



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.726847/2016-81
ACÓRDÃO	2201-012.483 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SUELY SANTOS NAKAO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011

IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL.

Sujeita-se ao pagamento do IRPF toda pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza. Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. LEGITIMIDADE.

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. CONJUNTO PROBATÓRIO.

Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados divergiam da real intenção subjacente, caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto.

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF N.º 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.

Caracterizada a ocorrência de ação dolosa tendente a ocultar o fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica de modo a evitar o seu pagamento através de atos simulados, é cabível a aplicação da multa qualificada.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689/2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Weber Allak da Silva, Fernando Gomes Favacho (substituto integral), Cleber Ferreira Nunes Leite, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca (substituta integral), Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente). Ausente a conselheira Luana Esteves Freitas, substituída pela conselheira Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca.

RELATÓRIO

Do lançamento

A autuação (fls. 180-185), com termo de verificação fiscal às fls. 187-197, versa sobre omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais. Segundo o termo de verificação fiscal (fls. 191-192) constatou-se a seguinte cronologia:

- a) 04/08/2000: De acordo com a matrícula nº 118.828 do Cartório do 1º Ofício de Registro de Imóveis do Distrito Federal, o lote de terreno nº 99 da quadra 613/614 do SGA/Sul foi adquirido por Suely Santos Nakao, casada com Luiz Carlos Garcia sob o regime de comunhão universal de bens, pelo valor de R\$ 2.410.000,00. Nota: Nas Declarações de Ajuste Anual da Sra. Suely este terreno foi relacionado no quadro de bens e direitos pelo valor de R\$ 2.412.062.562,00.
- b) 10/04/2008: Nesta data a Sra. Suely Santos Nakao e a sua filha, Suellem May Ly Nakao Garcia constituem a empresa N. GARCIA CONSTRUÇÃO E INCORPORAÇÃO LTDA, CNPJ 09.484.879/0001-10, com capital integralizado em moeda corrente nacional de R\$ 200.000,00. Nota: De abril de 2008 até outubro de 2011, não se verificou nenhuma atividade operacional por parte da pessoa jurídica. Nas Declarações de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica deste período a receita bruta declarada foi zero, assim como, não houve movimentação financeira em contas bancárias de titularidade da empresa. A única operação observada foi a aquisição, em 12/08/2008, de 50% de um terreno da TERZICAP (matrícula 24.559 do 5º Registro Geral de Imóveis do Distrito Federal).
- c) 31/08/2011: Nesta data foi celebrado entre a Sra. Suely Santos Nakao e a empresa Odebrecht Realizações Imobiliárias S/A um TERMO DE OPÇÃO DE COMPRA E OUTRAS AVENÇAS que tinha como objeto a aquisição do lote de terreno nº 99 pelo valor de R\$ 20.000.000,00, mais dação em pagamento de imóveis que viriam a ser construídos no referido terreno.

- d) 14/10/2011: Conforme Primeira Alteração Contratual da empresa N. GARCIA, o capital social da pessoa jurídica passa a ser de R\$2.610.000,00. O aumento do Capital Social é integralizado pela sócia Suely Santos Nakao, por meio do imóvel situado no Lote nº 99, da Quadra 613/614 do SGA/SUL, pelo valor de R\$ 2.410.000,00.
- e) 17/10/2011: Nesta data é assinado o INSTRUMENTO PARTICULAR DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA entre os promitentes vendedores (N. Garcia Construção e Incorporação Ltda, Suely Santos Nakao e Luiz Carlos Garcia) e a promitente compradora (Odebrecht Realizações Imobiliárias S/A), que tinha como objeto a aquisição do lote de terreno nº 99 pelo valor total de R\$ 25.000.000,00.
- f) 25/10/2011: Ocorre a lavratura da respectiva Escritura de Compra e Venda pelo valor total de R\$25.000.000,00, sendo que R\$ 20.000.000,00 foram pagos no ato, por meio de transferências bancárias (TED) e os outros R\$ 5.000.000,00 seriam pagos por meio da emissão e da entrega de uma nota promissória em caráter "pro soluto", com vencimento à vista.
- g) 25/10/2011: Nesta data também é lavrada uma Escritura Pública de Confissão de Dívida, Novação e Outros Pactos na qual a obrigação da Odebrecht de pagar a nota promissória de R\$ 5.000.000,00 é substituída pela obrigação de fazer e de entregar o Credora N. Garcia 4.000,00m² de área privativa a ser construída no terreno vendido, assim como também a totalidade de vagas de garagem disponíveis no empreendimento.
- h) 28/06/2012: A empresa N. Garcia apresentou sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais do exercício 2012 original onde declara não ter auferido receita durante o ano-calendário 2011.
- i) 26/07/2013: Nesta data é lavrado um Contrato Particular de Cessão de Direitos e Obrigações Contratuais na qual a empresa N. Garcia cedia os direitos que tinha sobre parte dos imóveis construídos no empreendimento para a empresa Évora Participações e Investimentos Imobiliários (CNPJ nº 16.936.573/0001-41) pelo valor total de R\$23.534.798,98 a serem satisfeitos da seguinte forma: R\$ 15.000.000,00 à vista, através de TED e R\$ 8.234.567,98 a ser realizado em 13/06/2015 por meio também de TED.
- j) 17/09/2013: A Sra. Suely se retira da sociedade que, a partir daí, passa a ter como sócios, cada um com 50% de participação, a Sra. Suellem May Ly Nakao Garcia e o Sr. Matheus Jose Nakao Garcia, filhos da Sra. Suely e do Sr. Luiz Carlos. Nesta mesma data, o Capital Social da pessoa jurídica N. Garcia é reduzido para o valor designado na constituição da empresa, ou seja,

R\$200.000,00, o montante equivalente ao de integralização do terreno (R\$2.410.000,00) restituído para a contribuinte fiscalizada.

- k) 25/09/2015: A empresa N. Garcia retifica a sua DIPJ 2012 e agora declara uma receita da atividade de lucro R\$20.000.000,00 no quarto trimestre de 2011 e aplica um percentual de presunção do lucro de 8% para apuração do IRPJ e da CSLL na DIPJ retificadora, é informado também distribuição de lucros e dividendos à sócia Suely Santos Nakao no montante de R\$ 17.981.999,84.

Da análise dos fatos acima, a conclusão fiscal, foi de que (fl. 193) “[...] todos os atos praticados tiveram como único objetivo evitar a tributação na pessoa física dos rendimentos decorrentes do ganho de capital na alienação do terreno.” Deste modo, “[...] foi constituído crédito tributário mediante lavratura de Auto de Infração do Imposto de Renda Pessoa Física, considerando que rendimentos provenientes de Ganho de Capital decorrentes da alienação [...] não foram tributados pelo sujeito passivo de acordo com a legislação vigente” (fl. 187).

Da Impugnação

A recorrente apresentou Impugnação (fls. 213-251), argumentando em síntese que:

- a) O principal argumento da Fiscalização, aliás totalmente fantasioso, é de que a contribuinte teria inicialmente estipulado as condições e o valor desse negócio imobiliário através de um Termo de Opção de Compra, firmado em agosto de 2011 entre ela e a "Odebrecht Realizações SP 21 Empreendimentos Imobiliários Ltda." - atualmente "CEC Empreendimentos Imobiliários Ltda."
- b) Destaque-se, por oportuno, que o Termo de Opção de Compra foi firmado entre a Odebrecht Realizações S/A e a empresa "N. Garcia", da qual a Impugnante era sócia, mas essa opção não chegou a se concretizar. Como tal Termo estabelecia condições a serem atendidas, para seu exercício e essas não puderam ser cumpridas, diante de impedimentos materiais, o negócio foi paralisado. Todavia após novas rodadas de negociação e substancial reformulação das avenças, a operação se realizou entre a N. Garcia" e a pessoa jurídica "Odebrecht SP 21".
- c) Os diversos anexos a esta impugnação comprovam a correta escrituração das operações realizadas, pela pessoa jurídica "N. Garcia", bem como as informações prestadas à Receita Federal do Brasil mediante as declarações exigidas. Os auditores fiscais não admitem o negócio jurídico realizado, considerando dolosa a integralização do aumento de capital, na "N. Garcia", com o lote de propriedade da Impugnante, sob a alegação de que esta última teria agido de má-fé. Na ótica do agente fazendário, os contribuintes

são obrigados a formatar seus negócios de modo a propiciar ao Fisco o maior nível de recolhimento de tributos.

- d) O Direito Constitucional pátrio consagra o princípio de que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei" (Art. 5º, inciso II, CF/88). Por consequência, na ordem privada tem-se como vigorante o primado da autonomia da vontade e, no plano negocial, a liberdade de contratar.
- e) É cediço que há, no Direito, uma fundamentação moral. Mas também é certo que o cidadão não está adstrito, sequer do ponto de vista moral, a utilizar civicamente a transação que implique em maior pagamento de tributo. Resulta daí que, se a empresa estiver diante de dois comportamentos (um que, por força de lei, gera consequência tributária mais onerosa que o outro), poderá esta adotar o comportamento menos oneroso (ou mesmo "isento" de consequência tributária). Aliás, a Lei n.º 6.404, de 15.12.76, reguladora das sociedades anônimas e aplicada subsidiariamente aos demais tipos societários, em seu art. 154, § 2º, "a", veda ao administrador praticar ato de liberalidade à custa da companhia. Ademais, o art. 153, que estabelece a conceituação do dever de diligência, a ser observado pelo dirigente da empresa, dispõe que o administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios. Portanto, a legislação pátria agasalha a orientação acolhedora da tese de que, dentro da licitude do negócio pode o contribuinte adotar a forma jurídica prevista no ordenamento interno, que lhe possibilite arcar com menor ônus tributário.
- f) Há que se examinar a operação realizada, na venda do lote que, de origem (ano 2000) fora adquirido por Suely Nakao e depois veio a ser integralizado ao capital da empresa N. Garcia para verificar se esses se enquadram na figura do negócio indireto ou poderiam ser comprometidos pela eiva de simulação. A distinção entre o negócio simulado e o negócio indireto corresponde à fronteira que separa a mentira da verdade. O negócio indireto é verdadeiro; o negócio simulado é falso e mentiroso. Na simulação há uma divergência entre a vontade real e a vontade declarada, donde se extrai o seu caráter mentiroso ou enganatório. No negócio indireto não há divergência entre a vontade real e a declarada - e daí o seu caráter verdadeiro. Isto não impede que desse negócio se obtenha resultado econômico distinto de outro, também típico, com maiores vantagens para as partes, inclusive quanto aos aspectos tributários. No caso concreto, os atos jurídicos praticados pela Impugnante mostraram-se revestidos de absoluta

legalidade e legitimidade e, ainda, foram perfeitamente documentados. Os tributos apurados no ganho pela venda do imóvel, da parte da pessoa jurídica "N. Garcia" também foram contabilizados e declarados ao Fisco.

- g) As operações realizadas no âmbito das pessoas jurídicas, "N. Garcia" e comprador, encontram-se em total consonância com o ordenamento jurídico brasileiro. Permitir que o Fisco federal possa desconstituir negócios legalmente realizados entre particulares, denominando-os de "atos simulados" simplesmente porque implicam redução LÍCITA de carga tributária, configura intromissão intolerável dos entes estatais nas relações privadas, o que não deve ser referendado, nem aceito, sob pena de afrontar os direitos individuais estabelecidos no artigo 5º da Constituição Federal.
- h) O princípio da razoabilidade, nos termos em que concebido pela Constituição Federal de 1988, relaciona-se à moralidade, à segurança jurídica, à ordem e, em última análise, à justiça. Em matéria de penalidades pecuniárias, entre elas a multa de ofício aplicada nos lançamentos fazendários, o princípio deve ser observado. Assim, não pode o legislador pretender impor uma penalidade pecuniária que, na verdade, provocará a perda, pelo infrator de quantia muito superior ao que, razoavelmente, poderia ter sido auferido por aquele. A imposição da multa, no percentual pretendido pela Impugnada, fere também o princípio da proporcionalidade, consagrado, inclusive, no âmbito do Supremo Tribunal Federal. A imposição da multa, no percentual pretendido pela Impugnada, fere também o princípio da proporcionalidade, consagrado, inclusive, no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Por fim, também se revela incabível e ilegítima a aplicação da multa em comento, diante da flagrante violação que esta representa ao princípio constitucional da vedação do confisco. A Impugnante não cometeu qualquer infração à legislação tributária e defende o total cancelamento do crédito tributário lançado neste processo administrativo mas, se eventualmente permanecer alguma parcela da exigência - o que se aduz somente ad argumentandum - seja reduzida a multa de ofício correspondente, adequando-a aos novos parâmetros jurisprudenciais, em consonância com a atual posição dos Tribunais Superiores.
- i) Em que pese a existência de Súmula do CARF que convalida a aplicação, nos lançamentos de ofício, de juros de mora com base na taxa SELIC, a Requerente pede vênia para se manifestar em contrário, inclusive para efetuar o indispensável pré-questionamento da matéria, em caso de futura discussão desse tema perante o Poder Judiciário. Ao proceder à determinação do "quantum" pretensamente devido pelo Impugnante a

título de juros de mora, conforme se constata no Auto de Infração ora contestado, a d. Fiscalização aplicou juros com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. A Impugnante vem sustentando em sua defesa, desde o início, ser totalmente improcedente a pretensão da Fazenda Pública quanto ao lançamento efetuado. Mesmo assim, caso os Julgadores mantenham alguma parcela da exigência, cumpre destacar que os juros aplicados na atuação representam uma majoração extorsiva e ilegal do débito, para a qual se verifica uma variação totalmente distorcida, à luz da realidade financeira do País. Assim, a imposição de uma absurda taxa de juros ao contribuinte sem o devido respaldo legal fere, também, o parágrafo 3º do artigo 192 da Constituição Federal, que limita a taxa de juros ao teto máximo de 12% ao ano e, por mais este motivo, não poderá prevalecer.

Pede, ao final, seja declarada a improcedência da ação fiscal com o cancelamento do débito.

Do Acórdão de Impugnação

Em seguida, a DRJ deliberou (fls. 444-464) pela improcedência da Impugnação, mantendo o crédito tributário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2011

IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL.

Sujeita-se ao pagamento do IRPF toda pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza. Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. LEGITIMIDADE.

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 - CONJUNTO PROBATÓRIO.

Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados divergiam da real intenção subjacente, caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não

é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto.

SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.

Caracterizada a ocorrência de ação dolosa tendente a ocultar o fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica de modo a evitar o seu pagamento através de atos simulados, é cabível a aplicação da multa qualificada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PERCENTUAL. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. COMPETÊNCIA.

Os percentuais da multa de ofício qualificada são determinados expressamente em lei, não dispondo a autoridade julgadora da competência para apreciar questões atinentes à legalidade ou constitucionalidade de normas regularmente inseridas no ordenamento jurídico.

JUROS. TAXA SELIC.

Os juros calculados pela taxa SELIC são aplicáveis aos créditos tributários não pagos no prazo de vencimento consoante previsão legal (§ 1º do artigo 161 do CTN, artigo 13 da Lei n.º 9.065/95 e artigo 61 da Lei n.º 9.430/96).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A contribuinte, intimada da decisão de primeira instância em 12/09/2017 (fls. 471), apresentou recurso voluntário (fls. 474-494), em 11/10/2017, reiterando os argumentos da impugnação. Aduz ainda que:

- a) houve a correta escrituração das operações realizadas, pela pessoa jurídica “N. Garcia”, bem como as informações prestadas à Receita Federal do Brasil mediante as declarações exigidas.
- b) a atividade exercida pela contribuinte ora recorrente, no sentido de buscar o menor ônus tributário possível em sua vida e seus negócios, é legítima e conduz à elisão fiscal, uma vez que preencheu os seguintes requisitos: (a) Anterioridade ao fato gerador – Os atos praticados (integralização do capital social e posterior venda do imóvel pela empresa) foram realizados antes da materialização da hipótese de incidência prevista hipoteticamente em lei (ganho de capital); (b) Licitude dos atos praticados – Os atos praticados (integralização do capital social e posterior venda do imóvel pela empresa) são lícitos e possíveis, não sendo vedados pelo ordenamento; e, (c) Não caracterização de simulação – Os atos praticados (integralização do capital social e posterior venda do imóvel pela empresa) foram reais e não simulados.

- c) no presente caso, ao contrário do que a Fiscalização pretende imputar à Recorrente, não se verifica a ocorrência de fraude ou mesmo de simulação. Os atos praticados conferiram e transferiram direitos para os seus verdadeiros titulares, o negócio contém declarações, condições e cláusulas verdadeiras e nenhum documento foi antedatado ou pós-datado. Ademais, a operação de integralização do capital social da empresa foi celebrada com base em razões empresariais extra tributárias, o que elimina de plano qualquer eventual alegação de simulação como vício do motivo do negócio jurídico.
- d) autoridade lançadora aplicou incorretamente a multa de ofício qualificada, pois não houve o evidente intuito de fraudar. No caso concreto, não há como presumir que a conduta foi eivada de vício, mas tão somente de realizar operação posteriormente desconsiderada pelo Fisco.

Pede, ao final, (i) Sejam acatados todos os argumentos apresentados no mérito, para deconstituir a autuação em tela, tendo em vista que todas as operações realizadas se encontram de acordo com as normas vigentes e que interpretação dos fatos realizada pela decisão recorrida foi equivocada, já que não houve simulação; (ii) caso assim não entenda, requer que seja desqualificada a multa de ofício aplicada, para o percentual de 75%, tendo em vista que não foi comprovado nos autos o evidente intuito de fraude; (iii) que seja afastada a multa aplicada ao presente caso, eis que se evidencia totalmente confiscatória e, portanto, inconstitucional; (iv) seja reconhecido o direito do recorrente de não se submeter a juros moratórios calculados com base na Taxa SELIC.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Álvares Feital**, Relator

Conheço do recurso, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Como relatado, a autuação, versa sobre a exigência do IRPF incidente sobre o ganho de capital decorrente da alienação de um terreno adquirido pela contribuinte. A fiscalização concluiu que a contribuinte simulou um aumento de capital na empresa N. Garcia Construção e Incorporação Ltda., integralizando um imóvel, para ocultar a verdadeira venda do terreno e evitar a tributação de ganho de capital no IRPF. Segundo a decisão recorrida, o terreno objeto do lançamento nunca deixou de pertencer à recorrente, razão pela qual esta é o sujeito passivo do IRPF incidente sobre o ganho de capital percebido com a sua alienação.

A cronologia dos fatos autuados pode ser resumida como se segue — remetendo-se ao termo de verificação fiscal (fls. 191-192), conforme relatado acima, para detalhes:

i) Constituição e Primeiras Atividades	Em abril de 2008, a sociedade N. Garcia foi constituída com integralização de R\$200.000,00 em moeda. Em agosto de 2008, a sociedade adquiriu 50% de um terreno comercial em Santa Maria - DF, sendo esta a única atividade operacional ou financeira relevante realizada até a primeira alteração do contrato social.
ii) Termo de Opção de Compra	Em 31/08/2011, antes mesmo da primeira alteração contratual, a contribuinte assinou o Termo de Opção de Compra e Outras Avenças com a Odebrecht Realizações Imobiliárias S/A. O objeto do termo era a alienação do lote de terreno nº 99 pelo valor de R\$ 20.000.000,00, incluindo uma dação em pagamento de imóveis que seriam construídos no referido terreno. Assim, as condições e os valores referentes à alienação do terreno foram estabelecidos bem antes de qualquer ato que pudesse afastar a contribuinte da condição de alienante na transação.
iii) Promessa de Compra e Venda	Em 17/10/2011, três dias após a primeira alteração do contrato social, foi assinado o Instrumento Particular de Promessa de Compra e Venda do terreno nº 99, pelo valor de R\$ 25.000.000,00, entre a Odebrecht Realizações Imobiliárias S/A (promitente compradora) e o(s) vendedor(es): a pessoa jurídica N. Garcia Construção e Incorporação Ltda, além das pessoas físicas Suely Santos Nakao e Luiz Carlos Garcia.
iv) Escrituras de Compra e Venda e Confissão de Dívida	Em 25/10/2011, lavra-se a Escritura de Compra e Venda, ratificando o valor total da transação em R\$ 25.000.000,00. Deste valor, R\$ 20.000.000,00 foram pagos no ato por transferências bancárias, e R\$ 5.000.000,00 seriam pagos mediante emissão de nota promissória à vista, em caráter "pro soluto". Na mesma data (25/10/2011), é lavrada uma Escritura Pública de Confissão de Dívida, Novação e Outros Pactos, na qual a obrigação de pagar a nota promissória é substituída pela obrigação de fazer e de entregar à credora N. Garcia 4.000 m² de área privativa, a serem construídos no terreno, além de todas as vagas de garagem do empreendimento.
v) Cessão de Direitos e Alteração Societária	Em 27/07/2013, ocorre a cessão de direitos de área privativa da N. Garcia para a Evoris Participações, por R\$ 23.234.567,98, parcelados em duas transferências. Simultaneamente (27/07/2013), há alteração societária na N. Garcia, com retirada de Suely Santos Nakao, entrada de seus filhos, redução do capital social para R\$ 200.000,00 e restituição de R\$ 2.410.000,00 à sócia retirante.
vi) Retificação da DIPJ	Em 25/09/2015, a N. Garcia retifica a DIPJ 2012, informando uma receita de R\$ 20.000.000,00 de 2011, aplicando presunção de lucro de 8% para cálculo de IRPJ e CSLL, além de registrar a distribuição de lucros de R\$ 17.981.999,84 à sócia Suely Santos Nakao, indicando o retorno de ganhos de capital para fins fiscais.

No que diz respeito ao mérito, a defesa da recorrente sustenta-se, em apertada síntese, na alegação de que a operação realizada configura legítima elisão fiscal, tendo em vista que todos os atos praticados pela pessoa jurídica "N. Garcia" foram devidamente escriturados, informados à Receita Federal, executados de forma lícita e anteriormente ao fato gerador, sem qualquer simulação ou fraude.

Diversamente, entendo que estão suficientemente demonstrados nos autos os elementos que permitem afirmar que a operação realizada entre as empresas N. Garcia e Odebrecht teve o intuito de mascarar a verdadeira operação ocorrida, qual seja uma compra e venda pactuada entre a recorrente e aquela última empresa.

A meu ver, os seguintes elementos apontam para a existência de simulação na operação autuada:

- a) aumento expressivo e desproporcional do capital social da empresa N Garcia.

- b) curto intervalo de tempo entre a transferência do terreno para a empresa, a celebração de termo de opção de compra com a Odebrecht, a assinatura de instrumento particular de promessa de compra e venda e a lavratura de escritura de compra e venda.
- c) existência de documento ("termo de opção de compra e venda") prévio ao aumento do capital social, no qual constam as condições negociais observadas pela N Garcia na transação com a Odebrecht.
- d) retirada da recorrente da empresa após a realização das operações com o recebimento dos valores referentes às transações realizadas entre a empresa N Garcia e a Odebrecht na forma de distribuição de lucros.
- e) a qualificação da recorrente como alienante no Instrumento Particular de Compra e Venda.

Diante desses elementos não se pode concordar com a recorrente e qualificar a operação como uma mera elisão. Na realidade, a partir da constatação de que a operação autuada visava a ocultar a real operação desejada pelas partes, o Fisco — aplicando o art. 149, VII, do Código Tributário Nacional — atribuiu à operação simulada os efeitos jurídicos próprios da operação real. Veja-se que não se trata aqui de simulação objetiva, uma vez que não se questiona a legitimidade dos documentos produzidos para acobertar as operações autuadas. Essa a razão pela qual a ementa da decisão recorrida recebeu, acertadamente, o seguinte texto:

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. LEGITIMIDADE.

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.

Acerca do conceito doutrinário de simulação, veja-se o seguinte excerto do Acórdão 1201-003.083 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária:

Dentre as classificações feitas no âmbito da simulação, a mais importante é aquela que se faz em função ao fim a que se presta. Assim, se é a própria simulação a relação jurídica estabelecida entre as partes, fala-se em simulação absoluta. Caso, porém, se tem por finalidade a celebração de um negócio para esconder outro, o dissimulado, estaremos diante de simulação relativa.

Na simulação absoluta as partes criam um ato ou negócio que é meramente aparente. Declaram, na verdade, algo sem a devida causa jurídica. Assim, por exemplo, determinada pessoa simula alienar imóvel para fraudar a partilha diante de uma dissolução de união estável.

Já na simulação relativa as partes celebram um negócio para encobrir outro.

Declaram que ocorreu uma coisa (doação, por exemplo) para encobrir coisa diferente, dissimulada (como uma compra e venda).

Valendo-se da fértil imaginação de alguns autores, a simulação absoluta já foi chamada de simulação nua, corpo sem alma, ilusão externa, fantasma, negócio vazio e véu enganador; a simulação relativa, por sua vez, já foi referida como simulação vestida, máscara, roupagem, invólucro e túnica. E o intuito enganatório das partes, o acordo simulatório, costuma ser descrito como malícia, artimanha, artifício, astúcia, manha, dentre outros signos.

O ônus de provar a existência da simulação é do fisco, nos termos do artigo 142 do CTN, que determina que compete privativamente à autoridade administrativa apurar a ocorrência do fato gerador, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Compete à fiscalização, portanto, a tarefa de reunir elementos probatórios acerca da simulação, seja ela relativa ou absoluta, podendo se valer, no cumprimento deste ônus, de todos os meios de prova admitidos no Direito.

Apesar de não se poder desqualificar formalmente nenhum dos documentos que registraram as operações autuadas, a leitura do seu conjunto permite extrair uma interpretação clara acerca do intuito desejado pelas partes que afasta outras possíveis interpretações da conduta relatada e é persuasiva o bastante para sustentar a conclusão acolhida pela decisão recorrida. A mesma conclusão se depreende dos seguintes trechos da decisão recorrida:

[...]

No caso sob análise, entendo que restou demonstrado e comprovado pelo fisco, que o único propósito que conduziu a Impugnante a efetivar o conjunto de atos e negócios jurídicos desencadeados a partir da assinatura em 31/08/2011 do Termo de Compra e Outras Avenças, envolvendo a aquisição pela Odebrecht Participações Imobiliárias S/A, do Lote nº 99 da Quadra 613/614, SGA Sul em Brasília, foi pura e simplesmente a intenção de se obter a redução da carga tributária por meio da manipulação das fórmulas legais asseguradas pelo nosso ordenamento jurídico, que concedem liberdade aos contribuintes para organização dos seus negócios, da forma que melhor lhes convier.

[...]

Como se vê, a obrigação tributária surge no momento em que é praticado o ato jurídico ou celebrado o negócio que a lei tributária erigiu como fato gerador do tributo.

Ocorrido este fato, ainda que mascarada sua existência ou sua real conformação, incide o tributo correspondente. Como para o fisco independe a qualificação jurídica formal dos fatos para o exercício das suas atividades, e, por isso mesmo, não detém competência para desconstituir o ato jurídico, conclui-se que tais atos utilizadas na simulação subsistem de forma íntegra, mas os efeitos da sua existência não podem ser opostos ao fisco com finalidade de dissimular a configuração da real hipótese de incidência tributária.

Se o negócio simulado encobrir um outro negócio jurídico real, este terá relevância para efeitos de tributação, não competindo às autoridades fiscais determinar a desconstituição dos atos simulados, bastando para o exercício de sua atribuição, abstraí-los, como prevê a Lei.

[...]

Por fim, o conjunto probatório mostra-se harmônico, com indícios concordantes entre si e não contraditórios. Dessa forma, ainda que se trate de prova indireta, a multiplicidade e a coerência dos elementos probatórios superam a natural fragilidade dos indícios isolados. Daí o acerto da conclusão da decisão recorrida (fl. 460) que assim dispôs:

O histórico dos fatos e o acervo documental carreado aos autos são bastantes e suficientes para conclusão de que o negócio jurídico envolvendo a alienação do terreno nº 99 da quadra 613/614 SGA/Sul, Brasília - DF, foi de fato realizado entre a Pessoa Física de Suely dos Santos Nakao e Odebrecht Realizações SP 21 Empreendimentos Imobiliários Ltda., e o rendimento dele decorrente se constitui em fato gerador do tributação do IRPF na forma de ganho de capital, como previsto no art. 117 do RIR, Decreto 3.000, de 26 de março de 1999, com matriz nas Leis nº 7.713, de 1988 e Lei nº 8.981, de 1995, “verbis”: [...].

Deve ser mantida, portanto, a decisão recorrida.

Em relação ao caráter confiscatório da penalidade, verifica-se que esta foi imposta conforme determina a legislação. Além disso, por força da Súmula CARF nº 2, tais argumentos não podem ser enfrentados por este órgão:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acerca da aplicação da SELIC aos débitos tributários, a matéria é objeto das súmulas CARF n.ºs 4 e 108:

Súmula CARF nº 4

Aprovada pelo Pleno em 2006

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Deste modo, não pode ser acolhida a pretensão da recorrente neste aspecto, uma vez que a taxa foi aplicada por força da legislação tributária.

Finalmente, acerca da qualificação da multa isolada, presente o intuito de fraude, caracterizado pelas ações concatenadas praticadas pela recorrente, acima descritas, esta deve ser mantida, porém aplica-se aqui a retroatividade prevista no artigo 106, II, “c” do CTN, devendo-se reduzir a penalidade a 100%, nos termos da Lei n.º 14.689/2023.

Conclusão

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital