



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10120.004783/2010-78  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-002.232 – 1ª Turma  
**Sessão de** 4 de fevereiro de 2016  
**Matéria** MULTA QUALIFICADA  
**Recorrente** CENTRO TECNOLÓGICO CAMBURY LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2005

NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO ANALÍTICA DA DIVERGÊNCIA. Não se conhece do recurso quando o Recorrente não logra demonstrar analiticamente a divergência.

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA QUANDO OS FATOS E AS PROVAS SÃO DIFERENTES. Não há divergência quando o acórdão recorrido mantém a multa qualificada a partir de fatos e provas distintos dos analisados no acórdão paradigma que afastou a multa qualificada por entender que, no caso específico, o dolo não restou demonstrado.

Recurso Especial do Contribuinte Não Conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

*(assinado digitalmente)*

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente

*(assinado digitalmente)*

ADRIANA GOMES RÊGO – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Cristiane Silva Costa, Adriana Gomes Rego, Luís Flávio Neto, Andre Mendes De Moura, Livia De Carli Germano (Suplente Convocada), Rafael Vidal De Araújo, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado), Maria Teresa Martinez Lopez e Carlos Alberto Freitas Barreto.

## Relatório

CENTRO TECNOLOGICO CAMBURY LTDA recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de fls. 791 e seguintes, contra Acórdão nº 1402-0001.296, fls 12.634/12.645, de 5 de março de 2013, que recebeu a seguinte ementa:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano calendário:2005*

*ATOS POSTERIORES À ALIENAÇÃO ONEROSA DO BEM IMÓVEL.CONTABILIZAÇÃO DO RESULTADO POSITIVO DA REAVALIAÇÃO DO BEM IMÓVEL EM RESERVA DE REAVALIAÇÃO. SIMULAÇÃO. Uma série de atos coordenados no sentido de permitir a contabilização do resultado positivo da reavaliação do bem imóvel na conta de reserva de reavaliação caracterizam simulação, visando ocultar deliberadamente a vontade real da contribuinte, de se esquivar da tributação do ganho de capital decorrente da alienação onerosa mesmo bem imóvel para outra sociedade empresária.*

*DOLO. FRAUDE FISCAL. CONDUTA TIPIFICADA. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. O farto encadeamento de fatos, devidamente documentados, demonstram o intuito doloso da contribuinte, ao operacionalizar um conjunto de atos ordenados e conscientes, com o objetivo de não oferecer à tributação o ganho de capital auferido em alienação onerosa de bem imóvel, e caracterizam a fraude fiscal, além de tipificar conduta prevista no art. 1º, inciso II, da Lei nº 8.137, de 1990, que define os crimes contra a ordem tributária*

*SUSPENSÃO DE ISENÇÃO DE TRIBUTOS FEDERAIS. CONDIÇÕES.PROGRAMA UNIVERSIDADE PARA TODOS. EFEITOS. Caso se verifique que a beneficiária incorreu na prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária, cabe a suspensão da isenção do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins conferida pelo Programa Universidade Para Todos PROUNI,instituído por meio da Medida Provisória nº 213, de 10/09/2004, e convertido na Lei nº 11.096, de 13/01/2005. A suspensão de isenção deve ser efetivada por meio de ato declaratório executivo,cujos efeitos abrangem todo ano calendárico qual a infração foi cometida.*

*IMPUGNAÇÃO. EFEITO NÃO SUSPENSIVO. MULTA DE OFÍCIO.*

*APLICABILIDADE. Consoante procedimentos a serem aplicados na suspensão da imunidade e da isenção, dispostos no art. 32, da Lei nº 9.430, de 1996, uma vez efetivada a suspensão*

*de isenção, por meio do ato declaratório executivo, deverá a autoridade tributária lavrar o auto de infração, se for o caso, sendo que, a impugnação apresentada não terá efeito suspensivo.*

*Recurso Voluntário Negado Provimento.*

Alega a Recorrente que este processo diz respeito à cobrança de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins cobrados em razão da suspensão da isenção de tributos, por ter sido considerado que ele cometeu crime contra a ordem tributária, em decorrência dos fatos apurados no PAF Nº 10120.004712/2010-75 e, portanto, a expedição do Ato Declaratório de Suspensão, bem como a lavratura dos autos de infração dele decorrentes, deveria aguardar a decisão do processo nº 10120.004712/2010-75.

No item 3 – Síntese dos Fatos do presente recurso, a recorrente narra os fatos relacionados à transação que a Fiscalização entendeu como simulação. E no item 4- Cabimento do Presente Recurso, alega divergência com o acórdão paradigma nº: 9202-002.548, cuja ementa transcrevo:

*“MULTA TRIBUTÁRIA. QUALIFICAÇÃO. REQUISITO. DEMONSTRAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. Para a qualificação da multa, utilizando-se o percentual de cento e cinquenta por cento, há a necessidade de demonstração e comprovação cabais do evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. No presente caso, não há demonstração e comprovação cabais do evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo, não devendo prevalecer a qualificação da multa.” (Grifei)*

No item 5 – Das Razões de Mérito, a recorrente descreve novamente a operação que foi analisada pela Fiscalização, faz contestações e por fim, requer o provimento do presente Recurso, para que se determine o cancelamento da cobrança da totalidade do crédito tributário, *“por ser o mesmo contrário a razão da lei e à evidência de prova”*.

O recurso foi admitido por meio do Despacho nº 1400-000.146/2013, de 17/12/2013, o que levou a Fazenda Nacional a apresentar as Contrarrazões aduzindo ausência de pré-questionamento da matéria na Impugnação e no Recurso Voluntário, pois, segundo ela, a recorrente discutiu a multa no aspecto de não ser devida por entender que, em razão do disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, o lançamento de ofício estaria com a exigibilidade suspensa. Assim, o assunto teria sido enfrentado não no sentido de analisar a qualificação da multa, isto é, se estava ou não caracterizado o dolo.

Alega, ainda, a Fazenda, que o acórdão recorrido não merece reforma porque entende que a simulação ficou bem caracterizada e pede:

*“Seja aceita a preliminar de ausência de préquestionamento da matéria ventilada no Recurso Especial e rejeitado o recurso apresentado pelo contribuinte.*

*Caso a preliminar apresentada venha a ser superada, que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto, mantendo-se a decisão proferida pela 2ª Turma da 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF.*

É o relatório.

## Voto

Conselheira Adriana Gomes Rego, Relatora

O recurso é tempestivo, porém não atende aos pressupostos de admissibilidade constantes da Portaria MF nº 256, de 2009 – Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF vigente ao tempo da interposição e nem aos constantes do regimento atual.

Isto porque o presente processo diz respeito a lançamentos decorrentes de procedimentos de suspensão de isenção, que por sua vez decorrem do fato de a Fiscalização ter apurado crime contra a ordem tributária, por entender que o sujeito passivo simulou uma incorporação seguida de simulação, para evitar a ocorrência do fato gerador do ganho de capital. Esses fatos estão descritos em outro processo também, conforme mencionado pelo sujeito passivo (PAF nº 10120.004712/2010-75), mediante o qual a Fiscalização cobrou os tributos relativos à operação em si.

Ocorre que desde a impugnação, o sujeito passivo vem pedindo o sobrestamento do julgamento dos autos de infração constantes do presente processo mas, ao mesmo tempo, vem discutindo que não cometeu o ilícito tributário que ensejou a suspensão da isenção. Em consequência disso, tanto a decisão de 1ª instância, como a de 2ª instância, mantiveram as exigências constantes do presente processo, mas também analisaram o operação que motivou o lançamento do PAF 10120.004712/2010-75, efetuado com multa qualificada.

Ocorre que em seu recurso especial, a recorrente não traz qualquer paradigma no sentido de que os autos de exigência de tributos cobrados em decorrência de um procedimento de suspensão de isenção, cujos fatos estão apurados em outro processo devem aguardar aquele lançamento. Apenas colaciona acórdão paradigma relativo à multa qualificada.

E, no tocante à multa qualificada, ela informa que essa divergência reside na “*interpretação dos dispositivos legais aplicáveis, que estabelecem a aplicação da multa qualificada por dolo ou fraude*” e transcreve a ementa do acórdão paradigma, aduz que este foi claro ao definir que a regra geral para qualificar a multa é necessária “*demonstração e comprovação cabais do evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo*” (grifos do original), mas não faz o cotejo onde, no acórdão recorrido, surge esta divergência, deixando de atender, portanto, ao disposto no §6º do art. 67 do Anexo II do Regimento de 2009, que corresponde ao §8º do art. 67 do atual Regimento.

Mesmo a Recorrente não tendo demonstrado analiticamente os pontos específicos no acórdão recorrido, como houve despacho de admissibilidade dando seguimento ao recurso, resolvi analisar se haveria a divergência e, ainda assim, não a identifiquei.

É que o voto condutor do acórdão recorrido adotou os mesmos fundamentos da Delegacia de Julgamento para manter a multa qualificada que assim motivou o seu posicionamento:

*Mostra-se evidente que as operações que ocorreram no sentido promover a entrada da impugnante como sócia da Galula, a integralização do capital mediante a utilização do bem imóvel e a contabilização do valor positivo da reavaliação em conta de*

*reserva de reavaliação, permitindo o diferimento da tributação, foram todas simuladas.*

*Resta ainda mais manifesta a ilicitude dos atos quando se verifica uma série de contradições, começando pelo fato de que, não obstante o imóvel ter sido incorporado ao patrimônio da Galula, foi a impugnante que se apresentou, em momento posterior, como proprietária do imóvel para dar sua quitação no cartório de imóveis e que continuou recebendo os pagamentos efetuados pela SGC em razão da alienação onerosa.*

*Dando seqüência às incoerências, a Galula contabilizou a incorporação do imóvel **antes** mesmo de a Quarta Alteração Contratual ser assinada ou mesmo levada a arquivamento na Junta Comercial. E mais: logo em seguida contabilizou a alienação à SGC, com **prejuízo** na venda.*

*Curioso constatar que a impugnante, ao discorrer na peça defensiva que **não** teria se efetivado a Quarta Alteração Contratual, e que por consequência não teria sido admitida como nova sócia da Galula, que “A quarta alteração contratual da Galula NÃO foi levada a registro no ofício de imóveis competente (...)”, que **o bem imóvel nem mesmo chegou a fazer parte do patrimônio da suposta empresa investida, vem ratificar o entendimento da Fiscalização, no sentido de que as operações foram simuladas.***

*As contradições da impugnante mostram-se ainda mais evidentes, na medida em que afirma, categoricamente, por um lado, na peça de defesa, que a alteração contratual da Galula não foi efetivada, e, por outro, registra nos seus livros contábeis lançamentos de constituição de reserva de reavaliação ocorrida em razão da reavaliação de bem imóvel ocorrida em razão de sua integralização para compor uma nova sociedade empresária.*

*A própria contribuinte na sua impugnação **corrobora** os indícios levantados pela Fiscalização, no sentido que os atos referentes à alteração societária e a integralização do capital social da Galula foram simulados, visando ocultar o ganho de capital auferido decorrente da alienação onerosa do imóvel para a SGC.*

*Em brilhante voto no processo administrativo nº 11080.008017/200411, o Conselheiro Nelson Mallmann, no Acórdão nº 10421.675, do Primeiro Conselho de Contribuintes, ao discorrer sobre as diferenças entre evasão fiscal (ilícita) e elisão fiscal (lícita), destaca mais um aspecto relevante, que se amolda perfeitamente ao caso concreto analisado nos presentes autos:*

*(...) há de se considerar uma outra característica diferenciadora entre as condutas: a cronologia do ato. Constata-se uma diferença temporal entre a elisão e a evasão. Sendo assim, faz-se necessário uma avaliação cronológica do ato ou negócio jurídico; há de se averiguar quando foi praticado no intuito de evitar, reduzir ou retardar o pagamento do imposto, ou seja, deve-se verificar se foram realizados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato imponible. Se o ato ou negócio jurídico foi praticado antes, pode-se estar diante de uma elisão fiscal,*

*porém se praticado posteriormente estará constatada uma evasão fiscal. A diferenciação baseada na cronologia busca consagrar a licitude da elisão com base na falta de corporificação do fato gerador da obrigação tributária, já que esta, de acordo com o art. 113, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), surge, somente, com a ocorrência daquele. Portanto, conclui-se que a elisão consiste em não entrar na relação fiscal e evasão é da relação sair após já ter estado. O contribuinte, então, para fugir ao alcance da norma e do tributo decorrente, pode escolher entre dois caminhos: ou desvia-se do campo de tributação, ou, já sujeito a sua incidência, utiliza-se de meios ilícitos para impedir, reduzir ou retardar o recolhimento do imposto devido, pela descaracterização do fato gerador ou pela redução da base de cálculo. (grifei)*

*Conforme já exhaustivamente demonstrado, uma vez celebrada a alienação onerosa do bem imóvel, restou concretizada a hipótese de incidência prevista na norma tributária. Posteriormente, arquitetou a contribuinte uma série de atos visando encobrir tal transação, que, contudo, foram descobertos pela autoridade tributária, resultado de um trabalho minucioso e detalhado que demonstrou com contundência a ilicitude da atitude da requerente.*

*Portanto, resta caracterizada a conduta **dolosa** da contribuinte, em operacionalizar uma série de atos deliberados, conscientes, com a intenção de se esquivar da tributação do IRPJ e da CSLL.*

*Nesse contexto, configura-se a fraude fiscal, nos termos do artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964:*

Da leitura desses trechos transcritos, já é possível constatar que o acórdão recorrido manteve a qualificação da multa de ofício porque vislumbrou a fraude, por concordar com a Fiscalização e decisão de DRJ, no sentido de que as operações analisadas foram realizadas de forma simulada, para descaracterizar uma tributação de ganho de capital. Contudo, esse entendimento é feito à luz dos fatos e provas trazidos aos autos.

Também ficou evidenciado que o acórdão recorrido expressou e esclareceu as razões de manter a multa qualificada. Ou seja, se a divergência fosse pelo fato de uma decisão motivar e a outra, não, essa divergência também não se apresenta neste caso pois houve motivação para manter a qualificação.

Já no acórdão paradigma, a situação fática enfrentada foi completamente diferente, pois a fiscalização analisou contratos de mútuo e entendeu que estes eram fraudulentos e autuou IRF – pagamentos sem causa. A 2ª Turma da Câmara Superior entendeu que o Fisco não demonstrou, não esclareceu, não tipificou o motivo pelo qual considerou os contratos como fraudulentos. Ou seja, o acórdão paradigma não manteve a multa qualificada por entender que a Fiscalização não demonstrou justificável a multa de 150%.

Assim, não entendo que há divergência entre os acórdãos quanto à aplicação da multa qualificada. Ambos convergem no sentido de que é preciso demonstrar o dolo, ou seja, nenhum dos acórdãos expressou o entendimento de que não é preciso a demonstração do dolo. Ocorre que em um, o colegiado entendeu, a partir dos fatos trazidos aos autos, que o dolo restou demonstrado. Em outro, a partir de outros fatos e outras provas, o colegiado entendeu que não ficou demonstrado.

Por oportuno, consultando a tramitação do PAF nº 10120.004712/2010-75, verifico que naquele processo, a contribuinte também impetrou recurso especial, o qual teve a sua admissibilidade negada mediante despacho exarado em 12 de janeiro de 2016, confirmado

pelo Presidente da CSRF mediante Despacho de Reexame, havendo os autos seguido para ciência do sujeito passivo em 15 de janeiro de 2016.

Assim, mesmo o pleito do sujeito passivo de sobrestamento do julgamento dos autos para aguardar decisão final relativa ao processo nº 10120.004712/2010-75 não pode prosperar, haja vista que é definitivo o despacho do Presidente da CSRF que negar ou der seguimento ao recurso especial.

Também não pode prosperar o pleito trazido pelo patrono da recorrente, em sede de sustentação oral, a título de matéria de ordem pública, no sentido de que a suspensão da isenção teria ocorrido em razão do art. 4º da IN SRF nº 456, de 2004, e como essa instrução normativa havia sido revogada pela IN RFB nº 1.394, de 2013, não poderia prevalecer a suspensão da isenção.

É que, se analisarmos o documento que notifica o sujeito passivo a respeito da suspensão (Notificação Fiscal, fl. 333, volume 2), ele informa a seguinte base legal: art. 13 combinado com o art. 15, §3º, ambos da Lei nº 9.532/97.

Analisando esses dispositivos, tem-se que consoante o art. 13, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o art. 12:

*(..)relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.*

O art. 15, §3º, por sua vez, estendeu a aplicação do art. 13 às instituições isentas.

Assim, em que pese o ADE de suspensão da isenção, fl. 344 do volume 2, fazer menção à Instrução Normativa SRF nº 456, de 2004, o fato é que a orientação da IN tem previsão legal.

Aliás, também a IN RFB nº 1.394, de 2013, autoriza a suspensão da isenção todas as vezes em que o sujeito passivo cometer infração à legislação tributária, consoante dispõe o seu art. 13:

*Art. 13. Caso a instituição seja desvinculada do Prouni, a suspensão da isenção dos tributos de que trata o art. 2º será a partir da data da ocorrência da falta que ensejar a suspensão, alcançando todo o período de apuração dos tributos.*

*§ 1º Quando for constatado que a instituição beneficiária da isenção está descumprindo os requisitos ou as condições pertinentes à matéria ou previstos na legislação tributária, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.*

*§ 2º A instituição poderá, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.*

§ 3º O Delegado da Receita Federal do Brasil decidirá sobre a procedência das alegações, e, no caso de improcedência, expedirá ato declaratório suspensivo da isenção, do qual dará ciência à instituição.

§ 4º Será igualmente expedido o ato suspensivo de que trata o § 3º, depois de decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da instituição.

§ 5º Ejetivada a suspensão da isenção:

I - a instituição poderá, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ); e

II - a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração, se for o caso, com a exigência do crédito tributário, desde a data da ocorrência da falta que ensejar a suspensão, da multa de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e de juros de mora.

§ 6º A impugnação relativa à suspensão da isenção obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal.

§ 7º A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.

§ 8º Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

§ 9º O disposto no caput aplica-se, também, à hipótese de desvinculação da entidade de ensino do Prouni determinada pelo Ministério da Educação, em virtude de descumprimento das obrigações assumidas no termo de adesão.

Em face de todo o exposto, ou seja, ausência de paradigma no tocante ao sobrestamento, ausência de demonstração analítica da divergência, bem como ausência da própria divergência no tocante à multa qualificada, manifesto-me por não conhecer o recurso especial do contribuinte, e nem conhecer a matéria trazida pelo patrono como sendo de ordem pública.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo