



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

Processo nº 18471.001586/2006-42
Recurso nº 160.331 Voluntário
Acórdão nº 3301-00006 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de março de 2009
Matéria IRPF
Recorrente KÁTIA BRONSTEIN
Recorrida 3a. TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II

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.

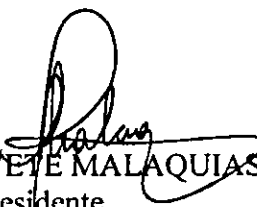
A hipótese de que trata o artigo 149, V, do Código, é exceção à regra geral do artigo 173, I.

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.

Decadência acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, DESQUALIFICAR a multa e, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Núbia Matos Moura e Eduardo Tadeu Farah, que não acolhiam.



IVETÊ MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
Presidente



ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA
Relator

FORMALIZADO EM:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Silvana Mancini Karam e Vanessa Pereira Rodrigues Domene. . Fez sustentação oral a Drª Mariana Barreira Jatahy, OAB/RJ nº 104.168.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 352/397) interposto, em 1º de junho de 2007, contra o acórdão de fls. 338/348, do qual a Recorrente teve ciência em 10 de maio de 2007 (fl. 350, verso), proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro II (RJ), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o auto de infração de fls. 291/292, lavrado em 08 de dezembro de 2006 (ciência em 15 de dezembro, fl. 297), em decorrência de omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais, verificada no ano-calendário de 2000.

O relatório contido no acórdão recorrido resume as infrações apontadas e as alegações da Recorrente da seguinte forma:

“DA AUTUAÇÃO

Trata o presente processo de lançamento de ofício de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), referente ao ano-calendário de 2000, consubstanciado no Auto de Infração às fls. 291 a 294.

2. O valor lançado inclui imposto suplementar de R\$ 30.971,16, multa proporcional de 150%, no valor de R\$ 46.456,74, e acréscimos moratórios calculados até a data da lavratura.

3. A descrição dos fatos e o enquadramento legal encontram-se detalhados no demonstrativo às fls. 292 e 294 e Termo de Verificação de Infração às fls. 252 a 290, versando sobre omissão de ganho de capital na alienação de bens e direitos.

4. De acordo com a fiscalização, os sócios que detinham 100% das quotas representativas do capital social da Bronstein Administradora Laborial S/C Ltda (AD LAB) e do Laboratório Bronstein Ltda (BRONSTEIN) - entre eles a impugnante, Mario Bronstein, Dulceia Radesca Figueira e Marcela Bronstein - realizaram uma sequência de operações simuladas durante o mês de dezembro de 2000 com o objetivo de não pagar o imposto de renda devido em decorrência do



ganho de capital na alienação das referidas quotas à ATACAMA, que, por sua vez, as repassou à Diagnósticos da América S/A.

5. Os sócios, inicialmente, em 01/12/2000, assumiram o controle da empresa Managing do Brasil Ltda e aumentaram o seu capital social de R\$ 100,00 para R\$ 2.958.631,00, realizando a integralização com as quotas da AD LAB E BRONSTEIN. Mario e Dulcéia passaram a ser os dirigentes da Managing.

6. Da mesma forma, em 04/12/2000, a Managing assumiu o controle da ALC Holding S/A e aumentou o capital social desta de R\$ 100,00 para R\$ 2.958.631,00, realizando a integralização com as quotas da AD LAB E BRONSTEIN. Igualmente, Mario e Dulcéia passaram a ser os dirigentes da ALC.

7. Com Mario e Dulceia na direção, a ALC, nessa mesma data, aumentou seu capital social de R\$ 2.958.631,00 para R\$ 3.140.994,00, mediante emissão de 182.363 novas ações com valor nominal de R\$ 182.343,00 e ágio de R\$ 47.817.637,00, totalizando o valor de R\$ 48.000.000,00. Tais novas ações foram subscritas e integralizadas mediante notas promissórias por uma nova acionista, a PADS do Brasil Ltda.

8. Em consequência desta integralização, a Managing aumentou o valor de seu investimento na ALC de R\$ 2.958.631,00 para R\$ 48.000.023,81, apurando ganho de equivalência patrimonial de R\$ 45.041.392,81. Ainda em 04/12/2000, a Managing se retirou da ALC, resgatando suas ações pelo respectivo valor patrimonial de R\$ 48.000.000,00, recebido mediante as notas promissórias emitidas pela PADS. Frisa a fiscalização que Mario e Dulceia, todavia, continuaram a dirigir a ALC, embora a PADS houvesse passado a ser a única acionista desta empresa.

9. Em 05/12/2000, a ALC foi extinta, sendo incorporada pela PADS.

10. Na data de 12/12/2000, a PADS vendeu suas ações da AD LABS e BRONSTEIN à ATACAMA pelo preço de R\$ 43.026.027,79, recebendo o valor em onze cheques, que acabaram parando nas mãos da Managing para quitação das notas promissórias emitidas pela PADS.

11. Em 13/12/2000, a Managing pagou à impugnante, Mario Bronstein, Dulceia Radesca Figueira e Marcela Bronstein, a título de distribuição antecipada de lucros, o valor total de R\$ 41.512,617,72, tendo sido tais valores declarados como isentos por estas pessoas físicas.

12. Analisando a questão, os autuantes concluíram que o ágio de R\$ 47.817.637,00, pago pela PADS, foi exorbitante, e que esta teve prejuízo na operação. Além disso, a PADS, a MANAGING e a ALC teriam sido criadas no próprio ano-calendário de 2000 e seus instrumentos de constituição e de alteração teriam, como sócios originais e como advogados e testemunhas, pessoas que receberam rendimentos de trabalho assalariado da Deloitte Touche Tohmatsu, a quem a Managing teria pago, naquele ano, a título de consultoria, valores de R\$ 875.000,00, R\$ 106.175,10 e R\$ 426.447,87, sendo que a consultora teria afirmado que não encontrou o contrato de prestação de serviços.

13. Nesse aspecto, a fiscalização ressalta que não houve movimentação financeira em quase todas as transações realizadas, sendo estas meramente escriturais. Além disso, os extratos do Sistema CPMF demonstrariam que toda a movimentação financeira da ALC e PADS foi nula em 2000 e que a da MANAGING só se iniciou em dez/2000.



14. Diante dos fatos, concluiu a fiscalização que as operações acima relatadas foram realizadas sem motivação negocial com o mero intuito de evitar o ganho de capital na alienação da AD LAB e BRONSTEIN, tipificando-os como simulação, conforme art. 102 do antigo Código Civil.

15. No caso específico da contribuinte Kátia Bronstein, esta teria, na realidade, alienado, pelo preço de R\$ 210.374,42, as suas cem quotas de capital do Bronstein, declaradas com o valor de R\$ 3.900,00, auferindo ganho de capital tributável de R\$ 206.474,42, omitidos em sua declaração de ajuste anual.

16. Entendendo que ficou caracterizada a intenção fraudulenta em suprimir o imposto, a fiscalização aplicou a multa de 150% prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

DA IMPUGNAÇÃO

17. Cientificada do Auto de Infração em 15/12/2006 (fl. 297), a contribuinte protocolizou impugnação em 12/01/2007 (fls. 299 a 331), em que apresenta, em suma, as seguintes razões.

18. Alega, inicialmente, que é tempestiva a impugnação por ela apresentada.

19. Em seguida, discute a simulação no direito brasileiro, afirmando que, nos seus elementos caracterizadores, por qualquer uma das três hipóteses previstas nos incisos I a III do art. 102, do Código Civil de 1916, vigente à época dos fatos, encontram-se apenas dados integrantes do próprio ato ou negócio jurídico e não de um conjunto de atos jurídicos, sendo errado afirmar que a intenção de afastar a incidência de imposto possa configurar simulação de ato ou negócio jurídico. O objetivo visado com a celebração de negócios jurídicos não estaria previsto no citado artigo 102, sendo necessário, para que se verifique a simulação, que o vício se situe no ato praticado.

20. No seu caso, entende que nenhuma das operações analisadas pelos fiscais autuantes poderia ser considerada simulada, porque produziram os efeitos nelas previstos, atribuindo direitos às pessoas nelas especificadas, não tendo também a fiscalização provado que os atos foram pós ou ante datados.

21. Cita diversas decisões do Conselho de Contribuintes para corroborar seu entendimento.

22. Em outro sentido, afirma que não é admissível que o Poder Público imponha obrigações aos cidadãos, notadamente financeiras, salvo inequivocamente autorizado por lei, em sentido estrito, ou medida provisória (Constituição Federal de 1988, art. 5º, II, e 150, I), não sendo também admissível no direito brasileiro a interpretação segundo critérios econômicos ou que os contribuintes fiquem sujeitos necessariamente à observância de determinados tipos de conduta, aos quais se reduzem as práticas que eventualmente deles difiram, e, conseqüentemente, devam pagar tributo que a lei prevê para esses tipos.

23. Nesse aspecto, alega que, em 2001, período posterior às operações questionadas, as autoridades fiscais teriam reconhecido publicamente que a legislação em vigor não lhes oferecia armas suficientes para combater os "planejamentos fiscais" e levaram o Congresso a promulgar a Lei Complementar nº

104, de 10/01/2001, para introduzir no Código Tributário Nacional dispositivo – parágrafo único do art. 116 – que autorizasse o fisco a desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

24. Tal dispositivo não seria auto-aplicável, visto que faria menção à necessidade de uma lei ordinária para que passasse a ter aplicação, que não existe, porque a regulamentação dada pela Medida Provisória nº 66 (arts. 13 e 14), de 28/08/2002, foi descartada na sua conversão em lei. Nesse diapasão, as operações questionadas poderiam, até ser rejeitadas pelos arts. 13 e 14 da MP nº 66/2002, por falta de propósito negocial (§ 2º do art. 14) e abuso de forma (§ 3º do art. 14), se estes tivessem sido acolhidos, mas nunca poderiam ser tratadas como simulação.

25. Alegando que as figuras de fraude e sonegação previstas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, correspondem apenas a tipos dolosos, e fazendo citações doutrinárias de Marco Aurélio Greco e decisões do Conselho de Contribuintes, contesta a multa de 150%, aplicada com base no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sobre a questão entende que dolo não deve ser inferido pela simples ausência de motivação negocial do procedimento adotado, pois sendo crime a sonegação, só deveriam ser tratados como criminosos os contribuintes que estivessem comprovadamente cientes de que cometem uma irregularidade, como os que emitem notas frias, falsificam documentos, etc.

26. Sob a alegação de que o imposto de renda incidente sobre o ganho de capital é tributo lançado por homologação, e que, na ausência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador (art.150, § 4º, do CTN), entende, citando diversas decisões do Conselho de Contribuintes, que, tendo sido lícitas e legítimas as operações questionadas, o lançamento é decadente, por haver mais de cinco anos desde dezembro de 2000, quando ocorreu o fato gerador, até a lavratura do Auto de Infração em 15/12/2006.

27. Afirma que a doutrina de Marco Aurélio Greco, na qual se baseou a fiscalização é contestada por vários juristas de renome, e que, no entender deste doutrinador, as operações estruturadas não caracterizam uma simulação. Além disso, para enfatizar a polêmica que existe sobre a matéria, afirma que na obra “O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104” (Ed. Dialética, São Paulo, 2001) diversos juristas, dentre eles Greco, teriam considerado que as normas anti-elisão são inconstitucionais.

28. Diante do que expõe, requer o cancelamento do Auto de Infração” (fls. 339/342).

A Recorrida julgou procedente o lançamento, através de acórdão que teve a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000

DECADÊNCIA. IRPF. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Aplica-se aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, nos casos de dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial prevista no artigo 173 do CTN.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada (art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996).

SIMULAÇÃO. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA.

O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

SIMULAÇÃO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA.

A liberdade de auto-organização não endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício do planejamento tributário.

Lançamento Procedente" (fl. 338).

Não se conformando, a Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 352/397, no qual reiterou os argumentos apresentados na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Relator

O recurso preenche seus requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

A questão, grosso modo, envolve planejamento tributário realizado pela Sra. Katia Bronstein com o fim de alienar as quotas do capital social das empresas Bronstein Administradora Laboratorial S/C Ltda. e Laboratório Bronstein Ltda., doravante denominados simplesmente AD LAB e BRONSTEIN.

A operação engendrada entre os antigos e únicos sócios das aludidas empresas, notadamente Mario Bronstein, Dulceia Radesca Figueira, Marcela Bronstein e a Recorrente, estruturou-se da seguinte forma, ora reproduzida sinteticamente:

* em 01.12.2000, os sócios adquiriram o controle da sociedade Managing do Brasil Ltda., cujo capital social era de 100 quotas, cada qual no valor nominal de R\$ 1,00. Ato contínuo à aquisição, referidos sócios deliberaram, como novos diretores da companhia, aumentar o seu capital, mediante a conferência das ações que possuíam nas sociedades AD LAB e BRONSTEIN, para 2.958.631 quotas sociais, valendo mencionar que tal integralização foi feita com deságio, eis que o valor patrimonial das ações atingia o montante de R\$ 8.591.716,00;

* em AGE realizada no dia 04.12.2000, às 10:00h., a MANAGING assumiu o controle da ALC Holding S/A, igualmente aumentando o seu capital mediante a integralização das quotas sociais das empresas AD LAB e BRONSTEIN na mesma proporção da operação acima;



* no mesmo dia, em nova AGE realizada às 17:00h., com a participação dos novos diretores da ALC, deliberou-se novo aumento de capital para 3.140.994 ações, emitindo-se, pois, 182.363 novas ações com valor nominal de R\$ 1,00, as quais foram subscritas e integralizadas por meio de NP's por PADS do Brasil Ltda., valor este acrescido de ágio, fundamentado em laudo próprio (não entregue à fiscalização) e à luz do permissivo legal do art. 170, I, da Lei 6.404/76, no valor de R\$ 47.817.637,00, totalizando o montante final de R\$ 48.000.000,00;

* em seqüência, a MANAGING aumentou a sua participação na ALC para R\$ 48.000.023,81, apurando um ganho de equivalência patrimonial no valor de R\$ 45.041.392,81;

* ainda no referido dia, a MANAGING retirou-se da ALC, em AGE realizada às 19:00h., resgatando as suas ações pelo valor patrimonial, isto é, R\$ 48.000.000,00, recebidos na forma de notas promissórias, anteriormente sob o domínio da ALC;

* no dia subsequente, a ALC foi incorporada à PADS;

* em 12.12.2000, a PADS alienou a integralidade das ações que possuía (AD LAB e BRONSTEIN) para a ATACAMA, no valor de R\$ 43.026.027,79;

* os cheques utilizados para a aquisição foram, ao final, repassados à MANAGING a título de reembolso do capital resgatado, de modo que, em 13.12.2000 a empresa pagou, como distribuição antecipada de lucros, o valor total de R\$ 41.512.617,72 aos seus sócios que, no exercício de 2001, declararam tais rendimentos como isentos do imposto de renda. Cumpre ressaltar, neste ponto, que o restante do valor dos R\$ 48.000.000,00, devidos em virtude do resgate das ações, no valor de R\$ 4.973.972,21 foi escriturado pela MANAGING na conta 1.1.2.01.001 (Ativo – Clientes – Contas a Receber – PADS do Brasil Ltda.).

Alguns outros esclarecimentos de fato devem ser feitos. A ALC, conjuntamente com a operação de aumento de seu capital e posterior subscrição pela PADS, deliberou a criação de nova classe de ações, dividindo o seu capital em ações da classe “A”, conversíveis em preferenciais, e ações do tipo “B”, não conversíveis, sendo que estas últimas que permaneceram sob o controle da MANAGING.

O valor do resgate, por seu turno, foi pago com o valor constante da conta de seu capital social, no exato valor originário de R\$ 2.958.631,00 e o restante utilizando-se a conta Reserva de Ágio, em consonância com o que autoriza o art. 200, II, da Lei 6.404/76.

Afirma a fiscalização, no termo de verificação fiscal de fls. 252/290, que a Deloitte, renomada empresa de auditoria, teve participação significativa na implementação do negócio, eis que, segundo alega, os “*empregados da Deloitte, como sócios originários da MANAGING e ALC, abriram caminho para que MARIO, DULCEIA, MARCELA e KATIA assumissem o controle da MANAGING, bem assim para que em seguida a MANAGING assumisse o controle da ALC*” (fl. 275).

Aduz, a supra referida autoridade fiscal, que as aludidas empresas não possuíam qualquer movimentação financeira até o referido período, sendo certo que constavam como ativas sem que houvesse qualquer indicio de atividade negocial a ser nelas desenvolvida. Com base nestas constatações, a fiscalização exarou a seguinte assertiva, ora trazida à colação:



“No caso presente, não se consegue vislumbrar qual o interesse negocial subjacente à sucessão de operações que se iniciou com aquela através da qual as quatro citadas pessoas físicas – MARIO, DULCEIA, MARCELA e KATIA, alienaram à MANAGING, em integralização de aumento de capital desta, as quotas representando 100% do capital social da AD LAB e BRONSTEIN. Ao contrário, o que se enxerga, é a motivação única de evitar o ganho de capital tributável que ocorreria se a alienação das quotas de capital tivesse sido feita diretamente pelas referidas pessoas físicas à ATACAMA.

Verificada a ausência de motivação extra-tributária nas operações, é inevitável a conclusão de que todas as transações, inclusive as ocorridas anteriormente à citada acima, já faziam parte de toda uma articulação, por parte das quatro pessoas físicas, no sentido único de esquivar-se do pagamento do Imposto de Renda” (fl. 278).

Entendeu, ao final, a fiscalização que houve simulação no caso vertente, à luz do que dispunha o artigo 102 do Código Civil de 1916, vigente à época dos fatos, razão pela qual lavrou o presente auto de infração, aplicando a multa qualificada de 150%.

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 Tôres, para quem “o dolo, em matéria tributária, não dispõe de autonomia para os fins de qualificar atos, comissivos ou omissivos, de exigibilidade de tributos” (TÔRES, 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” (fl. 347).

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 inoconreu, 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 escorreita 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” (fl. 268).

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 (fl. 269), 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 despicienda 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 inexistência, 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, ressaltando 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 comprove 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 soavíssima, 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 n.º 62.739-SP, Relator Ministro Aliomar Baleeiro, j. em 23.8.67, in RTJ 44/55-59)

É por esses motivos que voto no sentido de dar provimento ao recurso para acolher a decadência, considerando-se que, no caso específico dos autos, o lançamento de ofício foi efetuado após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos de que trata o §4º. do artigo 150 do CTN.

Sala das Sessões-DF, em 04 de março de 2009


Alexandre Naoki Nishioka