



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10940.002624/2005-18  
**Recurso nº** 177.504 Voluntário  
**Acórdão nº** **1402-00.510 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 31 de março de 2011  
**Matéria** IRPJ - AÇÃO FISCAL  
**Recorrente** INDUSTRIAS JOAO JOSE ZATTAR S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2001, 2002, 2003

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual.

MULTA DE OFÍCIO. ALEGAÇÃO DE CARÁTER CONFISCATÓRIO. A vedação constitucional quanto à instituição de exação de caráter confiscatório refere-se a tributo, e não a multa, e se dirige ao legislador, e não ao aplicador da lei.

Recurso voluntário provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir a multa isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausente momentaneamente, o Conselheiro Carlos Pelá.

*(assinado digitalmente)*

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

## Relatório

INDUSTRIAS JOAO JOSE ZATTAR S/A recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela Primeira Turma de Julgamento da DRJ/Curitiba-PR em primeira instância, que julgou procedente a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Em razão de sua pertinência, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

Lavraram-se contra a epigrafada autos de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Ajuste de Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativos aos exercícios de 2001 a 2003, conforme se vê de fls. 930 a 954 (IRPJ) e 962 a 964 (CSLL), respectivamente.

Decorreram esses procedimentos da constatação de ter havido, naqueles períodos:

- adições não computadas na apuração do lucro real – despesas operacionais não dedutíveis (IRPJ e CSLL);
- adições não computadas na apuração do lucro real – lucro inflacionário realizado – realização mínima (IRPJ);
- falta de recolhimento/declaração do imposto de renda – débito informado pelo contribuinte na DIPJ, mas omitido na DCTF (IRPJ); e
- multas isoladas – falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada (IRPJ).

Esclarece a fiscalização que não cabe a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores porque o contribuinte fez opção pelo Refis e utilizou o saldo (total) desses prejuízos para compensação com débitos próprios (fls. 935 e 936).

Informa, ainda, a existência do processo judicial de nº 2002.70.00.000274-3, do Juízo Federal da 5ª Vara Federal de Curitiba, no qual se pretende a declaração da inconstitucionalidade do saldo credor da diferença IPC/BTNF do período-base de 1991, elevado a título de lucro inflacionário (fls. 940).

Os enquadramentos legais encontram-se discriminados nos respectivos autos de infração, correspondendo os créditos constituídos a R\$ 864.092,81 de IRPJ, multa de ofício de 75 % (setenta e cinco por cento) e juros de mora, e multa de ofício isolada do IRPJ, de R\$ 658.913,45, tendo havido, ainda, ajuste de base de cálculo da CSLL

Instruem o feito os documentos de fls. 1 a 929, 955 a 961, 965 e 966.

Cientificada da pretensão fazendária em 07/12/2005 (Aviso de Recebimento – A.R. de fls. 967), a tempo, em 04/01/2006, apresenta a autuada impugnação de fls. 969 a 991, nela argumentando, em síntese:

- que foi autuada pela existência de saldo credor acumulado relativo à diferença entre o IPC/BTNF no período-base 1991, elevado a título de lucro inflacionário pela fiscalização;
- que o crédito fiscal apurado é totalmente inaceitável, por configurar uma inconstitucionalidade e ilegalidade ululante;

- que o lucro inflacionário inexistente como hipótese de incidência do IRPJ, não se traduzindo em renda; e
- que a multa de ofício imposta é confiscatória.

Foram anexadas à impugnação cópias de documentos de identificação do signatário e documento societário (fls. 992 e 993).

A decisão recorrida está assim ementada:

*MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. Considera-se não impugnada a matéria não expressamente contestada, consolidando-se, definitivamente, a correspondente autuação fiscal na esfera administrativa.*

*MATÉRIA SUB JUDICE. Não comporta julgamento de primeira instância a matéria sub judice, considerando-se definitiva, na esfera administrativa, a exigência do tributo correspondente.*

*IMPUGNAÇÃO. TRIBUTAÇÃO DO LUCRO INFLACIONÁRIO. ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE, ILEGALIDADE, ARBITRARIEDADE OU INJUSTIÇA. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR. Não compete à autoridade administrativa a apreciação de arguições de inconstitucionalidade, ilegalidade, arbitrariedade ou injustiça de atos legais e infralegais legitimamente inseridos no ordenamento jurídico nacional.*

*LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO. TRIBUTAÇÃO. O lucro inflacionário representa um ganho econômico, suscetível de gerar imposto, sendo, todavia, diferida a respectiva tributação para o momento de sua realização, seja pela baixa do bem ou direito (realização efetiva), seja nos percentuais determinados pelo legislador (realização ficta).*

*MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER SUPOSTAMENTE CONFISCATÓRIO. DESCABIMENTO. A vedação constitucional quanto à instituição de exação de caráter confiscatório refere-se a tributo, e não a multa, e se dirige ao legislador, e não ao aplicador da lei.*

*MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. Por força do disposto no art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional (CTN), deve ser reduzida a multa de ofício isolada aplicada ao percentual de 50% (cinquenta por cento) (retroatividade benigna).*

*Lançamento Procedente em parte.*

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, 1111 a 1116, no qual contesta especificamente o percentual da multa de ofício, em razão de sua abusividade, bem como a aplicação da multa de ofício isolada.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Conforme relatado, remanescem em litígio para julgamento neste Conselho o percentual da proporcional multa aplicada no auto de infração, 75%, e a multa de ofício isolada por falta de recolhimento de estimativas.

No que tange a aplicação da multa de ofício proporcional, no percentual de 75%, em face das irregularidades que ensejaram o lançamento de tributos mediante auto de infração, entendo que os fundamentos da decisão recorrida, a seguir transcritos, não merecem reparos:

No pertinente ao alegado caráter confiscatório da multa aplicada, cumpre lembrar que o que proíbe a Constituição Federal é a utilização de **tributo** com efeito de confisco.

A multa de ofício constitui penalidade imposta como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo, pois, inaplicável a ela o conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

Demais, mesmo relevando-se a interpretação literal do citado dispositivo constitucional, e perscrutando-se sua interpretação teleológica e lógico-sistêmica, não há falar em confisco relativamente à imposição de multas.

Veja-se o que ministra o Professor Hugo de Brito Machado, no livro “Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988”, Editora Dialética, 4ª edição, pág. 107:

*Em síntese, qualquer que seja o elemento de interpretação ao qual se dê ênfase, a conclusão será contrária à aplicação do princípio do não-confisco às multas fiscais. Se prestigiarmos o elemento literal, temos que o art. 150, inciso IV, refere-se apenas aos tributos. O elemento teleológico não nos permite interpretar o dispositivo constitucional de outro modo, posto que a finalidade das multas é exatamente desestimular as práticas ilícitas. O elemento lógico-sistêmico, a seu turno, não leva a conclusão diversa, posto que a não-confiscatoriedade dos tributos é garantida para preservar a garantia do livre exercício da atividade econômica, e não é razoável invocar-se qualquer garantia jurídica para o exercício da ilicitude.*

Na verdade, a multa deve ser aplicada sem indulgência, representando um ônus significativamente pesado, a fim de se evitarem futuras transgressões às normas que disciplinam o sistema de arrecadação tributária.

Por outro lado, a garantia insculpida naquele dispositivo constitucional não é endereçada à Fazenda Pública, circunscrita que está ao ordenamento legal vigente; mas, sim, ao legislador, como limite ao seu poder de inovar em matéria tributária.

Cabe, ainda, ressaltar que, mesmo que se considerasse aplicável o princípio do não-confisco às multas de ofício, não poderia a fiscalização, por sua própria conta, deixar de exigir a penalidade prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, pois se trata de multa estabelecida em lei, aprovada nos moldes constitucionais e consentida pela maioria dos mandatários legitimamente eleitos pela Nação (art. 1º, parágrafo único, da Constituição Federal), presumindo-se, pois, estar fixada em limites aceitáveis.

Observe-se, por oportuno que, conformando-se o contribuinte com a lavratura do auto de infração, e efetuando o correspondente pagamento ou parcelamento no prazo legal de impugnação, a multa de ofício aplicada reduz-se em cinquenta por cento e em quarenta por cento, respectivamente, passando a ser de 37,5 % (trinta e sete e meio por cento) no caso de pagamento, e de 45 % (quarenta e cinco por cento) na hipótese de parcelamento.

Havendo impugnação tempestiva, como no presente caso, a redução será de trinta por cento, ou de vinte por cento, se o pagamento, ou o parcelamento do débito, respectivamente, for efetuado dentro de trinta dias da ciência da decisão de primeira instância, passando a multa de ofício a ser de 52,5 % (cinquenta e dois e meio por cento) no caso de pagamento, e de 60 % (sessenta por cento) na hipótese de parcelamento.

Tem-se, então, que a multa de ofício somente atingirá o percentual de 75 % (setenta e cinco por cento) do valor do imposto lançado se, ao final do processo administrativo fiscal, não lograr, o contribuinte, êxito em suas impugnações e recursos.

Quanto à mencionada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) limitando o percentual da multa ao máximo de 30 % (trinta por cento) do valor do imposto, é, toda essa jurisprudência, relativa à **multa moratória**, como, inclusive, se observa da ementa transcrita na impugnação apresentada (fls. 989).

Sucedee que, no presente caso, não se exige multa de mora, mas **multa de ofício**.

Especificamente quanto à citada Ação Direta de Inconstitucionalidade – Medida Cautelar (ADIMC) nº 551-1-RJ, essa demanda foi dirigida contra os §§ 2º e 3º do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, nos quais se estipulou que a cobrança de multas se faria nos percentuais mínimos de 200 % (duzentos por cento) do imposto para a hipótese de não recolhimento, e de 500 % (quinhentos por cento) para a de sonegação, tendo o STF entendido haver evidente caráter confiscatório na aplicação desses percentuais mínimos.

Constou, aliás, do voto do ministro Marco Aurélio (Presidente) que:

*Embora haja dificuldade, como ressaltado pelo ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias, e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal.*

*No caso, quando se cogita de multa de duas vezes o valor do principal — que é o tributo não recolhido — ou de cinco vezes, na hipótese de sonegação, verifica-se o abandono dessa premissa e dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.*

*Por isso, acompanho o relator.*

Se se considerar que, no âmbito federal, são cobradas multas de ofício e de mora nos percentuais de, apenas, 75 % (setenta e cinco por cento) e 0,33 % (trinta e três centésimos por cento) por dia de atraso limitado a 20 % (vinte por cento), respectivamente, esse entendimento, evidentemente, não as pode alcançar.

Reitere-se: **a apuração de infrações em auditoria fiscal é condição suficiente para ensejar a exigência dos tributos mediante lavratura do auto de infração e, por conseguinte, aplicar a multa de ofício de 75% nos termos do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.** Essa multa é devida quando houver lançamento de ofício, como é o caso.

De qualquer forma, convém esclarecer, que o princípio do não confisco insculpido na Constituição, em seu art. 150, IV, dirige-se ao legislador infraconstitucional e não à Administração Tributária, que não pode furtar-se à aplicação da norma, baseada em juízo subjetivo sobre a natureza confiscatória da exigência prevista em lei.

Ademais, tal princípio não se aplica às multas, conforme entendimento já consagrado na jurisprudência administrativa, como exemplificam as ementas transcritas na decisão recorrida e que ora reproduzo:

*"CONFISCO – A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal (Ac. 102-42741, sessão de 20/02/1998).*

*MULTA DE OFÍCIO – A vedação ao confisco, como limitação ao poder de tributar, restringe-se ao valor do tributo, não extravasando para o percentual aplicável às multas por infrações à legislação tributária. A multa deve, no entanto, ser reduzida aos limites impostos pela Lei nº 9.430/96, conforme preconiza o art. 112 do CTN (Ac. 201-71102, sessão de 15/10/1997)."*

Quanto a multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do IRPJ mensal sobre as bases estimadas, que está sendo exigido em concomitância com a multa de ofício proporcional, este Colegiado possui entendimento sedimentado, no sentido de sua inaplicabilidade. Nesse sentido, cito, dentre outros, o acórdão CSRF 9101-00.450, de 4/11/2009, cuja ementa transcrevo.

*MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.*

Transcrevo agora excertos do voto condutor daquele julgado:

No que tange a exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do IRPJ ou CSLL sobre estimativas, após o encerramento do ano-calendário, verifica-se que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, do seguinte teor:

*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 setenta e cinco por cento, 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 inexistente, 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 art. 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;*” (Grife0

Por sua vez, o art. 2º, referido no inciso IV do § 1º do art. 44, dispõe:

*Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e **35 da Lei nº 8.981**, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995*

Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, consubstancia hipótese em a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:

*“Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.*

*§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:*

*a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;*

*b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário. (...)”*

Do exame desses dispositivos pode-se concluir que o art. 44, inciso I, c.c o inciso IV do seu § 1º, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

Processo nº 10940.002624/2005-18  
Acórdão n.º **1402-00.510**

**S1-C4T2**  
Fl. 8

---

*“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.*

Por fim, em relação ao cumprimento da decisão judicial exarada no processo 2005.70.00.0311010, cujo Acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª. Região, cópia às fl 1022 a 1025, foi juntada pelo contribuinte no recurso voluntário, cabe à unidade de origem seu cumprimento, após o trânsito em julgado da aludida decisão.

Diante do exposto, voto no sentido dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir a exigência da multa de ofício isolada.

(assinado digitalmente)  
Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira