



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 18471.001580/2006-75
Recurso nº 160.133 Voluntário
Acórdão nº 3301-00.080 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de maio de 2009
Matéria IRPF
Recorrente MARCELA BRONSTEIN
Recorrida 3ª TURMA/DRJ RIO DE JANEIRO II/RJ

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, ausentes o dolo, a fraude ou a simulação, aplica-se o prazo de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º, do CTN, ainda que não tenha havido pagamento antecipado.

Homologa-se no caso a atividade, o procedimento realizado pelo sujeito passivo, consistente em “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo”, inclusive quando tenha havido omissão no exercício daquela atividade.

A hipótese de que trata o artigo 149, V, do Código, é exceção à regra geral do artigo 173, I.

A interpretação do *caput* do artigo 150 deve ser feita em conjunto com os artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, §§1º e 4º, 156, V e VII, e 173, I, todos do CTN.

Desqualificar multa.

Acolher preliminar de decadência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os Membros da Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em DESQUALIFICAR a multa e, por consequência, em ACOLHER a preliminar de decadência, nos termos do voto da Relatora. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Silvana Mancini Karam e Eduardo Tadeu Farah.


IVETÊ MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
Presidente


VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE
Relator

FORMALIZADO EM: 08 NOV 2010

Participaram, ainda, da sessão de julgamento os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos, Núbia Matos Moura, Alexandre Naoki Nishioka, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Rubens Maurício Carvalho (Suplente convocado) e Sidney Ferro Barros (Suplente convocado). Fez sustentação oral a Dr^a Maria Barreira Jatahi, OAB/RJ nº 104.168.

Relatório

Em 08/12/2006 a contribuinte foi autuada no valor total de R\$ 548.901,37, sendo R\$ 157.066,81 de Imposto de Renda Pessoa Física, R\$ 235.600,21 de multa proporcional e R\$ 156.234,35 de juros de mora, atualizados até 30/11/2006.

De acordo com o Auto de Infração de fls. 291/296, a contribuinte **omitiu ganho de capital** obtido em alienação de bens e direitos realizada em 31/12/2000. Foi aplicada multa no importe de 150%.

Consta Termo de Verificação Fiscal às fls. 252/290.

Inconformada com o lançamento de ofício levado a efeito pelo Fisco, a contribuinte apresentou sua defesa (Impugnação ao Auto de Infração) às fls. 299/331, oportunidade em que sustentou o quanto segue:

- As operações questionadas pela autoridade autuante podem ser assim sintetizadas:
 - Em 01/12/2000 os SÓCIOS adquiriram a totalidade das quotas representativas do capital social de MANAGING, então no valor de R\$100,00, e subscreveram aumento de capital da referida empresa no valor de R\$ 2.958.531,00, integralizando-o mediante a conferência da totalidade das quotas representativas do capital de AD LAB e BRONSTEIN;
 - Em 04/12/2000, às 10h., MANAGING adquiriu a totalidade das quotas representativas do capital social de ALC, então no valor de R\$ 100,00, e subscreveu aumento de capital da referida empresa no valor de R\$2.958.631,00, integralizando-o mediante

a conferência da totalidade das quotas representativas do capital de AD LAB e BRONSTEIN; às 17h, ALC aumentou seu capital e emitiu 182.363 novas ações com valor nominal de R\$ 1,00, as quais foram subscritas por PADS, com ágio de R\$47.817.637,00, e integralizadas pela entrega de notas promissórias *pro soluto* no valor total de R\$ 48.000.000,00; às 19h, MANAGING retirou-se de ALC, resgatando suas ações por R\$ 48.000.000,00;

- Em 05/12/2000, ALC foi incorporada por PADS, tendo os investimentos de ALC em AD LAB e BRONSTEIN sido transferidos a PADS por R\$ 2.958.531,00 (valor de patrimônio líquido contábil da incorporada);
- Em 12/12/2000, PADS vendeu a totalidade do seu investimento em AD LAB e BRONSTEIN a ATACAMA, tendo aquela recebido desta, em pagamento de parte do preço de venda, em duas etapas, cheques administrativos nos montantes de R\$ 43.026.027,79 e R\$ 427.727,21;
- Em 13/03/2000 e 15/12/2000, PADS, na qualidade de sucessora de ALC, repassou a MANAGING, a título de pagamento de parte do reembolso de ações, cheques administrativos (no valor de R\$ 43.026.027,79), tendo MANAGING distribuído aos SÓCIOS lucros no montante de R\$ 41.512.617,72;
- Não se discute, no presente processo administrativo, a legitimidade de nenhum dos atos praticados isoladamente pela contribuinte, mas sim o conjunto destes, em razão dos resultados que, com eles, a autuada pretendeu atingir; inclusive, a validade dos atos praticados pela contribuinte foi atestada pelo próprio Fisco, às fls. 17 e 26 do Termo de Verificação Fiscal (TVF);
- Desta forma, o presente processo administrativo tem por escopo discutir: (i) podem as autoridades fiscais, para efeitos de tributação, desconsiderar a validade de atos que, embora legais se encarados isoladamente, consubstanciam um conjunto de operações desprovido de motivação negocial e destinado exclusiva ou predominantemente a evitar o pagamento de IR? e (ii) em caso afirmativo, a falta de motivação negocial desse conjunto de atos representa uma simulação apta a justificar a aplicação da multa de 150%?
- De acordo com o art. 102 do Código Civil, nos elementos caracterizadores da simulação encontram-se apenas dados integrantes do próprio ato ou negócio jurídico e não de um conjunto de atos jurídicos;
- É equivocado afirmar, assim, que a intenção – mesmo preponderante ou até única – de afastar a incidência de imposto possa configura simulação de ato ou negócio jurídico;

- No caso concreto, nenhuma das operações analisadas pelos fiscais autuantes poderia ser considerada simulada, porque produziram os efeitos nela previstos, atribuindo direitos às pessoas nela especificadas;
- Para que se verifique a simulação, é necessário que o vício se situe no ato praticado pelo contribuinte, como reconhecem diversas decisões do 1º Conselho de Contribuintes;
- O art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº. 104/2001 – posteriormente, portanto, às operações questionadas – não é auto-aplicável, já que ele próprio faz menção à necessidade de uma lei ordinária para que possa ter aplicação;
- O art. 166, parágrafo único, do CTN, chegou a ser objeto de regulamentação pelos arts. 13 e seguintes da Medida Provisória nº. 66/2002 – que tinham como escopo atingir atos que, embora lícitos, fossem praticados com abuso de forma ou falta e propósito negocial;
- No entanto, as normas em questão não foram consideradas na conversão da MP nº. 66/02 em lei, motivo pelo qual ainda não há, no ordenamento jurídico, lei que preveja hipóteses específicas de desconsideração ou requalificação, para fins de incidência de tributos, de atos e negócios jurídicos lícitos; no mais, ainda que houvesse tal lei, não seria aplicável à contribuinte, por não ter efeitos retroativos;
- Apesar de não terem sido convertidos em lei, os arts. 13 e seguintes da MP nº. 66/02 servem para indicar quais seriam os atos por eles visados e, conseqüentemente, quais seriam os atos que, apesar de não consubstanciarem fraude ou simulação, deveriam ser desconsiderados, no entender do Fisco;
- Tendo em vista que os atos previstos nos arts. 13 e 14 da MP são lícitos e não consubstanciam simulação, a eles não se aplicaria multa qualificada, dando-se ao contribuinte – que teria agido sem dolo – a oportunidade de reconsiderar os efeitos dos atos praticados, pagando o imposto devido apenas com juros e multa de mora, o que é corroborado pelo art. 17 da mesma MP;
- As hipóteses previstas nos arts. 13 e 14 da MP não têm conotação penal e, por isso, merecem tratamento diferente daquele em que está presente o evidente intuito de fraude;
- As operações realizadas pela contribuinte, apesar de terem evitado a incidência do IR, foram absolutamente lícitas e atingiram os efeitos por ela desejados; portanto, poderiam ser rejeitadas com base nos arts. 13 e 14 da MP nº. 66/02, se tais artigos tivessem sido acolhidos no processo de sua conversão em lei, mas jamais serem tratados como simulação;
- Nos termos do art. 44, II, da Lei nº. 9.430/96, a aplicação da multa de 150% apenas se justifica quando há “evidente intuito de fraude”, ou seja, quando fica comprovada a existência de dolo do contribuinte em fraudar a Fazenda Pública;

- Assim, é descabida a aplicação da multa qualificada de 150% quando, apesar de ser válida a autuação por omissão de rendimentos, a fraude é apenas presumida, e não provada;
- As figuras da sonegação e fraude previstas nos arts. 71 e 72 da Lei nº. 4.502/64 correspondem a tipos penais dolosos, previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº. 8.137/90;
- Nas hipóteses previstas na Lei nº. 8.137/90, a conduta criminosa e, portanto, também a fraude, têm como pressuposto a existência de um elemento de falsidade, inexatidão ou omissão (que caracterizam a simulação); é por essa razão que a jurisprudência administrativa vem entendendo ser cabível a aplicação da multa qualificada de 150% apenas nos casos em que fica comprovada a existência daqueles pressupostos;
- Assim, não é qualquer ilícito tributário que tipifica crime e a aplicação indiscriminada da multa de 150%, no lugar da multa de 75%, que ficaria sem utilidade para todos os casos de lançamento de ofício;
- Tendo em vista que as operações realizadas pela contribuinte, ainda que desprovidas de propósito negocial, foram lícitas e legítimas, é aplicável, ao caso concreto, para fins de contagem do prazo decadencial, a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN, e não aquela prevista no art. 173, I, do mesmo diploma legal;
- Desta forma, diante do fato de que o auto de infração exige da contribuinte IR sobre ganho de capital auferido na alienação das quotas da AD LAB e BRONSTEIN para ATACAMA, ocorrida em dezembro de 2000, o respectivo crédito tributário foi extinto pela decadência, já que transcorridos mais de 5 (cinco) anos até a data do lançamento de ofício (que se deu em 15/12/2006).

Às fls. 338/348 sobreveio decisão de primeira instância administrativa, que considerou o **lançamento procedente**, pelos motivos sucintamente expostos a seguir:

- Mesmo após a edição da Lei Complementar nº. 104/2002 há várias decisões do Conselho de Contribuintes no sentido de que se caracteriza a simulação quando os atos formais não representam a real intenção do contribuinte, situação em que o fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade não garante a legitimidade do conjunto de operações;
- A simulação pode ser definida como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de um negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o objetivo de enganar terceiros;
- Na simulação haverá sempre um ilícito oculto; o fato gerador ocorre, mas é descaracterizado, ou não é tipologicamente conhecido em sua

 5

aparência como hipótese de incidência legal, sendo que a forma esconde o real objetivo das partes;

- No caso concreto a simulação está configurada, pois as apurações feitas pela fiscalização demonstram que todas as etapas do processo de alienação das quotas foram antecipada e cuidadosamente planejadas mediante a utilização de empresas de fachada criadas especificamente para isso e de simulações de operações estruturadas sucessivamente para garantir que a AD LAB e o BRONSTEIN chegassem ao adquirente final;
- Resta claro que a intenção era efetivamente a venda das quotas representativas do capital social da BRONSTEIN ADMINISTRADORA LABORIAL S/C LTDA. (AD LAB) e do LABORATÓRIO BRONSTEIN à ATACAMA, restando igualmente claro que as pessoas envolvidas nas operações, incluindo-se aí a contribuinte, agiram com a intenção livre e consciente de ludibriar a tributação, incorrendo em simulação, prescrita no art. 149, VII, do CTN;
- Assim, é cabível a aplicação da multa qualificada de 150%, uma vez que restou evidente a intenção livre e consciente da contribuinte, mediante simulação, em negar a existência de recursos tributáveis com o intuito de ocultação do fato gerador e conseqüente ausência de recolhimento do IR devido;
- Caracterizada a simulação, a contagem do prazo decadencial, no caso concreto, deve ser feita a partir do que determina o art. 173, I, do CTN, o que afasta a alegação de decadência no caso dos autos.

Inconformada com a decisão proferida em sede de primeira instância administrativa, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 357/404, oportunidade em que ratificou os argumentos lançados em sede de impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Relatora.

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto nº. 70.235, de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado. Assim, conheço-o e passo ao exame do mérito.

Cuida o presente processo administrativo, como bem delimitado pela Recorrente, da possibilidade, ou impossibilidade de concretização de planejamentos tributários com vistas à economia de tributos, à luz do ordenamento jurídico vigente, especialmente diante do atual conceito de “simulação” e da chamada “norma fiscal antielisiva”.

Conforme já relatado, as operações questionadas pelo Fisco podem ser assim resumidas:

Em 01/12/2000 os sócios adquiriram a totalidade das quotas representativas do capital social da empresa MANAGING, então no valor de R\$ 100,00, e subscreveram aumento de capital da mencionada empresa no valor de R\$ 2.958.531,00, integralizando-o mediante a conferência das quotas representativas do capital de AD LAB e BRONSTEIN.

Em seguida, já em 04/12/2000, às 10h., a MANAGING adquiriu a totalidade das quotas representativas do capital social de ALC, então no valor de R\$ 100,00, e subscreveu aumento de capital da referida empresa no valor de R\$ 2.958.631,00, integralizando-o mediante a conferência da totalidade das quotas representativas do capital de AD LAB e BRONSTEIN; às 17h., ALC aumentou seu capital e emitiu 182.363 novas ações com valor nominal de R\$1,00, as quais foram subscritas por PADS, com ágio de R\$ 47.817.637,00, e integralizadas pela entrega de notas promissórias pro soluto no valor total de R\$48.000.000,00; às 19h., MANAGING retirou-se de ALC, resgatando suas ações por R\$48.000.000,00.

Após, em 05/12/2000, ALC foi incorporada por PADS, tendo os investimentos de ALC em AD LAB e BRONSTEIN sido transferidos a PADS por R\$ 2.958.531,00 (valor de patrimônio líquido contábil da incorporada). Já em 12/12/2000, PADS vendeu a totalidade do seu investimento em AD LAB e BRONSTEIN a ATACAMA, tendo aquela recebido desta, em pagamento de parte do preço de venda, em duas etapas, cheques administrativos nos montantes de R\$ 43.026.027,79 e R\$ 427.727,21.

Por fim, em 13/12/2000 e 15/12/2000, PADS, na qualidade de sucessora de ALC, repassou a MANAGING, a título de pagamento de parte do reembolso de ações, cheques administrativos (no valor de R\$ 43.026.027,79), tendo MANAGING distribuído aos sócios lucros no montante de R\$ 41.512.617,72.

Na esteira do exposto pela Recorrente, a ilegitimidade e a ilicitude das operações levadas a efeito por esta, se analisadas isoladamente, **não** foram constatadas pelas autoridades lançadoras, como de fato se pode observar da leitura do Termo de Verificação Fiscal (TVF), que assim dispôs:

“Numa primeira análise, bem simplista, constata-se que todas as transações efetuadas por MARIO, DULCEIA, MARCELA, KATIA, MANAGING, ALC, PADS e ATACAMA decorreram de acordos de vontade e que, efetivamente, nenhuma delas, isoladamente, poderia ser considerada ilícita, o que levaria à conclusão, também simplista, de que a conduta destas pessoas estaria a revelar apenas a intenção de praticar planejamento tributário, perfeitamente aceitável em uma sociedade caracterizada pela liberdade de auto-organização como a nossa ” (TVF, pág 17)

“Embora todas as transações anteriormente descritas, isoladamente e do ponto de vista meramente formal, não

D 7

denotem ilicitude, a moderna doutrina acerca do planejamento tributário, conforme já dito anteriormente, não se satisfaz com a simples constatação da legalidade das operações, mas sim exige motivação extra tributária." (TVF, pág. 26)

No caso concreto se pode constatar, de um lado, o entendimento do Fisco no sentido de que, muito embora as operações denotem licitude do ponto de vista isolado, seu conjunto exprime verdadeira "simulação", pois as operações levadas a efeito, sem qualquer propósito negocial que as justificassem, tiveram o fim específico de eliminar o imposto de renda devido. De outro lado, todavia, há o entendimento da contribuinte no sentido de que o conjunto das operações realizadas não se enquadra no conceito de "simulação" conferido pelo Código Civil Brasileiro, e, ainda, que a "norma antielisiva" contida no art. 116, parágrafo único, do CTN carece de regulamentação. Por fim, aduz também a Recorrente que, não havendo que se falar em conduta fraudulenta, a contagem do prazo decadencial, na hipótese dos autos, deve seguir a regra fixada pelo art. 150, par. 4º, do CTN, e não a do art. 173, I, do mesmo diploma legal.

Antes de adentrar no mérito da discussão, neste passo, entendemos imprescindível repisar alguns conceitos de direito civil que, aqui, não parecem ter sido tratados com a acuidade necessária.

Com efeito, o Código Civil, à época da ocorrência dos fatos, dispunha que:

"Art. 102. Haverá simulação nos atos jurídicos em geral.

I – quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem, ou transmitem;

II – quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira,

III- quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados."

Dissertando a respeito do referido conceito, Alberto Xavier esclarece que *"a simulação é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo entre o declarante e o declaratário e determinada pelo intuito de enganar terceiros"* (XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 52).

A simulação, entende a doutrina, pode ser classificada em simulação relativa ou absoluta. Sobre a simulação absoluta, o Conselheiro João Francisco Bianco verbera que *"o negócio jurídico é realizado para não ter eficácia alguma. A declaração de vontade destina-se a não produzir efeitos. As partes aparentemente querem algo; mas, na verdade, não querem nada. Seu objetivo é simplesmente enganar maliciosamente terceiros. (...)"* (BIANCO, João Francisco. In: YAMASHITA, Douglas (coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007. p. 182).

De outra sorte, a simulação relativa, como preceitua Leonardo de Andrade Mattietto, *"é aquela em que há um negócio simulado, que camufla um outro negócio, o qual é dissimulado, escondido ("colorem habet, substantiam vero alteram"). Por exemplo, as partes realizam uma compra e venda, com preço fictício, quando na verdade desejam celebrar um contrato de doação"* (In: TEPEDINO, Gustavo (coord.). *A Parte Geral do Novo Código Civil – Estudos na Perspectiva Civil-Constitucional*. 3ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 350).

Na simulação, portanto, é essencial que haja uma completa dissociação entre o negócio jurídico que aparentou ter sido realizado e aquele que efetivamente o foi, sendo este ajuste, entabulado pelas partes em comum acordo, realizado com o intuito de prejudicar terceiros.

Referido conceito, como é cediço, não se confunde com o de negócio jurídico indireto. Neste último, *“as partes, ao adotarem essa estrutura jurídica típica, objetivaram atingir um fim diverso daquele para o qual o negócio jurídico foi criado. Em outras palavras, as partes realizam um negócio jurídico típico para atingir uma finalidade própria de outro negócio jurídico, também típico”* (BIANCO, João Francisco. *Op. cit.* p. 184).

Note-se, portanto, que há um limite tênue entre as referidas figuras que, no entanto, não se confundem. No negócio jurídico indireto, a declaração de vontade é exatamente igual ao intuito das partes.

Referidos conceitos, por sua vez, diferem do conceito de fraude, ao qual a legislação tributária já se reportou de maneira expressa, consoante se extrai dos seguintes dispositivos legais:

Lei 4.502/64:

“Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

Lei 8.137/90:

“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (.)

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal”

Fraude, portanto, nos termos da legislação tributária, é ato ou omissão do sujeito passivo que *“visa reduzir [ou retardar] o montante do imposto devido [ou eliminá-lo], pela inserção de elementos que sabe inexatos”* (excerto retirado do voto do Conselheiro Nelson Mallmann, proferido no Recurso Voluntário nº. 149.697, julgado pela 4ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, na sessão de 18 de outubro de 2006).

É bem de ver, nesse passo, que o conceito de fraude demanda a demonstração de que o fim colimado pelas partes é vedado em direito.

Por fim, cumpre distinguir tais figuras jurídicas daquilo que se designa “dolo”, em sua acepção albergada pelo direito tributário. Com efeito, a respeito do referido conceito, Caio Mário verbera que:

“O mecanismo psíquico do dolo, por ação ou omissão, é o mesmo, e se verifica na utilização de um processo malicioso de convencimento, que produza na vítima um

estado de erro ou de ignorância, determinante de uma declaração de vontade que não seria obtida de outra maneira” (PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil – Introdução ao Direito Civil. Teoria Geral de Direito Civil*. 22ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 527).

Uma breve leitura do que se encontra assente a respeito do conceito de “dolo” no direito civil é insuficiente para a sua compreensão no âmbito do direito tributário. Isto porque, à luz do que dispõe o atual artigo 147 do Código Civil, em consonância com aquilo que a doutrina e a jurisprudência consolidaram, o dolo tem por intuito induzir o outro contratante ou permitir que permaneça com uma noção distorcida da realidade. Isto é, o dolo, para o direito civil, está adstrito à constatação que uma das partes tenha agido de forma a ludibriar a correta e integral concepção da realidade da outra ou das demais, impedindo-a(s) de ter a correta concepção dos fatos.

A noção em direito tributário, ao contrário, é um pouco distinta, eis que a malícia volta-se a ludibriar o Fisco, ocultando-lhe, de forma comissiva ou omissiva, aspectos relacionados com a real ocorrência do fato gerador. Concorde-se, portanto, neste ponto, com Heleno Taveira Tôrres, para quem “*o dolo, em matéria tributária, não dispõe de autonomia para os fins de qualificar atos, comissivos ou omissivos, de exigibilidade de tributos*” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 354). Isto é, o dolo, como figura autônoma, não se afigura suficiente para determinar a exigibilidade de tributos ou para desconsiderar negócios jurídicos válidos, mas para, a partir de sua verificação *in concreto*, determinar a ampliação do prazo decadencial, qualificar a multa imposta, dentre outros efeitos típicos.

Sendo estes os principais pontos que entendemos relevante destacar, cumpre volver à análise do caso em tela.

Nesse passo, analisando os documentos constantes dos autos, entendeu a Recorrida que:

“No caso concreto em análise, de acordo com as considerações anteriores, configura-se a simulação. As apurações feitas pela fiscalização demonstram que todas as etapas do processo de alienação das quotas foram antecipada e cuidadosamente planejadas mediante a utilização de empresas de fachada criadas especificamente para isso e de simulações de operações estruturadas sucessivamente para garantir que a AD LAB e o BRONSTEIN chegassem ao adquirente final. Resta, pois, claro que a intenção era efetivamente a venda das quotas representativas do capital social da Bronstein Administradora Laboratorial S/C Ltda (AD LAB) e do Laboratório Bronstein Ltda (BRONSTEIN) à ATACAMA, restando igualmente claro que as pessoas envolvidas nas operações, incluindo-se aí a impugnante, agiram com a intenção livre e consciente de ludibriar a tributação, incorrendo em simulação prescrita no art. 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº. 5.172, de 25 de Outubro de 1966), que determina o lançamento de ofício neste caso”.

Em que pese a extensa justificativa conferida pela Recorrida ao enquadramento legal do caso como “simulação” propriamente dita, mais especificamente “simulação relativa”, entendemos que tal conceituação não se afigura correta.

Como já verberado linhas atrás, o ordenamento jurídico à época dos fatos, isto é, o artigo 102 do Código Civil de 1916, previa apenas três hipóteses em que se poderia vislumbrar a ocorrência da simulação, a saber (i) quando aparentassem conferir ou transmitir direitos a pessoas distintas daquelas que, efetivamente, se conferem ou transmitem; (ii) quando

contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; (iii) quando os negócios jurídicos fossem antedatados ou pós-datados.

Em súmula: seria preciso que restasse demonstrado que inocorreu, de fato, aquilo que as partes afirmaram haver ocorrido, ou, em outros termos, que a vontade declarada das partes se dissociasse de sua vontade real.

Ora, não é este o caso dos autos.

Conforme já visto e revisto, a reestruturação entabulada, muito embora com o exclusivo escopo de economizar tributos, efetivamente foi levada a cabo pelas partes. Não há, nem houve, qualquer dissociação entre o negócio jurídico pactuado e aquele “declarado” a terceiros, dentre os quais inclui-se o Fisco.

Não há dúvidas, e nem sequer a fiscalização levanta tais dúvidas, de que, efetivamente, ocorreram as aquisições do controle da ALC Holding e da MANAGING, bem como de seus respectivos aumentos de capital. Igualmente resta indubitável que a ALC emitiu novas ações, adquiridas com ágio pela empresa PADS que, bem assim, após o resgate das ações da MANAGING na ALC, tornou-se única e exclusiva acionista da empresa, para depois incorporá-la. Por derradeiro, também não é posta em cheque a alienação das quotas de AD LAB e BRONSTEIN pela PADS para a ATACAMA.

A própria fiscalização, após esmerada análise dos fatos, entendeu que “todas as transações efetuadas por MARIO, DULCEIA, MARCELA, KATIA, MANAGING, ALC, PADS e ATACAMA decorreram de acordos de vontade e que, efetivamente, nenhuma delas, isoladamente, poderia ser considerada ilícita”.

E nem poderia ser diferente. Analisando-se, especificamente, a licitude das operações, cabe elaborar o seguinte resumo:

* a convocação de assembléia geral extraordinária é considerada regular, ainda que não observadas as formalidades previstas no modo de convocação, se comparecerem a ela todos os acionistas (art. 124, *caput* e §4º da Lei 6.404/76, no caso das sociedades anônimas, e art. 1.072, *caput* e §2º, do Código Civil, no caso das sociedades limitadas);

* cabe à assembléia geral (ordinária ou extraordinária) deliberar a respeito de aumento de capital, na forma do art. 166, *caput*, e demais incisos, no caso das sociedades anônimas, e do art. 1.082, do Código Civil, no caso das sociedades limitadas;

* é permitida a emissão e subscrição de ações com ágio, com fundamento no que dispõe o artigo 170, I, da Lei das S.A.;

* é permitido o resgate das ações, quando de classes distintas, inclusive mediante o pagamento por meio de reserva de ágio, na forma do art. 200, II, da Lei 6.404/76;

* cabe à assembléia geral a deliberação a respeito da incorporação, na forma do art. 121, VIII, da Lei 6.404/76.

Nenhum problema há, portanto, no fato de que, “num curtíssimo espaço de tempo decorrido entre cada operação”, como afirma a fiscalização, as quotas do capital social da AD LAB e da BRONSTEIN tenham mudado de mãos 4 (quatro) vezes, muito menos no



fato de a ALC ter realizado três AGEs distintas no dia 04.12.2000 e duas em 05.12.2000, sendo certo que, como se viu, a celebração de referidas deliberações, no caso de comparecimento da integralidade dos sócios, torna despropositada qualquer convocação específica.

Desta sorte, é incorreta a alegação da fiscalização de que a reestruturação engendrada tenha sido simulada.

Não há que se falar ainda nem em fraude, nem em dolo, conforme expusemos linhas atrás.

Ausentes, portanto, o dolo, a fraude e a simulação, o prazo decadencial no presente caso deve seguir a regra do artigo 150, §4º, do CTN, e não a do artigo 173, I, ainda que não tenha havido no presente caso pagamento antecipado, já que os valores recebidos pela Recorrente foram qualificados em sua declaração de ajuste anual como rendimentos isentos e não tributáveis.

De fato, antes de demonstrar a inaplicabilidade do artigo 173, I, do CTN, ao presente caso, necessário se faz transcrever alguns artigos do Código que tratam do lançamento e da decadência. São eles:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional "

...

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos

...

V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte,

...

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

...

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa



§1º. O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

V – a prescrição e a decadência,

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º;

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

...”

Várias conclusões podem ser extraídas a partir da interpretação sistemática desses dispositivos do Código:

(a) desde sua definição, o lançamento é considerado expressamente um procedimento administrativo (art. 142, *caput*) ou uma atividade administrativa (art. 142, parágrafo único), inclusive o lançamento por homologação (art. 149, V, e 150, *caput*);

(b) esse procedimento ou atividade consiste em “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo” (art. 142, *caput*), independentemente da modalidade de lançamento;

(c) a diferença é que, no lançamento por homologação, praticamente toda essa atividade é realizada pelo contribuinte ou responsável, cabendo à autoridade administrativa homologá-la;

(d) o artigo 149 trata das hipóteses que autorizam o lançamento de ofício, dentre as quais aquelas previstas nos incisos V e VII, ou seja, (d.1) “omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo



seguinte” (lançamento por homologação) e (d.2) ação do sujeito passivo ou de terceiro em benefício daquele “com dolo, fraude ou simulação”;

(e) o lançamento por homologação está definido no artigo 150, sendo que “o dever de antecipar o pagamento”, não o efetivo pagamento, faz parte do conceito legal daquele (art. 150, *caput*);

(f) o pagamento antecipado é modalidade de extinção do crédito tributário, sob condição resolutiva da homologação do lançamento (150, §1º, c/c art. 156, VII);

(g) no lançamento por homologação, homologa-se a atividade (art. 150, *caput, in fine*) ou o procedimento (art. 150, §§ 1º e 4º, c/c art. 156, VII, *in fine*) realizado pelo sujeito passivo;

(h) referida homologação pode ser tácita, com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º);

(i) se não homologado esse procedimento, necessário se faz o lançamento de ofício de que trata o artigo 149, V;

(j) o artigo 156 distingue os casos de decadência (V), de pagamento antecipado e de homologação do lançamento (VII);

(k) o prazo de decadência a que se refere o artigo 156, V, é o do artigo 173, I, do CTN, enquanto que a homologação do lançamento se dá na forma do §4º. do artigo 150;

(l) o artigo 150, §4º, é aplicável apenas ao lançamento de ofício previsto expressamente no inciso V do artigo 149, decorrente de “omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação), não alcançando os casos de ação do sujeito passivo ou de terceiro em benefício daquele “com dolo, fraude ou simulação”;

(m) “omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação) abrange tanto a falta de pagamento como o pagamento a menor de tributo;

(n) apenas as circunstâncias que não se encaixem na expressa previsão contida no artigo 149, V, estão sujeitas ao artigo 173, I.

A meu ver, essas constatações afastam a assertiva segundo a qual o artigo 173, I, regula indistintamente o prazo decadencial relativo a todos os lançamentos de ofício.

Como se viu, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, por força do artigo 149, V, o lançamento de ofício deve ser realizado pela autoridade administrativa tanto no caso de omissão como de inexatidão “por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação), o que significa dizer que quando houve falta de pagamento ou pagamento a menor, é obrigatório o lançamento de ofício.

Para essas situações de ausência de pagamento ou de pagamento parcial de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o Código estabelece o prazo do §4º. do artigo 150, ressalvando tão-somente aquelas em que se verifique “dolo, fraude ou simulação”, que, nos termos do artigo 149, VII, também autorizaria o lançamento de ofício.

Aliás, se o artigo 173, I, abrangesse todas as hipóteses de lançamento de ofício, a ressalva contida na parte final do artigo 150, §4º., seria absolutamente desnecessária, uma vez que a comprovação de “dolo, fraude ou simulação” também impõe o lançamento de ofício pela autoridade administrativa, a teor do artigo 149, VII.

Se o legislador não usa palavras inúteis, o disposto na parte final do § 4º. do artigo 150 só pode significar que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o único caso de lançamento de ofício que autoriza a incidência do artigo 173, I, é o de “dolo, fraude ou simulação”.

Muito difundida também tem sido a idéia de que o artigo 150, §4º., aplica-se apenas quando tenha sido feito pagamento antecipado pelo sujeito passivo, pois, não havendo tal pagamento, qualquer que seja seu valor, a autoridade não terá o que homologar, submetendo-se a hipótese ao regime do artigo 173, I.

Não obstante, conforme se procurou demonstrar, o Código exige expressamente, nas situações do artigo 150, a homologação de todo o procedimento, de toda a atividade de “lançamento”, que consiste, na definição do artigo 142, em “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo” (art. 142, *caput*).

A antecipação do pagamento é referida apenas como modalidade de extinção do crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento de lançamento, ou seja, de toda atividade que culminou no pagamento a menor ou mesmo no não recolhimento do tributo.

O que importa, para o Código, é que a legislação do tributo atribua ao contribuinte ou responsável “o dever de antecipar o pagamento” do tributo, independentemente deste ser realizado ou não. É dizer, a exigência tributária é que deve estar sujeita ao lançamento por homologação, não sendo condição necessária para a incidência do artigo 150, §4º., a realização de qualquer antecipação.

Até porque todas as vezes que o Código se referiu à homologação, nos artigos 150, *caput* e §§1º. e 4º., e 156, VII, fez menção à atividade ou ao procedimento de lançamento, nunca ao pagamento antecipado.

Se isso não bastasse, o CTN sempre distinguiu “pagamento antecipado” e “homologação do lançamento” (artigos 150, *caput* e §§1º. e 4º., e 156, VII), tendo utilizado essas expressões lado a lado, no mesmo dispositivo (artigo 150, §1º., e 156, VII), sem nunca se referir à homologação do pagamento antecipado.

E não poderia ser de outra forma, pois, nos tributos sujeitos a essa espécie de lançamento, existem diversas situações que acarretam o não pagamento de determinada exação, como imunidades, isenções, não-incidências, alíquotas zero, créditos acumulados etc. Por vezes, o lançamento de ofício decorrente do não pagamento do tributo também tem origem em vício na qualificação dos fatos pelo sujeito passivo.

Em qualquer uma dessas hipóteses, a atividade do contribuinte ou responsável está sim sujeita à homologação pela autoridade administrativa, de acordo com o artigo 150



Um exemplo prático poderá ajudar a elucidar a questão: no caso do IRPF, tributo sujeito ao lançamento por homologação, determinado contribuinte assalariado não paga o tributo sobre determinado rendimento, declarando ao final do exercício que aquele rendimento era isento ou não tributável.

É correto dizer que, no caso, não se estaria sujeito ao prazo do artigo 150, §4º, só porque não houve pagamento daquele específico rendimento? Seria possível desmembrar o fato gerador e considerar que apenas aquele rendimento não oferecido à tributação determinaria a aplicação do artigo 173, I, ainda que vários outros valores tenham sido recolhidos antecipadamente a título de IRPF ou mesmo IRRF?

Outra pergunta se impõe: por que somente aqueles que não pagaram o imposto estão sujeitos ao prazo do artigo 173, I, enquanto que todos os que recolheram a menor (inclusive valores ínfimos) devem observar o prazo do artigo 150, §4º, quando se sabe que ambos os casos ensejam o lançamento de ofício, nos termos do mesmo artigo 149, V, do CTN?

A propósito, deve-se ressaltar que o argumento segundo o qual o *caput* do artigo 150 determinaria a homologação do pagamento antecipado, já que a expressão “atividade assim exercida pelo obrigado” poderia referir-se à antecipação, é incompatível com o disposto no artigo 149, V, de acordo com o qual o lançamento de ofício deve ser efetuado pela autoridade administrativa “quando se comprova omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte”.

De fato, se a omissão ou a inexatidão mencionadas no artigo 149, V, dizem respeito ao “exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte”, percebe-se que o pagamento em si não é requisito para que o tributo esteja sujeito ao lançamento por homologação. Homologa-se, isto sim, a atividade, o procedimento levado a efeito pelo sujeito passivo, não o pagamento propriamente dito, que pode ou não ocorrer.

O que se quer deixar muito claro é que a interpretação do *caput* do artigo 150 não pode ser feita isoladamente, pois, como se diz, “o direito não se interpreta em tiras”. Deve ser feita em conjunto com o artigo 149, V, e com todos os outros dispositivos do Código que tratam da matéria, especialmente os artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, §§1º e 4º, 156, V e VII, e 173, I.

Ainda que não nos caiba “psicanalisar os eminentes representantes da Nação”, não me parece, outrossim, que tenha sido intenção do legislador sujeitar todos os casos de lançamento de ofício (art. 149) ao artigo 173, I, do CTN.

Isto porque tanto o “Anteprojeto de autoria do Prof. Rubens Gomes de Sousa, que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional”, de 1954, como o projeto de lei encaminhado ao Presidente da República previam apenas o prazo decadencial de que trata o artigo 173, I, do nosso Código em vigor.

O disposto no atual artigo 150, §4º, quanto à homologação tácita não constou nem do anteprojeto nem do projeto de lei. Foi incluído posteriormente, como exceção ao nosso artigo 173, I, que seria aplicável indistintamente a todas as modalidades de lançamento.

Assim, ao excepcionar o lançamento por homologação da regra geral até então projetada, o legislador pretendeu dar à hipótese prevista atualmente no artigo 149, V, tratamento diferenciado, consubstanciado no regime de que trata nosso artigo 150, §4º.

Não se deve esquecer, ainda, que, além da interpretação sistemática dos dispositivos do CTN, no caso específico, tratando-se de exceção, deve-se interpretar

restritivamente os artigos 149, V, e 150, *caput* e §§1º. e 4º., ou, nos dizeres do artigo 111 do Código, “literalmente”. E a interpretação literal destes, como se viu, também nos permite concluir que tendo ou não havido pagamento antecipado, aplica-se aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, contado a partir da data da ocorrência do fato gerador.

Nem se alegue ainda que o legislador pretendeu estabelecer um prazo menor de decadência apenas para os casos em que o contribuinte tenha feito algum pagamento antecipado, pois tal antecipação facilitaria o trabalho de investigação da autoridade administrativa.

Isto porque tal propósito, mesmo que tivesse existido, não se manifestou no texto do Código; ao contrário, como se extrai da interpretação sistemática e gramatical dos artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, *caput* e §§1º. e 4º., 156, V e VII, e 173, I, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo do §4º. do artigo 150 é aplicável inclusive quando não houver pagamento.

Lembro aqui a advertência feita pelo Ministro Aliomar Baleeiro:

“Não me cabe, Sr. Presidente, psicanalisar os eminentes representantes da Nação

... Não entro, Sr. Presidente, na apreciação da justiça da lei. Desde que aceitei um posto neste Supremo Tribunal Federal, com muita honra para mim lembrei-me de que na minha mocidade me tinham ensinado aquela regra sovadíssima, de D'Argentré: não julgo a lei, julgo segundo a lei.

... Acho que os membros do Congresso, responsáveis pela política legislativa do País, podem exigir que apliquemos cegamente a todas as leis que forem constitucionais, boas ou ruins. Quem se queixar da justiça da lei, que vá às eleições e substitua os Deputados e Senadores. Nosso papel não é fazer leis, mas justiça segundo as leis constitucionais.” (STF, Tribunal Pleno, RE nº 62.739-SP, Relator Ministro Aliomar Baleeiro, j. em 23 8 67, in RTJ 44/55-59)

Diante de todo o exposto, **DOU PROVIMENTO** ao recurso da contribuinte, pois, não identificando qualquer cometimento de conduta fraudulenta, dolosa ou simulada, há que se desqualificar a multa aplicada, e, conseqüentemente, constatar a ocorrência do instituto da decadência nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, estando o crédito tributário formalizado no auto de infração, assim, decaído.

Sala das Sessões-DF, em 07 de maio de 2009





VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE