regina Helena Costa, e do REsp n.º 1.496.354/PR, de relatoria do Min. Humberto Martins.

Quanto ao último, a decisão restou assim ementada<sup>14</sup>:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

---

<sup>14</sup> RECURSO ESPECIAL N.º 1.496.354/PR, RELATORA : MINISTRO HUMBERTO MARTINS, julgado em 15 de março de 2015.

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

A decisão proferida pela Min. Registra Helena Costa em sede do REsp nº 1.583.275/SC também conclui pela impossibilidade de aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício nas circunstâncias em questão, veja<sup>15</sup>:

No caso, verifico que o acórdão recorrido está em sintonia com a orientação da jurisprudência desta Corte segundo a qual a multa de ofício, (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96) aplica-se aos casos de totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata e as multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido, sendo esta absorvida por aquela, em atendimento ao princípio da consunção.

Em resumo, a posição do STJ, em contrapartida à jurisprudência administrativa no âmbito do CARF, não tem dado enfoque notório à modificação legislativa trazida pela Lei nº 11.488/07, reiterando o fato de que as infrações e respectivas penalidades permaneceram inalteradas, tendo havido modificadas apenas as bases de cálculo e os percentuais aplicáveis em cada infração.

Embora o posicionamento majoritário do Superior Tribunal de Justiça seja no sentido afastar a aplicação concomitante das multas, tal matéria ainda não foi apreciada a partir do

---

<sup>15</sup> RECURSO ESPECIAL Nº 1.583.275 - SC, RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA, julgado em 20 de maio de 2016.



rito dos recursos repetitivos. Portanto, não vincula as decisões proferidas nas instâncias inferiores, incluindo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, recorte deste estudo.

Diante de todo o exposto ao longo deste trabalho, pode-se concluir que a temática analisada ainda não é pacífica na esfera do contencioso administrativo federal em matéria tributária que, em alguns casos, inclusive, vai de encontro à jurisprudência predominante nas Cortes Superiores do ordenamento jurídico brasileiro.

## CONCLUSÃO

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) quanto à aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício, nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), apesar de ampla quanto ao tema, ainda não é pacífica.

Dentre os acórdãos proferidos pelo CARF, encontra-se tanto o posicionamento favorável à aplicação concomitante das multas em análise, pró-Fisco, quanto favorável à impossibilidade desta, pró-Contribuintes.

Ainda, parte do entendimento exarado em sede administrativa é contrária ao entendimento majoritário na via judicial, conforme se verifica em breve análise comparativa com julgados do E. Superior Tribunal de Justiça.

Dessa forma, aos operadores do Direito, aos contribuintes e em prol da segurança jurídica, resta aguardar a consolidação de um entendimento que encerre as divergências entre os posicionamentos expostos neste trabalho.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-003.913, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª Turma, julgado em 04 de dezembro de 2018

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-005.927, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª Turma, julgado em 03 de dezembro de 2021

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-003.831, CSRF, 1ª Turma, julgado em 02/10/2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-005.494, CSRF, 1ª Turma, julgado em 09/06/2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. RECURSO ESPECIAL Nº 1.496.354/PR, RELATORA :

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RECURSO ESPECIAL Nº 1.496.354/PR, RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS, julgado em 15 de março de 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RECURSO ESPECIAL Nº 1.583.275 - SC, RELATORA: MINISTRA REGINA HELENA COSTA, julgado em 20 de maio de 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e positivação no direito tributário. Volume 1. São Paulo: Noeses, 2011. p. 301.

GRECO, Marco Aurélio. Multa Agravada e em Duplicidade. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário n. 76, 2002. P. 148.

JUNIOR, João Carlos de Lima. Interpretação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada. 2017. 272 p. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017

TELES, Galderise Fernandes. A aplicação da consunção no processo administrativo tributário, por Galderise Fernandes Teles. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2019. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/a-aplicacao-da-consuncao-no-processo-administrativo-tributario-por-galderise-fernandes-teles/>>. Acesso em: 18/04/2022.