



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	16682.721086/2011-87
ACÓRDÃO	1003-004.538 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SUL AMERICA SEGURO SAUDE S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

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.

SUCESSÃO EMPRESARIAL. RESPONSABILIDADE POR MULTAS MORATÓRIAS E PUNITIVAS. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 113.

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para cancelar a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, vencido o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado que votou por negar provimento integral ao recurso.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 860/867) em face do Acórdão de Impugnação nº 14-90.124, da 13ª Turma da DRJ/RPO, de 30 de janeiro de 2019 (fls. 830/851), por meio do qual aquele Colegiado julgou a Impugnação improcedente.

Assim restou assentada a Decisão ora combatida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS.

Constatada a falta/insuficiência do recolhimento das estimativas devidas, fica a pessoa jurídica sujeita à multa de ofício isolada sobre os valores inadimplidos.

MULTA ISOLADA. INCIDÊNCIA.

O artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, ao prever as infrações por falta de recolhimento de antecipação e de pagamento do tributo ou contribuição(definitivos) não significa duplicidade de tipificação de uma mesma infração ou penalidade. Ao tipificar essas infrações o artigo 44 da Lei nº.9.430, de 1996, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e não se excluem.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

RESPONSABILIDADE. SUCESSOR. MULTAS. LANÇAMENTO APÓS A DATA DO EVENTO.

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Conforme consignado no preâmbulo do Recurso Voluntário, a Recorrente informa a desistência parcial de matérias concernentes aos itens 3 a 6 de sua impugnação, em decorrência de adesão ao parcelamento previsto no 1º, § 3º, da Lei n.º 11.941/09 c/c Lei nº 12.865/13. Vejamos:

II – A PARCELA NÃO LITIGIOSA DA AUTUAÇÃO

2. De plano, a RECORRENTE recorda que desistiu parcialmente de sua impugnação, no que concerne as alegações referentes aos itens 3 a 6 (CSLL), para aderir o parcelamento previsto no artigo 1º, § 3º, da Lei n.º 11.941/09 c/c Lei nº 12.865/13, conforme petição protocolada em 20.12.2013 nos autos do processo em tela, restringindo a presente discussão somente quanto a imposição de multa isolada e à responsabilidade da sucessora pelas multas aplicadas, conforme inclusive é ressaltado pela DRJ no acórdão recorrido.

A Recorrente centrou seu Recurso Voluntário apenas em relação a duas matérias. A primeira concernente à **Impossibilidade de Aplicação de Multa Isolada sobre antecipações (alínea. “b”, do inciso II, do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96), concomitante com a multa de ofício equivalente a 75% (setenta e cinco por cento)**. A segunda, referente à **Responsabilidade da Incorporadora acerca de multas aplicadas à Incorporada**.

1) Impossibilidade de Aplicação de Multa Isolada sobre antecipações, concomitante com a multa de ofício

Nessa matéria, a Recorrente aduz, em apertada síntese:

- a) “...a exigência imposta pela autoridade administrativa referente a cobrança da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais, assim como,

da multa de ofício pelo não pagamento do tributo apurado no final do exercício, insurge sobre o mesmo fato, mesma base de cálculo”. Ou seja, bis in idem.

- b) Colaciona Acórdãos que adotam essa mesma linha de raciocínio. São Eles: Acórdão nº 1301-002.207, de 15/02/2017, Acórdão nº 1301-001.916, de 21/01/2016, Acórdão nº 1102-00.748, de 05/05/2012, Acórdão nº 1402-001.217, de 04/10/2012, Acórdão nº 9101-005.675, de 11/06/2007, Acórdão nº 9101-005.503, de 18/09/2006,

2 - Responsabilidade da Incorporadora acerca de multas aplicadas à Incorporada.

Alega a Recorrente que as multas de ofício (75% e 50%) não se comunicam à incorporadora. Neste instante, cabe lembrar que o lançamento ocorreu em face da sociedade SUL AMÉRICA SERVIÇOS MÉDICOS S/A (SULAMED), que foi sucedida pela SUL AMÉRICA COMPANHIA DE SEGURO SAÚDE S/A. Vejamos excertos do TVF (fls..445/457):

Nesse trabalho de seleção interna, elaborado pela DIPAC, verificou-se, a partir das Declarações de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, que a SUL AMÉRICA SERVIÇOS MÉDICOS S/A, CNPJ nº 45.565.546/0001-28, extinta por cisão total em 30/06/2008, deixou de adicionar, nos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008, valores referentes a tributos e contribuições com exigibilidade suspensa por força de medida judicial na apuração de base de cálculo da CSLL, haja vista os ter adicionado para apuração do Lucro Real.

Em face de ser uma das sucessoras da SUL AMÉRICA SERVIÇOS MÉDICOS S/A (a outra sucessora é a SUL AMÉRICA SERVIÇOS DE SAÚDE, CNPJ nº 02.866.602/0001-51), selecionou-se a SUL AMÉRICA SEGURO SAÚDE S/A para ser submetida a procedimento de fiscalização, com a finalidade de verificar as circunstâncias que levaram a SUL AMÉRICA SERVIÇOS MÉDICOS S/A a não adicionar os valores referentes a tributos e contribuições com exigibilidade suspensa por força de medida judicial na apuração de base de cálculo da CSLL, nos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008.

A razão alegada é, *In verbis* (grifos e negritos no original):

5.2. Ora, se a pseudo-infração apurada é atribuída à **SULAMED**, pessoa jurídica extinta por **cisão total em 30.06.2008**, com versão de parcela do seu patrimônio na RECORRENTE, como atestou o próprio autor do feito às fls. 02 do TVF, resta evidente que do lançamento não poderia constar acréscimo de multa de ofício, a teor do disposto no **artigo 132 do CTN**, que **veda a transmissão da responsabilidade por penalidades ao sucessor**, nos seguintes termos:

“Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em **outra é responsável pelos tributos** devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.” (grifos nossos)

E que, em face do que dispõe o parágrafo único, do inciso II, art. 121 do CTN, a responsabilidade estaria limitada apenas aos tributos (sem aludir a penalidades), não se podendo

“lançar mão de interpretação extensiva para gravar o patrimônio da sociedade sucessora com aquele encargo punitivo”.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior**, Relator

ADMISSIBILIDADE

A Recorrente tomou ciência do Acórdão de Impugnação ora combatido em 05/02/2019 (fls. 856) por meio de acesso ao teor dos documentos no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC). Protocolizou sua peça recursal em 27/02/2019 (fls.859). Portanto, tempestivo. Atendidos os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

MÉRITO

1) Impossibilidade de Aplicação de Multa Isolada sobre antecipações, concomitante com a multa de ofício

Este Conselheiro já teve a oportunidade de se manifestar em outros julgados, formando o entendimento que não se pode cumular a multa isolada com a multa de ofício, à luz da interpretação do art. 44, da Lei 9.430/96, ainda que na redação da Lei nº 14.488/2007, em razão da aplicação do princípio da consunção e também pela possibilidade de se aplicar os efeitos da Súmula CARF nº 105, ainda que para períodos após 2007¹.

No caso, tratam-se as estimativas de meras antecipações do tributo que se apura ao final de cada exercício. Quando estamos diante de sua aplicação no decorrer do exercício, não há outra base senão a própria antecipação, aplicando-se, na íntegra, o disposto no art. 44, da Lei nº 9.430/96. O mesmo não se diga quando o exercício é encerrado e o tributo é efetivamente apurado.

Neste particular, reconhece este Relator tratar-se de tema ainda polêmico no âmbito do CARF, mormente o alcance da aplicação da Súmula CARF nº 105 sobre fatos geradores após 2007. Quantos aos fatos geradores até a edição da MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº14.488/2007), não há dúvidas quanto à sua aplicação, e aqui deve ser afastada a exigência tributária até a respectiva alteração:

Súmula CARF nº 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

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

¹ I.e. Acórdão nº 9101-007.294, de 06 de fevereiro de 2025, Acórdão nº 9101-007.399, de 13 de agosto de 2025.

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.

De fato, há quem entenda que a Súmula CARF 105 não se aplica aos fatos depois da edição da Lei 11.488/2007, porquanto esta lei teria alterado os fundamentos que motivaram a formulação da retrocitada Súmula.

Este Conselheiro, entretanto, alinha-se à corrente que entende que a mera reformulação do dispositivo, no aspecto formal, não alterou a real motivação para a não imposição das multas concomitantemente. Vejamos o voto no Acórdão 9101-005.846 – CRSF/ 1ª Turma, de lavra do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, que faço, com o devido pedido de licença, suas palavras, minhas:

“(…) A ora Recorrente, em suma, alega que a multa isolada prevista no art. 44, II, b, da Lei nº. 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei nº 11.488/07, decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário, independentemente de se apurar ou não resultado anual tributável, sendo cabível mesmo após o encerramento do ano-calendário e nada tendo a ver com a multa devida pela falta de recolhimento do tributo apurado com base no lucro real anual ou trimestral.

E conclui que que (i) não se aplica ao caso o disposto no enunciado n. 105 da Súmula do CARF, pois os precedentes que renderam a aprovação do verbete tratam de lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos anteriormente ao advento da Medida Provisória n. 351, convertida na Lei n. 11.488 de 2007, logo, em contexto fático-jurídico diverso; (ii) é possível a aplicação conjunta da multa isolada prevista no artigo 44, II, b, da Lei n. 9.430/96 com a multa de ofício.

Posto isso, sendo objetivo, temos que este mesmo Conselheiro, já no âmbito jurisdicional desta mesma C. 1ª Turma da CRSF do E. CARF, na condição de Redator Designado, expressou sua posição no v. Acórdão nº 9101-005.080, proferido na sessão de julgamento de 1º de setembro de 2020 (assim como diversas outras, de mesmo teor jurisdicional, posteriormente).

Assim, adota-se, a seguir, o mesmo entendimento, há muito já defendido e conhecido. O tema da aplicação cumulada das multas isoladas e de ofício vem sendo largamente discutido no âmbito do contencioso administrativo tributário federal há décadas, sendo, inclusive, objeto da Súmula CARF nº 105, verbete este que exprime a posição institucionalmente pacificada sobre a matéria. Confira-se o teor do entendimento sumulado:

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.

A Fazenda Nacional defende que a Súmula CARF nº 105 aplicar-se-ia apenas aos fatos jurídicos ocorridos antes do ano-calendário de 2007, em face de alteração

legislativa promovida àquele tempo no art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/2007, que acabou revogando o inciso IV do seu §1º, expressamente mencionado na referida súmula.

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

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

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2002 NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

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

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

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

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

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

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (destacamos)

(...)

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

Posto isso, verificada tal circunstância, mostra-se acertado o cancelamento das multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos fatos geradores colhidos no lançamento de ofício.

(...)”

Aliado a isso, adoto como premissa os argumentos aduzidos e consolidados em julgados do STJ que aplicam, ao caso em comento, o princípio da consunção², da mesma forma que o voto vencedor do I. Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza (Redator do Acórdão Recorrido – Acórdão nº 1301-005.373), de onde se extrai:

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

² gRg no REsp 1.499.389/PB, rel. ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, rel. ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015.

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.

Recurso especial improvido.

(...)

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Humberto Martins, se pode extrair o trecho abaixo:

"Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos caso ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

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 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.”

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

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

Cabe destacar que essa ordem de ideias consta igualmente do Acórdão Paradigma nº 9101- 005.695, cujo redator do voto vencedor foi também o I. Conselheiro Cesar Nader Quintella, e cuja ementa é suficientemente esclarecedora das razões de decidir, motivo pelo qual abaixo a transcrevemos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA(IRPJ)

Ano-calendário: 2014

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.

Por todo exposto, entendo que assiste razão à Recorrente.

2 - Responsabilidade da Incorporadora acerca de multas aplicadas à Incorporada.

Segundo o TVF, a responsabilidade não só do tributo mas igualmente da multa foi atribuída à Recorrente, em decorrência do processo de cisão seguida de incorporação da parcela cindida da SULAMED. Vejamos:

Em face de ser uma das sucessoras da SUL AMÉRICA SERVIÇOS MÉDICOS S/A (a outra sucessora é a SUL AMÉRICA SERVIÇOS DE SAÚDE, CNPJ nº 02.866.602/0001-51), selecionou-se a SUL AMÉRICA SEGURO SAÚDE S/A para ser submetida a procedimento de fiscalização, com a finalidade de verificar as circunstâncias que levaram a SUL AMÉRICA SERVIÇOS MÉDICOS S/A a não adicionar os valores referentes a tributos e contribuições com exigibilidade suspensa por força de medida judicial na apuração de base de cálculo da CSLL, nos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008.

Já no Termo de Sujeição Solidária (fls. 471/472), a imputação da responsabilidade foi atribuída sob a fundamentação do inciso I, do art. 124, do CTN. Vejamos:

Em face de ser uma das sucessoras da SUL AMÉRICA SERVIÇOS MÉDICOS S/A (a outra [sucessora] é a SUL AMÉRICA SERVIÇOS DE SAÚDE, CNPJ nº 02.866.602/0001-51), selecionou-se a SUL AMÉRICA SEGURO SAÚDE S/A para ser submetida a procedimento de fiscalização, com a finalidade de verificar as circunstâncias que levaram a SUL AMÉRICA SERVIÇOS MÉDICOS S/A a não adicionar os valores referentes a tributos e contribuições com exigibilidade suspensa por força de medida judicial na apuração de base de cálculo da CSLL, nos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008. ^

(...)

Procedeu-se, então, ao lançamento de ofício dos valores não adicionados às bases de cálculo da CSLL, referentes a tributos e contribuições com exigibilidade suspensa por força de medida judicial, nos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008, a fim de constituir o respectivo crédito tributário.

Ante o exposto, restou caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do art. 124 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional).

Mesma indicação pode ser encontrada no auto de infração (fls. 458/470):

Intimação

Esta intimação é extensiva ao(s) seguinte(s) responsável(is) solidário(s), na forma do art. 124 do CTN:

- SUL AMÉRICA SERVIÇOS DE SAÚDE S/A, CNPJ nº 02.866.602/0001-51, RUA PEDRO AVANCINE, 73, JARDIM PANORAMA, SÃO PAULO - SP, CEP: 05.679-160.

O(s) responsável(is) solidário(s) pode(rão) ter vista do processo, que se encontra na Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes - Demac/RJO, situada na Rua Primeiro de Março, nº6, Centro, Rio de Janeiro - RJ.

Em sua defesa, a então Impugnante alegou que em seu favor militava a inteligência do art. 132 do CTN, que limitaria a responsabilidade solidária aos tributos e não às multas, bem como algumas decisões administrativas³ e continham decisões que, em apertada síntese, afirmam que as multas não podem ser transmitidas a quem não deu causa ao ato ilegal.

Nessa matéria, vige atualmente a Súmula CARF nº 113, cujo enunciado é abaixo transcrito como razões de decidir, e em atendimento ao Regimento Interno deste CARF (inciso VI, do art. 45, da Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015).

Súmula CARF nº 113

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

2401-004.795, de 10/05/2017; 3401-003.096, de 23/02/2016; 9101-002.212, de 03/02/2016; 9101-002.262, de 03/03/2016; 9101-002.325, de 04/05/2016; 9202-006.516, de 27/02/2018.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto por dar PARCIAL PROVIMENTO, apenas para afastar a concomitância da aplicação da multa de ofício com a multa isolada.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior

³ Acórdão nº 9191-001.911, de 03/07/1996, Acórdão nº 101-93587, de 22/08/2001, Acórdão nº 101-93578, de 22/08/2001.