



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720831/2014-33
ACÓRDÃO	1002-004.372 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BSS SERVICOS DE BLINDAGEM LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO.
INSUBSISTÊNCIA.

A insuficiência de pagamento do imposto deve ser apenada com multa de ofício, que é devida pelo descumprimento da obrigação principal, não podendo haver a cumulação com a multa isolada, uma vez que a primeira (infração mais grave) absorve a segunda (infração menos grave), em razão do princípio da consunção.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Os conselheiros Ailton Neves da Silva e Ricardo Pezzuto Rufino, votaram pelas conclusões apresentando declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Andréa Viana Arrais Egypto – Relator

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto, Maria Angelica Echer Ferreira Feijó, Reginaldo Cezar Cardoso (substituto integral), Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra a decisão proferida pela Delegacia de Julgamento que manteve o lançamento com a exigência do crédito tributário.

O presente processo decorre de Auto de Infração (fls. 62/67) lavrado em 05/08/2014, relativo à multa exigida isoladamente em face da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada em 2011.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 58/61), no contexto dos procedimentos de revisão eletrônica da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ/2012), referente ao ano-calendário 2011, retificada em 12/07/2012, os valores informados nas fichas 11 — Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa e nas fichas 16 — Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por Estimativa não foram informados em DCTF e tampouco recolhidos aos cofres públicos. Consequentemente, o contribuinte sob Revisão foi intimado, por via postal com aviso de recebimento (AR), em 24/04/2014, a justificar a insuficiência de declaração em DCTF e/ou recolhimento em DARF dos valores do IRPJ Mensal por Estimativa e da CSLL Mensal por Estimativa, prestando esclarecimentos sobre as inconsistências e esclarecendo que os valores não condizem com o valor real apurado naquele período, apresentando os valores de IRPJ e CSLL Mensais por Estimativa, devidos para o ano calendário de 2011.

Como não houve recolhimento de valores o contribuinte sofreu o lançamento de ofício isolada no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do IRPJ Estimado e da CSLL estimado não recolhidos aos cofres públicos.

A empresa contribuinte foi intimada do lançamento em 11/08/2014 e apresentou Impugnação em 08/09/2014 (fls. 73/) onde alega que sofreu lançamentos (Processos nºs 19515-720.828/2014-10 e 19515-720.833/2014-22) cobrando o principal não recolhido de IRPJ e CSLL do mesmo período/ano-calendário de 2011, acrescidos de multas de ofício no percentual de 75% e juros SELIC. Informa que quitou parceladamente os valores cobrados, mas com relação ao presente processo afirma que é indevida a cobrança das multas isoladas em questão, tanto por ocorrer após o período de apuração dos tributos, como em face da exigência concomitante com a multa de ofício. Pleiteia pela exclusão da multa.

A 9ª Turma da DRJ/RJO (fls. 140/154), por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o lançamento, conforme ementa do Acórdão nº 12-114.295, a seguir transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS. Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem um dispositivo normativo que lhes atribua eficácia vinculante, não constituem normas complementares de direito tributário.

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 normativo que lhe comina.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. NÃO CONCORRÊNCIA. Por decorrerem de distinta motivação, não concorrem, entre si, as multas de ofício - incidentes sobre tributos devidos em razão de irregularidades apuradas - e as denominadas multas isoladas - que derivam do não recolhimento de estimativas de tributos.

A contribuinte foi intimada da decisão em 11/03/2020 (fl. 163) e em 09/04/2020 apresentou seu Recurso Voluntário (fls. 166/179), onde aduz o seguinte:

- A exigência da multa isolada é descabida após o encerramento do ano fiscal respectivo, pois os recolhimentos mensais estimados correspondentes ao lucro real anual são meros adiantamentos dos tributos que serão efetivamente devidos no último átimo do exercício, de forma que não subsiste tal obrigação após a ocorrência dos verdadeiros e únicos fatos geradores no final do ano-calendário. Cita a Súmula CARF nº 82;
- Assevera acerca da impossibilidade de cobrança da multa exigida com concomitância com a multa de ofício, pois se somaria ao raciocínio também a proibição do *bis in idem* e a aplicação do princípio da consunção. Cita a Súmula CARF nº 105 e as decisões que a embasaram;
- Assevera acerca da mudança ocorrida com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44, da Lei 9.430/1996, e afirma que o racional da cumulação (que a Súmula visou afastar) se manteve o mesmo e simplesmente foi realocado do § 1º, IV, do art. 44, para a parte final do inciso II do *caput* c/c sua alínea “b”, do referido art. 44. Traz decisões do CARF e do STJ nesse sentido;

- Pleiteia pelo provimento do Recurso com o afastamento da multa.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Andréa Viana Arrais Egypto**, Relator

Juízo de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Mérito

A Recorrente afirma que a exigência da multa isolada é descabida após o encerramento do ano fiscal respectivo e cita a Súmula CARF nº 82 para respaldar seus argumentos.

No entanto, a vedação contida na referida Súmula trata da exigência do valor principal da estimativa não recolhida, após o encerramento do período correspondente, o que não se configura na presente demanda.

A materialidade para o lançamento da multa isolada independe do término do ano-calendário, conforme dispõe o art. 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96, motivo por que, quanto a este argumento, não assiste razão à Recorrente.

Ocorre que o presente caso não trata apenas da cobrança da multa isolada, conforme se verá a seguir.

Conforme se verifica dos documentos adunados aos autos, existem lançamentos de ofício (fls. 116/134), lavrados em 04/08/2014 e 06/08/2014, para a cobrança do valor principal de IRPJ e CSLL, relativo ao ano calendário de 2011, em face da insuficiência de recolhimento, com a exigência de multa de ofício.

A Recorrente se insurge contra a concomitância das penalidades e embasa as suas alegações nas decisões proferidas pelo CARF e STJ que tratam do princípio penal da consunção (ou absorção) para evitar a cumulação de sanções em face da dupla penalização de uma conduta – a falta de pagamento de tributo apurado ao final do exercício e também a falta de antecipação sob a forma estimada.

Nesse ponto, entendo assistir razão à Recorrente, inclusive quanto ao argumento de que as mudanças trazidas pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 quanto à multa isolada aplicada

com base no art. 44, inciso II, alínea b da Lei nº 9.430/96, não alteraram a inteligência da Súmula CARF 105.

Trago a seguir trechos do voto da Conselheira Rita Eliza, ao qual me filio, proferido no Processo 16327.720781/2013-32, e que trata da questão da concomitância das multas de ofício e isolada após a mudança no art. 44, da Lei nº 9.430/96:

Como exposto, trata de lançamento para exigência de IRPJ e CSSL acrescidos de multa de ofício e multa isolada por ausência de retenções mensais. O contribuinte, conforme se verifica do despacho de fls. 348/349, desistiu da impugnação quanto a exigência do valor principal, restando para debate exclusivamente a exigência da multa isolada.

E quanto a este ponto temos dois cenários. Para os lançamentos anteriores a 2007 a concomitância das multas é afastada em razão da Súmula CARF nº 105 “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.”

Entretanto, para os fatos ocorridos após alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/07, no art. 44, da Lei nº 9.430/96 não há hoje um consenso.

Há quem entenda que a citada medida provisória trouxe de forma expressa a possibilidade de aplicação das duas penalidades em casos como ora analisado, afinal haveria duas condutas igualmente puníveis: o não pagamento do tributo, levando à aplicação da multa do art. 44, I haja vista a necessidade de realização do lançamento de ofício do crédito tributário e a multa isolada de 50%, prevista no inciso II, exigida em razão do não recolhimento as estimativas mensais, notadamente pelo fato de tal conduta ser exigida ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.

Após análise mais aprofundada sobre o tema essa Conselheira diverge a tese citada. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - STJ formou jurisprudência pacífica acerca da impossibilidade da concomitância. O STJ reconhece que a multa de ofício é penalidade devida pelo descumprimento da obrigação principal, enquanto a multa isolada, em face da autonomia das obrigações acessórias, reprime o descumprimento destas. Entretanto, considerando que a insuficiência de pagamento do imposto deve ser penalizada com multa de ofício, essa vinculada à obrigação principal, não pode haver a cumulação com a multa isolada, “uma vez que a primeira (infração mais grave) absorve a segunda (infração menos grave), em razão do princípio da consunção”.

Referido entendimento foi ratificado inclusive para os fatos geradores ocorridos após as alterações promovidas pela Medida Provisória em 2007.

Vejamos precedente da lavra do Ministro Hermam Benjamin, no AgInt no Agravo em Recurso Especial nº 1.878.192 - SC:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL QUE NÃO IMPUGNA FUNDAMENTO DA DECISÃO DE ORIGEM. AGRAVO INTERNO QUE DEIXA DE ATACAR FUNDAMENTO DA DECISÃO RECORRIDA. SÚMULAS 283 E 284 DO STF. INCIDÊNCIA. RECURSO NÃO PROVIDO.

1. A controvérsia, no Recurso Especial, consiste em saber se é possível a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada.

2. O Tribunal de origem não admitiu o Recurso Especial da recorrente com base em dois fundamentos: i) ausência de violação ao art. 1.022, do CPC/15 e ii) aplicação da Súmula 83 do STJ, uma vez que o acórdão recorrido estaria de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

3. O agravante, contudo, não impugnou especificamente o fundamento da incidência da Súmula 83 do STJ. O STJ entende que, inadmitido o Recurso Especial com base no referido preceito sumular, incumbe à parte, no Agravo em Recurso Especial, apontar precedentes contemporâneos ou supervenientes aos referidos na decisão impugnada.

4. Constata-se que a parte agravante não impugnou especificamente o fundamento da decisão recorrida - de que o seu Recurso Especial não mereceu conhecimento - reiterando sua argumentação referente ao mérito. O STJ tem firme posicionamento segundo o qual a falta de combate a fundamento suficiente para manter a decisão recorrida justifica a aplicação, por analogia, das Súmulas 283 e 284 do Colendo Supremo Tribunal Federal. Nesse sentido: AgInt nos EDcl no REsp 1.852.645/SP, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma e DJe 11/2/2021.

5. A Segunda Turma do STJ, em julgados mais recentes, continua a aplicar o entendimento de que a vedação à cumulação das multas "isolada" e "de ofício" persiste, mesmo após as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007. Nesse sentido: AREsp 1.603.525/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 25.11.20.

6. Agravo Interno não provido.

...

Em suas razões do Recurso Especial, a recorrente aponta que houve violação aos arts. 1.022, II, do CPC/15, 44, I e II, 'b', da Lei 9.430/96. Afirma que é possível a cumulação da multa de ofício, prevista no art. 44, I da Lei 9.430/96, com a multa isolada, prevista no art. 44, II, 'b', da Lei 9.430/96. Afirma (fl. 324, e-STJ): "Como resta evidente do teor da norma legal, a multa de ofício e a multa isolada são penalidades distintas, para ações distintas, e com bases de cálculo distintas".

...

No caso em questão, a agravante afirma que “encontra-se pendente o julgamento de agravo interno interposto pela Fazenda Nacional, AREsp 1.603.525, além de inexistirem decisões da Primeira Turma.” (fl. 356, e-STJ). Em relação ao AREsp 1.603.525/RJ, verifica-se que o julgamento do seu Agravo Interno já foi concluído no sentido de que “a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996”. A propósito: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015

...

Ademais, veja-se que a Segunda Turma do STJ, em julgados mais recentes, continua a aplicar o entendimento de que a vedação à cumulação das multas “isolada” e “de ofício” persiste, mesmo após as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007. Cito, a título exemplificativo (grifos acrescidos):

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. 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.

I - Na origem, trata-se de ação objetivando a anulação de três lançamentos tributários, em virtude da existência de excesso do montante cobrado.

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015. DOCUMENTO VALIDADO

IV - Agravo interno improvido.

(AREsp 1.603.525/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 25.11.20)

Destaco ainda a existência de precedentes recentes da Câmara Superior no mesmo sentido: pela impossibilidade de aplicação em conjunto da multa de ofício e da multa isolada. Vejamos:

PROCESSO 13855.722711/2011-91

ACÓRDÃO 9101-007.043 – CSRF/1ª TURMA SESSÃO DE 7 de junho de 2024

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. NÃO CABIMENTO. A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não há base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração. Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício.

Neste sentido, aplicando ao caso o entendimento do Superior Tribunal de Justiça e o precedente da 1ªCSRF, afasto a exigência da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa mensal, entendendo que essa deve ser absorvida pela multa de ofício em razão da aplicação do princípio da consunção das penas.

Dessa forma e com os fundamentos acima destacados, entendo pelo afastamento da multa isolada.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e DAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Andréa Viana Arrais Egypto

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Ricardo Pezzuto Rufino**

Embora acompanhe integralmente a Relatora quanto ao mérito, peço vênia para tecer considerações específicas acerca da exigência concomitante da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais e da multa de ofício incidente sobre o IRPJ e a CSLL apurados.

Sempre adotei o entendimento de que a alteração promovida pela Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, teria afastado os fundamentos que deram origem à Súmula CARF nº 105, admitindo, assim, a exigência concomitante das penalidades previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996. A premissa era a de que os precedentes que embasaram a súmula examinavam a redação anterior do dispositivo legal, em contexto normativo distinto.

Todavia, a controvérsia foi posteriormente enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 640.452 (Tema 487 da Repercussão Geral), ocasião em que se fixou, entre outras diretrizes, a necessidade de observância do princípio da consunção na aplicação de penalidades decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais.

A ratio decidendi do voto condutor, proferido pelo Ministro Dias Toffoli, revela especial relevância para a matéria ora examinada. Ao fundamentar a aplicação do princípio da consunção, o voto adotou expressamente precedentes do Superior Tribunal de Justiça que tratam justamente da impossibilidade de cumulação da multa isolada prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996 com a multa de ofício prevista no inciso I do mesmo dispositivo.

Nos julgamentos do REsp nº 1.496.354/PR e do AgRg no REsp nº 1.499.389/PB, o STJ assentou que a infração consistente na falta de recolhimento das estimativas mensais é absorvida pela infração mais grave representada pelo não pagamento do tributo apurado ao final do exercício. Em tais hipóteses, a exigência simultânea das duas penalidades caracteriza duplicidade sancionatória incompatível com o princípio da consunção.

Esse entendimento mostra-se ainda mais coerente quando se considera a própria natureza jurídica das estimativas mensais. Conforme reconhecido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em seus pareceres institucionais, os valores recolhidos por estimativa constituem mera antecipação do tributo devido ao final do período de apuração, não se qualificando, por si sós, como crédito tributário definitivo. Ao término do exercício, tais antecipações são substituídas pelo tributo efetivamente apurado, circunstância que reforça a relação de absorção entre as respectivas infrações.

Nesse contexto, a manutenção simultânea da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas e da multa de ofício incidente sobre o IRPJ e a CSLL apurados ao encerramento do exercício mostra-se incompatível com a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 487.

Ademais, após o trânsito em julgado da decisão paradigma, ocorrido em 24/04/2026, impõe-se a observância obrigatória da tese firmada em repercussão geral, nos termos do art. 98 do RICARF, que veda aos julgadores do CARF afastar entendimento consolidado pelo STF ou pelo STJ em regime de precedentes vinculantes.

Diante dessas razões, e em observância ao princípio da consunção, à tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 487 e ao disposto no art. 98 do RICARF, voto pelo

cancelamento da multa isolada exigida em razão da falta de recolhimento das estimativas mensais.

Assinado Digitalmente

Ricardo Pezzuto Rufino

Conselheiro Aílton Neves da Silva, Relator

Em que pese o fato de ter acompanhado integralmente a relatora na decisão de mérito, peço licença para discorrer sobre um ponto específico do Voto condutor, relacionado ao cabimento, ou não, de exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas em concomitância com a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ/CSLL.

Historicamente, este relator vinha admitindo a possibilidade de concomitância dessas multas após a edição da Medida Provisória nº 351/2007, em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida 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;

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.

A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo supra em face da jurisprudência então dominante no CARF, da qual resultou na Súmula CARF nº 105¹. A redação original da norma dava margem à interpretação de que uma mesma conduta tributária estaria sendo apenada duas vezes (*bis in idem*), sob o entendimento de que sobre um mesmo substrato fático incidiriam a multa pelo não recolhimento de estimativa e a decorrente do inadimplemento de tributo apurado no encerramento do período-base.

¹ Súmula CARF nº 105: 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.

Assim, este relator acolhia a tese de que a Súmula CARF nº 105 ficou restrita às multas isoladas relativas a períodos anteriores às alterações legislativas, já que todos os Acórdãos precedentes que a consubstanciavam referiam-se a multas isoladas aplicadas com base na redação original da norma.

Entretanto, a matéria em debate foi objeto de regulação pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do Recurso Extraordinário - RE 640452 -, no qual foi fixada tese de repercussão geral no Tema 487 nos seguintes termos (Destaques deste relator):

Tese:

1. A multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes. 2. Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso de existência de circunstâncias agravantes. 3. **Na aplicação da multa por descumprimento de deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção**, e, na análise individualizada das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como: adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e ne bis in idem. 4. Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras.

Depreende-se do trecho destacado, que a Corte Constitucional considera que a multa incidente sobre infração tributária de caráter instrumental deve ser absorvida pela decorrente do inadimplemento da obrigação tributária principal, em face do princípio da consunção. Aplicando-se este racional à questão debatida nos autos, tem-se que a multa por descumprimento de obrigação tributária acessória - no caso, a falta de recolhimento de estimativas mensais - deve ser absorvida pela multa decorrente do inadimplemento da obrigação tributária principal - no caso, a falta de pagamento ou pagamento a menor de IRPJ/CSLL apurados no encerramento do período-base.

Para fundamentar esse entendimento, valho-me das razões de decidir expressas na Declaração de Voto do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, no julgamento do acórdão nº 9101-007.586 – CSRF/1ª TURMA, de 13/05/2026, reproduzida na íntegra, a seguir:

Conselheiro Ricardo Pezzuto Rufino

Em que pese meu entendimento pessoal sobre a possibilidade de cumulação de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas com multa de ofício

proporcional, tendo em vista o decidido pelo STF no Tema nº 487, passo a adotar tal entendimento.

I. Antecedentes e Evolução do Tema nº 487 pelo Supremo Tribunal Federal

É fundamental contextualizar a gênese da controvérsia examinada pelo Egrégio STF para melhor compreensão do deslinde da presente controvérsia. O debate teve origem no Recurso Extraordinário nº 640.452/RO, em que se discutia a constitucionalidade de sanção isolada de 40% sobre o montante da operação, aplicada pelo Estado de Rondônia em razão da ausência de emissão de notas fiscais em operações tributadas.

Em um primeiro momento, o Ministro Luís Roberto Barroso, relator original, sugeriu a fixação de um teto rígido de 20% sobre o valor do imposto, valendo-se da analogia com multas moratórias e com o precedente relativo ao atraso na entrega de DCTFs. Entretanto, **a corrente que se sagrou vitoriosa** foi a divergência inaugurada pelo Ministro Dias Toffoli. Embora tenha estabelecido balizas quantitativas mais elevadas (variando de 60% a 100% do tributo), Sua Excelência introduziu vetores qualitativos determinantes para mitigar o caráter confiscatório das punições e assegurar a proporcionalidade das multas.

O pilar central da tese vencedora, consolidado expressamente em seu item 3, estabelece que a aplicação de penalidades por descumprimento de deveres instrumentais deve observar, obrigatoriamente, o **princípio da consunção**. A referida tese vencedora, restou assim consignada:

- 1. A multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes.*
- 2. Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso de existência de circunstâncias agravantes.*
- 3. Na aplicação da multa por descumprimento de deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção, e, na análise individualizada das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como: adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e ne bis in idem.**
- 4. Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras.*

II. O Princípio da Consunção e a Referência a julgados do STJ

O ponto fulcral deste voto reside na fundamentação utilizada pelo Ministro Toffoli para incluir o princípio da consunção na tese de repercussão geral.

Embora a tese vencedora mencione “multa por descumprimento de deveres instrumentais” - o que poderia trazer dúvidas quanto à classificação dos recolhimentos por estimativas -, ao fundamentar seu posicionamento, Sua

Excelência adotou expressamente precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ), notadamente o decidido no **REsp nº 1.499.389/PB** e no **REsp nº 1.496.354/PR**.

Esses precedentes do STJ tratam de situação jurídica e fática absolutamente alinhadas à que ora analisamos: a impossibilidade de cumulação da multa isolada - de que trata o art. 44, II, da Lei nº 9.430/96 - com a multa de ofício proporcional lançada em relação à diferença de imposto lançado de ofício (art. 44, I, da Lei nº 9.430/96).

O primeiro precedente citado (RESP nº 1.496.354/PB) tratava da multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão, mas os fundamentos e a própria ementa do julgado não fizeram qualquer diferenciação quanto às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ/CSLL ou de carnê-leão, posto que ambas as hipóteses se encontram no mesmo dispositivo legal (art. 44, II, da Lei nº 9.430/96). Confira-se a ementa do julgado:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.496.354 - PR

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".
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.

No AgRg no REsp nº 1.499.389/PB, o caso examinado abordava especificamente a exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas cumulada com multa de ofício proporcional, sem qualquer distinção à discussão travada nos presentes autos. Veja-se a ementa desse precedente:

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.499.389 - PB

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE.

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

3. Agravo regimental não provido.

Ora, resta evidente que a lógica da consunção, acolhida pelo STF via precedente do STJ, o STJ assentou que a infração mais grave — consistente no não recolhimento do tributo ao final do exercício — absorve a infração preparatória, relativa à ausência de recolhimento das estimativas mensais, aplicando-se, assim, a lógica do princípio da consunção.

Desse modo, a manutenção de ambas as penalidades configuraria *bis in idem* e afrontaria a proporcionalidade sancionatória.

A meu sentir, a dúvida que eventualmente subsistia quanto ao alcance do princípio da consunção em relação às multas por descumprimento de deveres instrumentais não mais se sustenta, justamente porque os precedentes utilizados pelo Ministro Dias Toffoli referem-se diretamente às multas isoladas por ausência de recolhimento de estimativas e de carnê-leão, previstas no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Por oportuno, registro que nem mesmo a Receita Federal e a PGFN apresentam posição inteiramente uniforme quanto à natureza jurídica dos recolhimentos por estimativa, se obrigação principal ou acessória. Nesse sentido, o Parecer SEI Nº 108/2019/CAT/PGACTP/PGFN-ME², corroborando as conclusões do Parecer PGFN/CAT nº 88/2014, reconhece que os valores apurados por estimativa não se qualificam propriamente como crédito tributário, mas como mera antecipação do pagamento do tributo devido ao final do período de apuração. Confira-se:

“13. Ao final do período ocorre à substituição das estimativas pelo ajuste anual, não existindo liquidez e certeza na estimativa, razão pela qual é impossível a inscrição e cobrança das estimativas, conforme exposto no Parecer PGFN/CAT n.º 1.658/2011, do qual extraímos o trecho a seguir:

² Disponível em: <

http://dadosabertos.pgfn.gov.br/Portal_da_Cidadania_Tributaria/Parecer%20SEI%20n%20c2%ba%20108-2019-CAT-PGACTP-PGFN-ME%20-%20P%20c3%9aBLICO-DOCUMENTO%20RECLASSIFICADO.pdf>. Acesso em: 28 maio 2026.

‘28. Ocorre que, como visto e reiterado, os valores do IRPJ e da CSLL apurados p o r estimativa não se qualificam como crédito tributário, mas como mera antecipação do pagamento deste.

29. Assim, ainda que a DCOMP se preste à confissão de dívida, tal confissão não tem o poder de transformar a antecipação do tributo (estimativa) em crédito tributário.

30. Disto decorre que, mesmo declarada esta antecipação do tributo como débito (e até confessada), em não sendo homologada a compensação ela é tida por inexistente, tendo como efeitos o não pagamento e a não extinção desta parte do crédito tributário, a teor do art. 156, inciso II, do Código Tributário Nacional.

31. Conclusivamente, ***o débito relativo à antecipação do IRPJ e da CSLL apurada por estimativa não constitui crédito tributário*** e assim não se converteu pelo fato de ter sido objeto de DCOMP, não se sustentando como líquido e certo, inclusive porque é necessário o ajuste, ao final, para apuração do saldo do imposto. *[destaques ora inseridos]*

32. De fato, conforme preceitos do art. 2º c.c. art. 6º da Lei no 9.430, de 1996, caso não recolhido ou pago a menor o valor da antecipação mensal dos tributos, é necessária a apuração destes ao final (31 de dezembro ou na data do encerramento das atividades ou dos demais eventos indicados na lei), com previsão de penalidade pecuniária, ainda que a pessoa jurídica venha a apurar prejuízo no balanço.

33. A propósito, não é desarrazoado prever a ocorrência de situação em que os valores antecipados sejam superiores ao valor do tributo devido, hipótese que reforça a conclusão de inexistência de certeza e liquidez das referidas antecipações’.

14. A mesma conclusão foi adotada no Parecer PGFN/CAT n.º 193/2013, conforme excerto a seguir:

‘12. A existência da compensação não implica em sua possibilidade de cobrança, afinal, ao ser concluído o exercício, a estimativa é substituída pelo imposto apurado, consoante exposto no Parecer PGFN/CAT nº 1.658/2011 e assim como é definido pela própria Receita Federal do Brasil no Art. 16 da Instrução Normativa SRF Nº 093, de 24 de Dezembro de 1997:

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto”’.

15. O IRPJ e a CSLL substituem as estimativas, contudo, é possível que os valores relativos à estimativa tenham sido compensados e computados como pagamento no momento do ajuste anual, contudo, essa compensação pode não ser homologada, ocorrendo a decisão após a apuração do lucro real. Assim, tratar-se-iam de valores referentes a tributo consolidados com o ajuste anual, não mais de mera estimativa do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro”.

Conforme se observa, a própria PGFN conclui que “o débito relativo à antecipação do IRPJ e da CSLL apurada por estimativa não constitui crédito tributário”.

No citado Parecer PGFN/CAT nº 88/2014, inclusive, há um tópico nominado “II. *Transformação da Estimativa em Tributo*”.

É certo que existe extrema dificuldade de se definir a qual tipo de obrigação tributária melhor se enquadrariam os pagamentos de estimativas (obrigação principal ou acessória).

De toda forma, no julgamento do Tema 487 pelo STF, concluiu-se que não há como excluir-se as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas da aplicação do princípio da consunção, pois a inclusão de tal exegese na tese vencedora baseou-se em precedente do STJ sobre a impossibilidade de cumulação dessa penalidade isolada com multa de ofício proporcional, esta calculada sobre IRPJ/CSLL devidos ao final do ano-calendário.

É importante notar que, embora o Ministro Cristiano Zanin tenha acompanhado a tese vencedora, ele manifestou em seu voto uma ressalva no sentido de que as multas por falta de estimativa (art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996) estariam fora do escopo do julgamento por não se referirem a “deveres instrumentais”.

Todavia, com a devida vênia, tal posição revela-se contraditória, pois, ao mesmo tempo em que tentou excluir as estimativas do conceito de obrigação acessória, o Ministro Zanin concordou com as ponderações do Ministro Toffoli sobre a consunção, as quais se sustentam justamente na jurisprudência do STJ que veda a cumulação dessas exatas multas.

Prevalece, portanto, a fundamentação do Redator do Acórdão, Ministro Toffoli, que na fixação da tese vencedora do Tema 487, vinculou seu entendimento à jurisprudência pacificada do STJ sobre a absorção das multas isoladas de estimativa pela multa de ofício.

III. Conclusão

Considerando que o STF, em sede de Repercussão Geral, determinou a observância obrigatória do princípio da consunção na aplicação de multas isoladas, e que a *ratio decidendi* do voto vencedor remeteu diretamente ao precedente do STJ que proíbe a cumulação da multa isolada por falta de estimativas com a multa de ofício proporcional, a manutenção da penalidade isolada no presente caso - em que pese a dúvida que outros conselheiros possam ter sobre seu alcance - a meu sentir, afronta a tese fixada no Tema nº 487.

Ante o exposto, voto pelo **cancelamento da multa isolada**, em estrita observância ao princípio da consunção e ao entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal.

Assinado Digitalmente

Ricardo Pezzuto Rufino

Nesse quadro, o cancelamento da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas é medida que se impõe.

Vale lembrar que, não obstante o entendimento destoante deste relator sobre a matéria, a fixação da tese proferida na sistemática da repercussão geral no Tema 487 impede a adoção de tese divergente pelos membros deste Conselho a partir do trânsito em julgado da Decisão - ocorrido em 24/04/2026³ -, em face da aplicação do art. 98 do RICARF (Destaques deste relator):

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto. Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - fundamenta crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) **Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal** ou do Superior Tribunal de Justiça, **proferida na sistemática da repercussão geral** ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) (...)

(...)

Ante o exposto, voto pelo **cancelamento da multa isolada**, em estrita observância ao princípio da consunção, ao entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal e ao RICARF.

Assinado Digitalmente

Aílton Neves da Silva

3

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4071634&numeroProcesso=640452&classeProcesso=RE&numeroTema=487>