

ano 21 – n. 124 | julho/agosto – 2023  
Belo Horizonte | p. 1-238 | ISSN 1678-8656  
R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT

# Revista Fórum de DIREITO TRIBUTÁRIO

# RFDT

**FÓRUM**  
CONHECIMENTO JURÍDICO

# REVISTA FÓRUM DE DIREITO TRIBUTÁRIO – RFDT

## Diretor Fundador

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

## Coordenação Científica

Carlos Mário da Silva Velloso

Hugo de Brito Machado

Ives Gandra da Silva Martins

Marco Aurélio Greco

Misabel Abreu Machado Derzi

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

Ricardo Lobo Torres (*in memoriam*)

Sacha Calmon Navarro Coêlho

Tercio Sampaio Ferraz Junior

## Conselho Editorial

Adilson Rodrigues Pires

Adriano Chiari da Silva

Agostinho do Nascimento Netto

Alan Flores Viana

Alejandro Cláudio Altamirano

André Martins de Andrade

André Mendes Moreira

Andrei Pitten Velloso

Ângela Maria da Motta Pacheco

Antônio de Moura Borges

Betina Treiger Grupenmacher

Carlos Valder do Nascimento

Celso de Barros Correia Neto

Clélio Chiesa

Clotilde Celorico Palma

Douglas Yamashita

Eurico Marcos Diniz de Santi

Everardo Maciel

Fábio Martins de Andrade

Fátima Fernandes Rodrigues de Souza

Gabriel Lacerda Troianelli

Gilmar Ferreira Mendes

Giovanni Moschetti

Helena Taveira Tôrres

Hugo de Brito Machado Segundo

Humberto Ávila

Igor Mauler Santiago

João Dácio Rolim

João Francisco Bianco

José Augusto Delgado

José Carlos Moreira Alves

José Casalta Nabais

José Eduardo Soares de Melo

José Luís Ribeiro Brazuna

Julio Homem de Siqueira

Kiyoshi Harada

Leandro Paulsen

Luciano da Silva Amaro

Luís Carlos Martins Alves Junior

Luís Eduardo Schoueri

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Marcos Joaquim Gonçalves Alves

Maria Eduarda Azevedo

Maria Esther Sánchez López

María Jesús García-Torres Fernández

Maria Margarida Mesquita Palha

Marilene Talarico Martins Rodrigues

Milton Bandeira Neto

Octávio Campos Fischer

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Neto

Paula Rosado Pereira

Paulo Adyr Dias do Amaral

Paulo de Barros Carvalho

Ramon Tomazela Santos

Raphael Silva Rodrigues

Ricardo Lodi Ribeiro

Ricardo Mariz de Oliveira

Rogério V. Gandra da Silva Martins

Roque Antônio Carrazza

Rui Guerra da Fonseca

Schubert de Farias Machado

Sérgio André Rocha

Sérgio Vasques

Vasco Branco Guimarães

Vittorio Cassone

## Pareceristas

Sistema RFDT Double Blind Peer Review

Agostinho do Nascimento Netto (RJ); Antônio de Moura Borges (DF); Antônio Guimarães Sepulveda (RJ); Celso de Barros Correia Neto (DF); Igor De Lazari (RJ); Júlio Edstron S. Santos (DF); Luís Carlos Martins Alves Junior (DF); Luis Dias Martins Filho (CE); Marcos Aurélio Pereira Valadão (DF); Julio Pinheiro Faro Homem de Siqueira (ES); Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (DF); Ramon Tomazela Santos (SP); Raphael Silva Rodrigues (MG).

© 2023 Editora Fórum Ltda.

Todos os direitos reservados. É proibida a reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio eletrônico ou mecânico, inclusive através de processos xerográficos, de fotocópias ou de gravação, sem permissão por escrito do possuidor dos direitos de cópias (Lei nº 9.610, de 19.02.1998).

**FÓRUM**  
CONHECIMENTO JURÍDICO

Luís Cláudio Rodrigues Ferreira  
Presidente e Editor

Rua Paulo Ribeiro Bastos, 211 – Jardim Atlântico – CEP 31710-430

Belo Horizonte – Minas Gerais – Tel.: (31) 99412.0131

Impressa no Brasil / Printed in Brazil / Distribuída em todo o Território Nacional

Os conceitos e opiniões expressas nos trabalhos assinados são de responsabilidade exclusiva de seus autores.

R454 Revista Fórum de Direito Tributário : RFDT. – ano 1, n.1,  
(jan./fev. 2003): . – Belo Horizonte: Fórum, 2003-  
Bimestral  
ISSN impresso 1678-8656  
ISSN digital 1984-4131  
1. Direito Tributário. 2. Tributação. 3. Tributo –  
Jurisprudência. 4. Sistema Tributário. I. Fórum.  
CDD: 341.39  
CDU: 336.2

Esta revista está catalogada em:

- Base RVBI (Rede Virtual de Bibliotecas – Congresso Nacional)
- Library of Congress (Biblioteca do Congresso dos EUA)

Coordenação editorial: Leonardo Eustáquio Siqueira Araújo

Aline Sobreira de Oliveira

Pesquisa jurídica: Ézio Lacerda Júnior – OAB/GO 37.488

Ana Paula de Almeida Queiroz

Darlan Amorim de Abreu – OAB/GO 47.432

Capa: Igor Jamur

Projeto gráfico: Walter Santos

# Temas de Direito Tributário Sancionador: o princípio da consunção e as multas fiscais

## Valter de Souza Lobato

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Mestre e Doutor em Direito pela UFMG. Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Diretor-Geral da Escola Superior de Advocacia (ESA) da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB-MG). Advogado.

## José Antonino Marinho Neto

Mestrando e Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Especialista em Direito Constitucional pelo IDP. Pesquisador do Observatório da Macrolitigância Fiscal e Aditus Iure (IDP). Membro e Assessor Especial da Presidência da Comissão de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB. Membro da Comissão de Direito de Tributário da OAB/MG. Advogado e Consultor.

## Maria Antônia Chaves Reis Rezende Dutra

Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Pós-Graduada em Direito Penal Econômico pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Aluna do 12º Curso de Direito Penal Econômico organizado pelo Instituto Brasileiro de Ciências Criminais (IBCCrim) e pelo Instituto de Direito Penal Econômico Europeu (IDPEE), da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Membro do Instituto de Ciências Penais (ICP). Advogada.

---

**Resumo:** O presente artigo visa analisar a aplicabilidade do princípio da consunção, oriundo do Direito Penal, às multas fiscais. Para tanto, faz-se uma abordagem da literatura penalista, seguida do argumento pelo qual os princípios da repressão se mostram aplicáveis à seara do Direito Tributário Sancionador. Em seguida, busca-se analisar o problema à luz das jurisprudências do CARF e do STJ sobre a matéria.

**Sumário:** **1** Introdução – **2** Do princípio da consunção: do Direito Penal à aplicação no Direito Tributário Sancionador – **3** O princípio da consunção no Direito Tributário Sancionador à luz da jurisprudência do CARF e do STJ – **4** Considerações finais – Referências

---

## 1 Introdução

Dentre a multiplicidade de temas que abarcam o Direito Tributário Sancionador, um dos que tem merecido a atenção de juristas e advogados militantes no contencioso administrativo tributário federal é a aplicação do princípio da consunção quanto às multas fiscais. Com efeito, trata-se de questão complexa, mas dotada

de supina relevância, uma vez que, consoante preceitua o art. 113 do CTN, a penalidade integra a obrigação tributária, seja pelo descumprimento da obrigação principal, seja pelo descumprimento de obrigação acessória.<sup>1</sup>

É certo que ao longo do ordenamento jurídico podem ser identificados vários dispositivos que versam sobre o modo como as penalidades devem ser aplicadas, em especial no que diz respeito à concomitância de descumprimento das obrigações principal e acessória (multas de ofício e isolada). Exemplo que pode ser oferecido é o art. 74 da Lei nº 4.502/64, segundo o qual a regra geral é a aplicação cumulativa das sanções, salvo quando idênticas, hipótese na qual aplica-se a pena de uma delas somada de 10% para cada repetição.<sup>2</sup>

Eis o âmbito de aplicação do princípio da consunção (ou absorção), oriundo do Direito Penal, segundo o qual havendo a prática de determinada infração cuja fase consubstancie outra infração, deve-se absorver esta última, para aplicar a pena prevista naquela. Atualmente, este princípio tem sido amplamente discutido no contencioso tributário administrativo federal, por força da aplicação do art. 44, §1º, IV da Lei nº 9.430/96 e da trôpega jurisprudência do CARF. Nisto consiste o objeto do presente estudo.

## 2 Do princípio da consunção: do Direito Penal à aplicação no Direito Tributário Sancionador

A despeito das discussões no âmbito do tributarismo nacional, para uma exata compreensão de tema tão delicado, necessário se faz retornar à seara do Direito Penal.

<sup>1</sup> “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

<sup>2</sup> “Art. 74. Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, as penas a elas cominadas, se as infrações não forem idênticas ou quando ocorrerem as hipóteses previstas no art. 85 e em seu parágrafo.

§1º Se idênticas as infrações e sujeitas à pena de multas fixas, previstas no art. 84, aplica-se, no grau correspondente, a pena cominada a uma delas, aumentada de 10% (dez por cento) para cada repetição da falta, consideradas, em conjunto, as circunstâncias qualificativas e agravantes, como se de uma só infração se tratasse. (Vide Decreto-Lei nº 34, de 1966)

§2º Se a pena cominada for a de perda da mercadoria ou de multa proporcional ao valor do imposto ou do produto a que se referirem as infrações, consideradas, em conjunto, as circunstâncias qualificativas e agravantes, como se de uma só infração se tratasse. (Vide Decreto-Lei nº 34, de 1966)

§3º Quando se tratar de infração continuada, em relação à qual tenham sido lavrados diversos autos ou representações, serão eles reunidos em um só processo, para imposição da pena.

§4º Não se considera infração continuada a repetição de falta já arrolada em processo fiscal de cuja instauração o infrator tenha sido intimado.”

Com efeito, a matéria do concurso aparente de normas penais, concurso de leis penais ou conflito aparente de leis penais é um dos assuntos mais controvertidos na doutrina nacional e alienígena. A divergência não se resume à adoção de uma ou outra nomenclatura, perpassando pelos próprios fundamentos do instituto e pela forma de aplicação de cada um dos seus critérios.

A dificuldade acima referida torna-se ainda mais evidente quando se analisa o princípio da consunção, vez que suas hipóteses de ocorrência não são pacíficas na doutrina ou jurisprudência nacionais, eivando a prestação jurisdicional de insegurança jurídica. Comumente, a consunção é reduzida à absorção do crime-meio pelo crime-fim, simplificação que, além de admitir absurdos, não exaure todo o potencial desse critério em evitar o *bis in idem*.

Primando pela unidade e adequação valorativa do ordenamento jurídico, Fernando Galvão adota o termo “conflito aparente de leis”. O autor considera que um sistema ordenado e harmônico seria incompatível com um conflito real, devendo “apresentar uma resposta determinada para o fato concreto que está em exame”.<sup>3</sup> É dizer: sempre teria havido a incidência de apenas uma norma jurídica, e o operador do direito, ante as dificuldades do caso concreto, não teria interpretado corretamente a resposta apresentada pelo ordenamento.

Também sob os fundamentos de unidade e coerência, Luiz Regis Prado entende que “a unidade do ordenamento jurídico exclui a existência de contradições em seu interior, propiciando-lhe uma harmonia interna”.<sup>4</sup> Seria tão somente uma *aparência de concurso*, com transgressão real de uma única lei penal e realização de apenas um delito. Pressupõe-se, ainda, que ambas as normas estejam numa mesma ordem jurídica e sob o mesmo âmbito de validade.

Já para Flávio Antônio da Cruz, a denominação “aparente” indicaria uma evolução interpretativa, no seguinte sentido: embora, em uma primeira análise, distintas normas penais pudessem parecer aplicáveis ao caso concreto, seria possível reconhecer a incidência de apenas uma delas após a realização de um trabalho hermenêutico. Por via de consequência, “isso significa que, no âmbito do chamado ‘concurso aparente’, há tão somente uma primeira percepção de um suposto concurso normativo, afastado depois do trabalho de confronto dos tipos penais envolvidos”.<sup>5</sup>

De outro lado, para Frederico Horta e Adriano Teixeira, o concurso de leis penais ocorreria quando houvesse verdadeira sobreposição entre as normas incidentes. Entendem esses autores que, nesses casos, a(s) conduta(s) da espécie

<sup>3</sup> GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. 14. ed. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2021, p. 183.

<sup>4</sup> PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal brasileiro*. 11. ed. Vol. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 272-273.

<sup>5</sup> CRUZ, Flávio Antônio. *O confronto entre o concurso formal de crimes e o concurso aparente de normas penais no direito brasileiro: revisão crítica sob os influxos de uma hermenêutica emancipatória*. Tese (doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2014, p. 711-712.

penal(is) se subsumiria(m) a diversas disposições penais (e não a apenas uma, como defendem os demais autores), enquanto o fundamento para a aplicação de somente uma delas estaria na máxima *non bis in idem*. Ou seja: não obstante todas as normas pudessem ser aplicadas, optar-se-ia por apenas uma “para que não haja dupla punição pelas mesmas razões”, como decorrência do princípio da legalidade penal (artigo 5º, inciso XXXIX da Constituição da República).<sup>6</sup> Nas palavras dos citados juristas:

Uma vez que as penas correspondentes a cada crime devem ser definidas por lei prévia, de tal modo que sejam acessíveis e previsíveis ao cidadão, e já que as penas previstas para cada crime são, segundo a norma legal, a devida punição do injusto que lhes corresponde, duas normas legais punitivas de um mesmo injusto só podem ser compreendidas como fundamentos alternativos da sua punibilidade. Jamais como razões para cumular penas sobre o seu autor. A aplicação das duas pecaria contra ambas, alterando sensivelmente o castigo, que, segundo o preceito secundário de uma ou de outra, deveria ser imposto ao seu infrator.<sup>7</sup>

Nesse sentido, quando duas ou mais normas coincidissem, “total ou parcialmente, na apreciação do desvalor do comportamento punível segundo uma e outra”, os autores entendem pela sua incidência simultânea, pelo que optam pelo termo “concurso” em detrimento de “conflito”. A opção por uma delas, no entanto, continuaria obrigatória para se evitar a punição em duplicidade pelo mesmo fato juridicamente considerado.

Em suma, seja em respeito ao princípio de coerência sistêmica, seja em decorrência do princípio da legalidade e de seu corolário *ne bis in idem*, o intérprete deve sempre decidir pela aplicação de uma ou outra norma nas hipóteses de concurso aparente, recorrendo aos critérios interpretativos desenvolvidos e consagrados pela tradição jurídica: a especialidade, a subsidiariedade, a consunção ou a alternatividade.

Ainda no âmbito da seara penal, a consunção é recorrentemente vista como uma categoria “residual”, que se verificaria quando as demais regras de solução do concurso aparente de normas penais – especialidade, subsidiariedade e alternatividade – fossem afastadas e, ainda assim, fosse possível abarcar o conteúdo de injusto correspondente à infração de duas normas com a aplicação de apenas uma.<sup>8</sup>

<sup>6</sup> HORTA, Frederico; TEIXEIRA, Adriano. Da autolavagem de capitais como ato posterior coapenado: elementos para uma tese prematuramente rejeitada no Brasil. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, v. 18, n. 74, p. 7-49, 2019, p. 38.

<sup>7</sup> HORTA, Frederico; TEIXEIRA, Adriano. Da autolavagem de capitais como ato posterior coapenado: elementos para uma tese prematuramente rejeitada no Brasil. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, v. 18, n. 74, p. 7-49, 2019, p. 38-39.

<sup>8</sup> HORTA, Frederico; TEIXEIRA, Adriano. Da autolavagem de capitais como ato posterior coapenado: elementos para uma tese prematuramente rejeitada no Brasil. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, v. 18, n. 74, p. 7-49, 2019, p. 40.

A “absorção do desvalor” é, no entanto, fundamento para a aplicação de todo e qualquer critério de solução de um concurso aparente de normas penais. É justamente o que se compreende pelo princípio do *ne bis in idem*, que visa evitar a sobreposição de punições que decorram da valoração negativa de um mesmo fato.

Aliado a isso, tal posicionamento é eivado de insegurança jurídica, pois não indica, sequer minimamente, em quais casos incidiria a consunção. O conceito carece da concretude necessária para conferir previsibilidade ao agente quanto à aplicação de uma ou múltiplas leis penais frente à(s) sua(s) conduta(s). Não bastante, como esclarece Ulysses Bezerra, o critério da inclusão do desvalor ignora que cada figura típica avalia a conduta de uma forma distinta, ainda que o bem jurídico tutelado seja o mesmo.<sup>9</sup>

Quais seriam então os critérios elencados pela doutrina penalista para que se aplique a consunção e, conseqüentemente, reconheça-se a ocorrência de um único crime?

Frederico Horta e Adriano Teixeira defendem que, diferentemente do princípio da especialidade, a consunção não compreenderia uma inclusão lógica entre as espécies penais realizadas, mas sim valorativa. É como se a norma consuntiva contivesse a mais adequada e completa valoração do caso concreto.<sup>10</sup> No mesmo sentido é a lição de Flávio Antônio da Cruz, para quem se mostra necessária a conexão temporal e algum liame entre as condutas lesivas para a aplicação do critério.<sup>11</sup>

O primeiro aspecto a ser levado em conta é que a unidade de conduta não está entre os pressupostos para a aplicação do concurso aparente de normas (e, conseqüentemente, da consunção), vez que, como bem salientam Frederico Horta e Adriano Teixeira, “a proibição do *bis in idem* [...] não proíbe punir duas vezes uma mesma ação, mas sim um mesmo fato (jurídico), isto é, a mesma ou as mesmas ofensas a bens jurídicos segundo diferentes normas incriminadoras”.<sup>12</sup> Isso porque o desvalor advindo da realização de diversas condutas típicas pode ser apreciado de forma coincidente por mais de uma norma.

Também para Flávio Antônio da Cruz, limitar o concurso aparente de normas às hipóteses de unidade de ação seria ignorar “que a vida humana não se dá em

<sup>9</sup> BEZERRA, Ulysses Gomes. Princípio da consunção: fundamentos e critérios de aplicação. In: *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, ano 18, n. 87, p. 121-149, nov.-dez. 2010. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 134.

<sup>10</sup> HORTA, Frederico; TEIXEIRA, Adriano. Da autolavagem de capitais como ato posterior coapenado: elementos para uma tese prematuramente rejeitada no Brasil. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, v. 18, n. 74, p. 7-49, 2019, p. 40.

<sup>11</sup> CRUZ, Flávio Antônio. *O confronto entre o concurso formal de crimes e o concurso aparente de normas penais no direito brasileiro: revisão crítica sob os influxos de uma hermenêutica emancipatória*. Tese (doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2014, p. 777.

<sup>12</sup> HORTA, Frederico; TEIXEIRA, Adriano. Da autolavagem de capitais como ato posterior coapenado: elementos para uma tese prematuramente rejeitada no Brasil. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, v. 18, n. 74, p. 7-49, 2019, p. 42.

capítulos” e que, também frente à pluralidade de ações, a cominação de uma única pena poderia ser suficiente para exaurir o conteúdo de injusto por completo.<sup>13</sup> A unidade de agentes, por outro lado (ou seja, o fato de ambos os crimes terem sido praticados pelo mesmo agente), é elencada pelo autor como requisito para a aplicação do princípio da consunção.<sup>14</sup>

Já o critério da relação meio-fim é um dos mais apontados pela jurisprudência, notoriamente pela sua fácil compreensão e aplicação. Entende-se, nesse caso, que um dos crimes (dito “acessório”) seria absorvido simplesmente por ser cometido como meio para a realização do segundo, delito principal. Ulysses Bezerra aponta, todavia, que a expressão “meio-necessário” estaria mais atrelada aos casos de subsidiariedade (estágios de agressão ao mesmo bem jurídico) do que à consunção.<sup>15</sup>

Como algumas críticas à aplicação desse critério, esse mesmo autor aponta a ampliação demasiada no âmbito de aplicação do princípio da consunção, visto que, a depender do plano delitivo do autor, “muitos crimes – por vezes absolutamente independentes no aspecto valorativo – podem funcionar como meio para a consecução uns dos outros. O assassinato de um indivíduo pode ser meio para o de outro, por exemplo”.<sup>16</sup> Para além disso, reduzir a consunção à relação meio-fim seria ignorar outro extenso grupo de casos em que esse critério pode ser aplicado – o dos atos posteriores coapenados ou copunidos.

Isso porque, segundo a doutrina, a consunção pode ocorrer em dois grupos de casos, ensejando a absorção de fatos típicos anteriores ou posteriores ao crime principal (que prevalecerá). Utilizando a nomenclatura adotada por Horta e Teixeira, os primeiros são chamados de “atos típicos acompanhantes”, realizando-se paralelamente ao delito prevalente, enquanto os segundos são conhecidos como “atos posteriores coapenados”, e consistem num mero asseguramento ou aproveitamento do delito prévio.

Cezar Roberto Bitencourt cita, como exemplo de ato anterior impunível, a falsificação de documento para a obtenção de vantagem indevida; e de fato posterior impunível, a venda do produto de furto a um terceiro de boa-fé.<sup>17</sup> Ambos podem

<sup>13</sup> CRUZ, Flávio Antônio. *O confronto entre o concurso formal de crimes e o concurso aparente de normas penais no direito brasileiro: revisão crítica sob os influxos de uma hermenêutica emancipatória*. Tese (doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2014, p. 801.

<sup>14</sup> CRUZ, Flávio Antônio, 2014, cit., p. 805-806.

<sup>15</sup> BEZERRA, Ulysses Gomes. Princípio da consunção: fundamentos e critérios de aplicação. In: *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, ano 18, n. 87, p. 121-149, nov.-dez. 2010. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 134.

<sup>16</sup> BEZERRA, Ulysses Gomes. Princípio da consunção: fundamentos e critérios de aplicação. In: *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, ano 18, n. 87, p. 121-149, nov.-dez. 2010. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 134.

<sup>17</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito penal: parte geral*. 9. ed. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 180.

ser entendidos como “meios necessários e integrantes normais do *iter criminis* de uma ação principal”,<sup>18</sup> diferenciando-se quanto ao momento e intuito de realização.

Já Ulysses Gomes Bezerra adota os termos “atos típicos acompanhantes” e “atos copunidos posteriores”,<sup>19</sup> definindo os últimos como aqueles atos praticados com o intuito de manter, assegurar ou propiciar o proveito do crime anterior. O autor ainda exige que a ofensa provocada pelo ato posterior não seja qualitativamente diversa àquela ocasionada pela infração da norma principal, ou seja, que haja coincidência nos bens jurídicos lesionados pelas condutas típicas. Bezerra soma a essa exigência (i) que não seja provocado novo dano (mas, no máximo, agravado o dano anterior), e (ii) que haja identidade entre os sujeitos ofendidos pelos delitos.

Em continuidade, Ulysses Bezerra aponta que, em ambos os casos (atos típicos acompanhantes e copunidos posteriores), a absorção do crime “acessório” pelo crime “principal” seria comumente justificada pela *vinculação regular ou habitual* entre eles:

O fundamento da consunção nestes casos estaria no fato de que o legislador, ao criar tipos penais, leva em conta as situações fáticas em que eles são normalmente praticados e, por isso, inclui no desvalor do crime principal, o desvalor dos crimes acompanhantes. Portanto, a punição cumulativa resultaria em violação ao princípio do *non bis in idem*.<sup>20</sup>

No entanto, para o autor, o mero fato de um delito normalmente acompanhar outro não seria suficiente para que ele fosse absorvido, pois “a desvalorização do que deveriam ser delitos distintos em um único tipo penal comum, contraria a ideia de individualização da pena e de punição na medida da culpabilidade”.<sup>21</sup> Ao contrário, a regularidade deveria ser legalmente reconhecida para permitir a aplicação da consunção, no sentido de o próprio legislador, ao criar o tipo penal principal, ter incluído em seu desvalor o daqueles que normalmente o acompanham. Ou seja, não bastaria uma regularidade oriunda tão somente de constatações fáticas, mas, sim, extraída do exame dos próprios tipos penais.

<sup>18</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito penal: parte geral*. 9. ed. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 180.

<sup>19</sup> BEZERRA, Ulysses Gomes. Princípio da consunção: fundamentos e critérios de aplicação. In: *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, ano 18, n. 87, p. 121-149, nov.-dez. 2010. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 129.

<sup>20</sup> BEZERRA, Ulysses Gomes. Princípio da consunção: fundamentos e critérios de aplicação. In: *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, ano 18, n. 87, p. 121-149, nov.-dez. 2010. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 129.

<sup>21</sup> BEZERRA, Ulysses Gomes. Princípio da consunção: fundamentos e critérios de aplicação. In: *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, ano 18, n. 87, p. 121-149, nov.-dez. 2010. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 131.

Flávio Antônio da Cruz adverte, no entanto, que a possibilidade de aplicação do princípio da consunção não poderia levar em conta a quantidade de pena, vez que o legislador nem sempre prima pela coerência das sanções cominadas.<sup>22</sup> É o que se verifica ao analisar que o crime de posse de moeda falsa (artigo 289, §1º do Código Penal) atribui pena de três a doze anos, período superior àquele previsto para a prática do crime de homicídio culposo (um a três anos), por exemplo.

Para o autor, o reconhecimento dos “acompanhantes típicos” a serem absorvidos demandaria um exame de habitualidade (ou regras da experiência), juntamente ao exame dos bens jurídicos protegidos, modo de execução e mesmo dolo do sujeito. Rechaça, por outro lado, a necessidade de que o delito absorvido não incremente o dano causado pelo fato principal, pois não haveria uma “métrica acurada para se hierarquizar bens jurídicos ou o seu grau de afetação”. Para além disso, o simples fato de se tratar de uma realização típica (e não alheia ao Direito) traria um intrínseco conteúdo desvalorativo e, conseqüentemente, lesivo, do qual seria impossível escapar.<sup>23</sup>

Cruz entende, ainda, que a relação entre a realização dos fatos principais e dos “posteriores copunidos” permitiria enxergá-los como uma unidade, na qual o desvalor do segundo fato seria integralmente captado pelo primeiro,<sup>24</sup> ainda que os bens jurídicos não coincidissem.

Na mesma linha, a necessidade de se verificar uma “conexão corriqueira, normal, porém não necessária” (que seria característica do princípio da especialidade) entre os injustos reprimidos pelas diferentes normas é o entendimento de Frederico Horta, para quem a identidade de bens-jurídicos tutelados por uma e por outra também seria prescindível. O renomado jurista entende, inclusive, que a consunção seria o único critério de resolução do concurso aparente de normas que não exigiria essa identidade. É dizer: não seria a coincidência, mas, sim, a conexão entre os diferentes tipos de injusto que justificaria a absorção de um tipo penal pelo outro, dispensando a coincidência nos objetos de ofensa tutelados pelas normas consumida e consuntiva.<sup>25</sup>

Em outras palavras, quando a ofensa decorrente da infração da norma consuntiva geralmente importar, também, na ofensa da norma consumida, “a relação

<sup>22</sup> CRUZ, Flávio Antônio. *O confronto entre o concurso formal de crimes e o concurso aparente de normas penais no direito brasileiro: revisão crítica sob os influxos de uma hermenêutica emancipatória*. Tese (doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2014, p. 777.

<sup>23</sup> CRUZ, Flávio Antônio. *O confronto entre o concurso formal de crimes e o concurso aparente de normas penais no direito brasileiro: revisão crítica sob os influxos de uma hermenêutica emancipatória*. Tese (doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2014, p. 802-805.

<sup>24</sup> CRUZ, Flávio Antônio. *O confronto entre o concurso formal de crimes e o concurso aparente de normas penais no direito brasileiro: revisão crítica sob os influxos de uma hermenêutica emancipatória*. Tese (doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2014, p. 802.

<sup>25</sup> HORTA, Frederico Gomes de Almeida. Sobre a punibilidade da “autolavagem” (*selflaundering*): um problema de concurso aparente de normas. In: DEODATO, Felipe Augusto Forte de Negreiros; LEAL, Rogério Gesta (Coord.). *Direito penal, processo penal e Constituição III*. Florianópolis: CONPEDI, p. 133-152, 2016, p. 146.

de consunção não é comprometida com a identidade dos bens jurídicos tutelados pelas normas prevalente e sucumbente”. Ainda, “a diversidade das ofensas expressamente previstas por uma e outra das normas incriminadoras aparentemente concorrentes vem a ser compensada pela normal conexão entre os ilícitos”.<sup>26</sup> É por tal razão que o autor reconhece a possibilidade de consunção no caso dos atos posteriores coapenados, desde que a ofensa consistente no ato típico posterior represente tão somente o incremento da agressão que decorre do delito principal ou antecedente.

Horta entende, portanto, que a ofensa provocada pelo delito absorvido pode ser quantitativa e qualitativamente diversa daquela provocada pelo delito que prevalecerá, desde que comprovada essa habitual correlação entre os ilícitos, que torna a resposta oferecida por um deles suficiente para reprovar ambos.

Por fim, importante ressaltar o critério adotado por Ulysses Gomes Bezerra, que relaciona a consunção à finalidade preventiva da norma, notoriamente ao cumprimento da função de prevenção geral negativa, de modo que:

[...] se o agente não é capaz de perceber a proibição adicional, se para ele um crime está tão ligado a outro que quando representa em sua mente o fato proibido, representa-o como uma unidade de proibição indivisível, uma das normas já não possui utilidade adicional [...]. Trata-se de manter fidelidade à ideia de que a pena deve ter um fim preventivo, o que, nestes casos, se perde.<sup>27</sup>

É dizer: se a função de prevenção geral negativa é cumprida integralmente por uma das normas, a punição por ambas se torna dispensável. Essa análise leva em conta a “lógica interna da criminalidade” ou “o modo como os crimes são praticados normalmente”, que indicariam essa estreita vinculação entre os crimes. E, se o agente não percebe a duplicidade de violações; se o fato lhe é representado como uma unidade, “a proibição de qualquer parte desta unidade terá para os agentes o efeito da proibição do todo”.<sup>28</sup>

Em síntese, quer adote-se a nomenclatura “conflito aparente de normas”, “concurso aparente de normas” ou simplesmente “concurso de normas”, fato é que, quando um mesmo fato juridicamente considerado suscitar a incidência de

<sup>26</sup> HORTA, Frederico; TEIXEIRA, Adriano. Da autolavagem de capitais como ato posterior coapenado: elementos para uma tese prematuramente rejeitada no Brasil. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, v. 18, n. 74, p. 7-49, 2019, p. 43.

<sup>27</sup> BEZERRA, Ulysses Gomes. Princípio da consunção: fundamentos e critérios de aplicação. In: *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, ano 18, n. 87, p. 121-149, nov.-dez. 2010. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 139.

<sup>28</sup> BEZERRA, Ulysses Gomes. Princípio da consunção: fundamentos e critérios de aplicação. In: *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, ano 18, n. 87, p. 121-149, nov.-dez. 2010. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 139.

duas ou mais normas coincidentes no desvalor que pretendem reprimir, deve-se aplicar tão somente uma delas, seja em respeito à unidade e coerência sistêmicas, seja em respeito ao princípio do *ne bis in idem*.

Nesse sentido, a consunção emerge como importante critério para se aferir qual norma será aplicada. Apesar de a matéria ser fortemente controvertida na doutrina, podemos citar, como alguns dos requisitos apontados para a sua aplicação: (i) a absorção do desvalor da norma acessória pela norma principal; (ii) a relação meio-fim entre norma sucumbente e prevalente; (iii) a identidade no agente que comete os injustos; (iv) a vinculação regular ou habitual entre as realizações típicas; e (v) o cumprimento da função de uma norma por outra.

Feitas as considerações acima na seara eminentemente penal, retornemos ao Direito Tributário Sancionador, o qual não lida com crimes contra a ordem tributária, mas, sim, com ilícitos fiscais, sanções tributárias, aplicadas como consequência do descumprimento de um dever tributário, seja ele relativo ao pagamento do tributo ou a uma obrigação instrumental.

A este respeito, Misabel Derzi deixa bem claro que, em se tratando de crimes contra a ordem tributária, o regime jurídico aplicável é o do Direito Penal, em virtude da unicidade do injusto:

A unidade do injusto, assim como a noção de norma implícita, além do Direito Penal, acarretou a concepção de que o antijurídico não se deduz desse último ramo jurídico, mas das restantes partes do Direito, as quais são aquelas efetivamente lesadas pela ação delituosa. Belling, como Binding, afirma que, ao contrário, o delinquente obra segundo o pressupõe a lei penal e, deste modo, melhor a realiza. [...] Nos delitos de fundo tributário, as normas que valoram, que são efetivamente lesadas, são aquelas tributárias. O comportamento descrito na lei penal – de sonegação fiscal, de infringência à ordem tributária –, se concretizado, realizará a lei penal. Mas a antijuricidade (vale dizer, o injusto ou a ilicitude ação) só se compreende por meio da interpretação e integração das leis tributárias, que definirão os deveres e direitos que devem ser observados.<sup>29</sup>

Apesar de se tratar de regimes jurídicos distintos, no âmbito do Direito Tributário Sancionador, por lidar com sanções ao descumprimento de normas tributárias, isto é, em consequências jurídicas destinadas à repressão de atos ilícitos, os princípios gerais da repressão também encontram aplicação nesta seara, como bem apontado por Paulo Coimbra:

<sup>29</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Da unidade do injusto no Direito Penal Tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 63, 1993, p. 219.

Deve-se, mesmo, primar pela compreensão do sistema do Direito pautado em uma ordem de valores, consubstanciáveis em princípios gerais, que podem transcender e ultrapassar o limitado espectro do direito positivado, exurgindo, nesses casos, os intitulados 'princípios implícitos', que, apesar de não expressos, encontram-se velados nas entranhas do ordenamento e cuja importância não pode ser desprezada. Por certo, os princípios gerais podem ser implícitos ou explícitos, 'formulados de forma vaga e altamente abstrata, ou podem estar densificados em regras concretas'.

[...] Dentre os diversos princípios que consignam os valores fundantes e estruturais do sistema do Direito, encontram-se os princípios gerais da repressão, os quais são onicompreensivos sobre todo o ordenamento punitivo ou sancionador, cuja prevalente eficácia há de se fazer presente sempre quando haja qualquer manifestação concreta da potestade sancionadora do Estado.

Conforme já frisado, na incansável busca de suprimir sua inexorável incompletude e provisoriedade, o sistema jurídico sofre constantes modificações internas, em virtude de seus recorrentes avanços e recuos, nas quais se promovem as revisões dos diversos princípios que o integram, mediante, inclusive, a redefinição de seu alcance e abrangência. Como destacado por MISABEL DERZI, os princípios são "continuamente revistos, recompreendidos e reexpressos pelos intérpretes e aplicadores do Direito, porquanto nele impera, nos dizeres de CANOTILHO, um "sistema aberto de princípios". Portanto, aqueles princípios destinados a controlar as potestades punitivas do Estado, forjados, em sua grande maioria, no âmbito do Direito Penal e do Processo Penal, são não somente aptos, mas predispostos a se imiscuírem por todos os subsistemas do Direito nos quais possam ser verificadas manifestações repressivas. Por esse motivo, conclui DELLIS que 'le droit administratif répressif connaît les plus importants des 'principes communs de la répression'.

Com efeito, recorde-se, a punição não é exclusividade do Direito Penal. É inegável que esse subsistema ocupa-se da tutela de bens e interesses jurídicos, mediante a repressão, que é seu objeto por excelência. Contudo, existem diferentes técnicas de repressão do ilícito, devendo as normas penais restringirem-se àqueles atos ilícitos mais ofensivos e atentatórios à convivência pacífica do homem na coletividade. O Direito Penal, portanto, até mesmo por força do princípio da mínima intervenção, que limita sua dilatação incontida, somente é pertinente quando outras formas de sanção ou meios de controle sociais revelarem-se insuficientes para a proteção almejada pelo sistema. Em todos os demais casos – maioria avassaladora –, a potestade repressiva do Estado se faz presente em outros subsistemas, tais como no âmbito do Direito Administrativo, do Direito Tributário, do Direito Ambiental, do Direito do Consumidor, *et cetera*, criando e aplicando sanções inibitórias e punitivas. Contudo, a extensão da potestade sancionadora estatal não se faz desacompanhada dos inarredáveis princípios gerais da repressão, que a limitam e orientam.<sup>30</sup>

<sup>30</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 269-272.

É tal comunicabilidade de princípios que permite a discussão, portanto, do princípio da consunção no âmbito do Direito Tributário Sancionador.

### 3 O princípio da consunção no Direito Tributário Sancionador à luz da jurisprudência do CARF e do STJ

Com efeito, a polêmica quanto à aplicação do princípio da consunção em matéria tributária no âmbito do CARF pode ser exemplificada quando da análise do art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/96, o qual, versando sobre as sanções aplicáveis aos mecanismos de estimativas de IRPJ e CSLL, em sua redação original, assim dispunha:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de 75%, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexacta, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

§1º. As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I – juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos; [...]

IV – isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do artigo 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente; [...].

O referido dispositivo foi posteriormente alterado pela Lei nº 11.448/07, oriunda da MP nº 351/2007:

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 inexacta;

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.

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I – (revogado);

II – (revogado);

III – (revogado);

IV – (revogado);

V – (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do *caput* e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I – prestar esclarecimentos;

II – apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III – apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

Assim, em 2014, foi aprovada pela 1ª Turma da CSRF a Súmula nº 105 do CARF, com a seguinte redação: “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”, em clara adoção do princípio da consunção no âmbito do Direito Tributário Sancionador, mediante a aplicação da multa de ofício de 75%, sem a aplicação da multa isolada de 50%.<sup>31</sup>

A questão que se colocou posteriormente na jurisprudência administrativa foi no sentido de saber se a Súmula nº 105 do CARF ainda seria aplicável ou não, após a mudança legislativa acima apontada. E o CARF até o presente momento não se posicionou de forma pacificada sobre o tema.

<sup>31</sup> Em análise da jurisprudência do CARF até a edição da Súmula nº 105, vale conferir lição elucidativa de Carlos Augusto Daniel Neto: “Ao longo dos anos, três correntes de entendimento, acerca da relação entre essas duas sanções, se desenvolveram naquele conselho, como bem sumarizadas no Acórdão CSRF nº 9.101-001.261. A primeira entendia que a imposição da multa isolada independia do resultado apurado no encerramento do exercício, devendo sempre ser aplicada sobre o valor da estimativa não recolhida; a segunda entendeu que, quando aplicada depois do levantamento do balanço, a base de cálculo da multa isolada deveria ser a diferença entre o lucro real apurado e a estimativa obrigatória recolhida, quando não estiver acompanhado concomitantemente com a multa de ofício; e a terceira, no sentido de que encerrado o ano-calendário, não caberia aplicar a multa isolada por não pagamento das estimativas, pois elas ficariam absorvidas pelo resultado apurado no final do período, sujeitando-se à multa de ofício. A terceira corrente acabou por prevalecer amplamente no âmbito do Carf, no sentido de que uma vez finalizado o período de apuração, a base impositiva da penalidade desapareceria, já que absorvida pelo crédito tributário constituído, pois as estimativas nada mais seriam do que o recolhimento antecipado do tributo que só nasceria posteriormente. Nessa linha, aplicar-se-ia o princípio da consunção entre essas sanções, de modo a ser cobrada apenas a multa de ofício devida, após o término do exercício” (DANIEL NETO, Carlos Augusto. Concomitância entre multas isoladas e de ofício após MP e súmula do Carf. 2020. *Coluna Direto do CARF* – CONJUR. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-out-07/direto-carf-concomitancia-entre-multas-isoladas-oficio>. Acesso em: 24 jan. 2023).

Com efeito, em 2016, por meio do Acórdão nº 9101-002.251 (Caso Cecil S/A),<sup>32</sup> a 1ª Turma da CSRF entendeu pela possibilidade da exigência cumulativa das multas de ofício e isolada. No voto condutor do acórdão, após a menção expressa à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/96, argumentou-se que a mudança legislativa teria estipulado que a multa de ofício incidiria sobre o tributo devido e a multa isolada sobre o valor do pagamento mensal, razão pela qual “não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido”. E prosseguiu o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão:

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que ‘nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas’, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse ‘a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas’. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito.

Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em ‘identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias’.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo complemento) de uma e de outra se centre ‘no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido’.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela.

Em face, pois, da modificação legislativa efetuada, não procedem, também, as demais alegações do sujeito passivo, alinhavadas por ocasião de seu recurso voluntário, a saber: de ‘absorção’, de ‘exaurimento’, de ‘consunção’, de ‘conduta meio’, de ‘etapa preparatória’, de ‘meio de execução’, de ‘bem jurídico mais importante’, de ‘bem jurídico de relevância secundária’, de ‘dupla penalização pelo mesmo fato’, etc., etc.

Já em 2020, no Acórdão 9101-005.080 (Caso Viação Campo Belo LTDA.),<sup>33</sup> a mesma 1ª Turma da CSRF decidiu pela impossibilidade da exigência cumulativa das

<sup>32</sup> CSRF, 1ª Turma, Acórdão 9101-002.251, PTA 10882.721046/2011-01, Rel. Conselheiro MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, Sessão de 01/03/2016. No mesmo sentido: CSRF, 1ª Turma, Acórdão 9101-004.592, PTA 10600.720077/2016-60, Rel. Conselheira VIVIANE VIDAL WAGNER, Sessão de 05/12/2019; CSRF, 1ª Turma, Acórdão 9101-004.667, PTA 10935.722881/2014-30, Rel. Conselheira ADRIANA GOMES REGO, Sessão de 16/01/2020.

<sup>33</sup> CSRF, 1ª Turma, Acórdão 9101-005.080, PTA 10665.001731/2010-92, Rel. Conselheira ANDREA DUEK SIMANTOB, Sessão de 01/09/2020.

multas, em contexto no qual o voto de qualidade pró-contribuinte vigorava entre nós. A ementa é didática e explícita em acolher a aplicação do princípio da consunção:

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

No voto vencedor do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, a ausência de mudança do sentido das multas, mantendo-se a dupla punição pela mesma conduta:

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

Ao passo que as estimativas representam um simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término 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, comendo 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.

Assim, 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.

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.

No voto da Conselheira Livia de Carli Germano, há um rebate da tese da base de cálculo que anteriormente prevalecia no CARF, acentuando o fato de que a *ratio* da norma teria subsistido mesmo com a mudança legislativa:

O *caput* do artigo 44 prevê que a base de cálculo da multa será ‘a totalidade do tributo ou contribuição’. Se isso significa o valor devido no ajuste anual, qual seria o conteúdo do inciso IV do parágrafo primeiro [...], em especial considerando: (i) a possibilidade (remota, mas existente) de verificação da ausência de recolhimento de estimativa ainda no curso do ano-calendário (quando ainda não há ajuste anual apurado), e (ii) a previsão de que a multa isolada pode ser exigida ‘ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente’?

Em ambas as hipóteses acima, teríamos um problema quanto à base de cálculo para a multa isolada a ser aplicada, eis que, (i) no caso de verificação, ainda no curso do ano calendário, de ausência de recolhimento da estimativa mensal, a base de cálculo da multa isolada seria inexistente, e (ii) no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa no ajuste anual, a base de cálculo da multa isolada seria zero. É dizer, nessas situações, (i) a multa isolada não poderia (impossibilidade prática) ser aplicada antes da entrega da declaração, por ausência de base de cálculo, e (ii) o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º traria uma afirmação em si mesma contraditória, eis que ele estaria dizendo que a multa isolada poderia ser exigida ainda que sua base de cálculo fosse zero.

[...]

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.

As razões acima também prevaleceram no julgamento do Acórdão nº 9101-005.695 (Caso Kingstar Colchões LTDA.),<sup>34</sup> em 2021, também por voto de qualidade pró-contribuinte. Ressalte-se que a posição vencida aduziu argumentos invocando a proteção da arrecadação fazendária e o princípio da isonomia, podendo-se até mesmo comprometer a livre concorrência. Prevaleceu, contudo, a aplicação do princípio da consunção.

Nova reviravolta na jurisprudência se deu no julgamento do Acórdão nº 9303-012.015 (Caso Sabemi Seguradora S/A),<sup>35</sup> em 2021. Nessa oportunidade, reiterando razões às quais já fizemos referência alhures, a 3ª Turma da CSRF entendeu pela possibilidade da concomitância da aplicação das multas de ofício e isolada.

Já no Acórdão nº 9101-005.986 (Caso J.P. Morgan S/A),<sup>36</sup> a 1ª Turma da CSRF, ainda por voto de qualidade pró-contribuinte, reafirmou sua posição no sentido da impossibilidade da cobrança cumulativa. Contudo, a 3ª Turma da CSRF reafirmou a possibilidade da cobrança cumulativa das multas, ao argumento de que entendimento em sentido contrário consubstanciaria verdadeiro incentivo ao descumprimento do dever de antecipar o tributo. Cuida-se do Acórdão nº 9303-012.829 (Caso Expressa Medicamentos LTDA.),<sup>37</sup> Ambos os julgados se deram em 2022.

A despeito da tortuosa jurisprudência administrativa, coincidentemente envolvendo o mesmo caso acima citado, a posição do STJ de há muito vem prestigiando a aplicação do princípio da consunção no que diz respeito às multas tributárias. Com efeito, no julgamento do REsp nº 1.496.354/PR,<sup>38</sup> no ano de 2015, o Tribunal da Cidadania entendeu que as antecipações não são o tributo a pagar, de modo que as hipóteses de cobrança da multa isolada são “apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal”. E prosseguiu o Min. Humberto Martins, salientando a aplicação do princípio da consunção (ou absorção):

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual

<sup>34</sup> CSRF, 1ª Turma, Acórdão 9101-005.695, PTA 10882.721522/2017-71, Rel. Conselheiro LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Sessão de 13/08/2021.

<sup>35</sup> CSRF, 3ª Turma, Acórdão 9303-012.015, PTA 11080.725307/2010-71, Rel. Conselheiro RODRIGO DA COSTA POSSAS, Sessão de 18/10/2021.

<sup>36</sup> CSRF, 1ª Turma, Acórdão 9101-005.986, PTA 16327.001339/2009-27, Rel. Conselheiro LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI, Sessão de 09/02/2022.

<sup>37</sup> CSRF, 3ª Turma, Acórdão 9303-012.829, PTA 10166.731074/2014-66, Rel. Conselheiro JORGE OLMIRO LOCK FREIRE, Sessão de 15/02/2022.

<sup>38</sup> STJ, Segunda Turma, REsp 1.496.354/PR, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, jul. 17/03/2015, *DJe* 24/03/2015.

infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida 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.

O entendimento acima tem sido reiteradamente invocado pela jurisprudência do STJ.<sup>39</sup>

Destaque-se que a posição adotada pelo STJ converge com a melhor doutrina. Com efeito, Bruno Fajersztajn,<sup>40</sup> Ricardo Corrêa Dalla<sup>41</sup> e Edmar Oliveira Andrade Filho<sup>42</sup> apontam para o fato de que o princípio da absorção, em matéria de sanções tributárias, se presta a concretizar o princípio da vedação ao *bis in idem*. Com efeito, consoante lição de Paulo Coimbra, a aplicação do princípio da consunção, em verdade, “oferece um inteligente critério para se evitar a exasperação da sanção, impedindo a sua cumulatividade, que tende a tornar inadequadas, além do mínimo necessário, e impertinentes as reações institucionalizadas à prática de uma única conduta ilícita”.<sup>43</sup>

## 4 Considerações finais

À guisa de conclusão, espera-se ter sustentado a necessidade de aplicação do princípio da consunção em matéria de Direito Tributário Sancionador. De há muito construído no Direito Penal e que, em matéria de multas fiscais, tem encontrado guarida no âmbito do STJ, ainda encontra certa resistência em sede administrativa federal. Quanto a este último ponto, é preciso que a jurisprudência do

<sup>39</sup> STJ, Segunda Turma, AgInt no AREsp 1.878.192/SC, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, jul. 28/03/2022, DJe 12/04/2022; STJ, Segunda Turma, AgInt no AREsp 1.603.525/RJ, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, jul. 23/11/2020, DJe 25/11/2020.

<sup>40</sup> FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2019, p. 434.

<sup>41</sup> DALLA, Ricardo Corrêa. *Multas Tributárias: natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 175.

<sup>42</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 109.

<sup>43</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 371.

CARF esteja uniformizada, não rechaçando a aplicação deste importante instituto, de modo a proporcionar segurança jurídica aos administrados, pilar maior do Estado Democrático de Direito.

## Referências

- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. São Paulo: Dialética, 2003.
- BEZERRA, Ulysses Gomes. Princípio da consunção: fundamentos e critérios de aplicação. *In: Revista Brasileira de Ciências Criminais*, ano 18, n. 87, p. 121-149, nov.-dez. 2010.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito penal: parte geral*. 9. ed. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2004.
- CRUZ, Flávio Antônio. *O confronto entre o concurso formal de crimes e o concurso aparente de normas penais no direito brasileiro: revisão crítica sob os influxos de uma hermenêutica emancipatória*. Tese (doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2014.
- DALLA, Ricardo Corrêa. *Multas Tributárias: natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.
- DANIEL NETO, Carlos Augusto. Concomitância entre multas isoladas e de ofício após MP e súmula do Carf. 2020. *Coluna Direto do CARF*– CONJUR. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-out-07/direto-carf-concomitancia-entre-multas-isoladas-oficio>. Acesso em: 24 jan. 2023.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. Da unidade do injusto no Direito Penal Tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 63, 1993, p. 217-229.
- FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2019.
- GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. 14. ed. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2021.
- HORTA, Frederico Gomes de Almeida. Sobre a punibilidade da “autolavagem” (*selflaundering*): um problema de concurso aparente de normas. *In: DEODATO, Felipe Augusto Forte de Negreiros; LEAL, Rogério Gesta (Coord.). Direito penal, processo penal e constituição III*. Florianópolis: CONPEDI, 2016, p. 133-152.
- HORTA, Frederico; TEIXEIRA, Adriano. Da autolavagem de capitais como ato posterior coapenado: elementos para uma tese prematuramente rejeitada no Brasil. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, v. 18, n. 74, p. 7-49, 2019.
- PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro*. 11. ed. Vol. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

---

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

LOBATO, Valter de Souza; MARINHO NETO, José Antonino; DUTRA, Maria Antônia Chaves Reis Rezende. Temas de Direito Tributário Sancionador: o princípio da consunção e as multas fiscais. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 21, n. 124, p. 25-43, jul./ago. 2023.

---