



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10680.721057/2013-11
ACÓRDÃO	2402-013.286 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	06 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
EMBARGANTE	RODRIGO ANDRADE VALADARES GONTIJO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011

IRPF. DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL. VENDA PARCELADA.

O momento a partir do qual é contado o prazo decadencial no ganho de capital em vendas à prazo é aferido quando do recebimento de cada parcela, visto que é então que ocorre a subsunção do fato à norma jurídica de tributação do imposto de renda pessoa física, nos termos do art. 21 da Lei nº 7.713/1988, c/c a ressalva constante no art. 116 do CTN.

GANHO DE CAPITAL. VARIAÇÃO CAMBIAL. PREÇO INDEXADO EM MOEDA ESTRANGEIRA.

Eventual variação do preço em decorrência da flutuação cambial havida para com o valor em moeda nacional (Real) deve ser considerada como preço de venda e tributada segundo a sistemática do ganho de capital.

GANHO DE CAPITAL. CORREÇÃO MONETÁRIA DO PREÇO.

Correção monetária do preço de venda integra o preço para fins de apuração do ganho de capital.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS ANTERIORES. COISA JULGADA ADMINISTRATIVA.

A coisa julgada administrativa implica em efeitos definitivos para a própria Administração, impedida de retratar-se administrativamente, salvo nas hipóteses da mudança ser justificada frente à ilegalidade da decisão anterior, devendo ser aplicada apenas aos casos futuros, em atendimento à irretroatividade como reflexo direto da tutela da confiança legítima do administrado.

Tratando-se de processo que veicula a exigência de créditos tributários fundamentados em fatos idênticos aos que motivaram os lançamentos

albergados em outro processo anteriormente julgado, configura-se a vinculação por conexão a ensejar que a decisão lá proferida seja replicada em prestígio ao princípio da coerência e integridade das decisões, adotando-se seus fundamentos como razão de decidir. Aplicação do inciso I do §1º do artigo 47º do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a prejudicial de decadência suscitada para, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário interposto.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ricardo Chiavegatto de Lima (substituto integral), Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 9ª Turma da DRJ/BHE, consubstanciada no Acórdão 02-81.071 (p. 362), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de Auto de Infração (p. 302) com vistas a exigir débitos do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) em decorrência da constatação, pela Fiscalização, das seguintes infrações cometidas pelo Contribuinte: (i) omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, a título de reajustes das parcelas, recebidas na alienação de ações / quotas não negociadas na bolsa de valores e (ii) omissão / apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de ações / quotas não negociadas em bolsa de valores.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (p. 309), tem-se que:

a) O contribuinte acima identificado alienou a totalidade de sua participação societária que detinha junto a AVG Mineração S.A, e não apurou de forma correta o ganho de capital decorrente dessa operação (1ª Infração)

b) Houve o recebimento de parcelas do preço a título de reajuste. No entanto, os referidos rendimentos não constaram na Declaração de Ajuste Anual do imposto sobre a Renda da Pessoa Física (2ª Infração).

Cientificado do lançamento fiscal, o Contribuinte apresentou a sua competente defesa administrativa (p. 337), esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

* decadência do direito de lançar do Fisco, referente a totalidade da infração referente ao ganho de capital, denominada pelo auditor ficai "1ª Infração"; e

* a atualização monetária deve ser considerada como parte integrante do preço nos contratos de alienação a prazo, compondo o preço efetivo para cálculo do ganho de capital.

A DRJ julgou improcedente a impugnação, nos termos do susodito Acórdão nº 02-81.071 (p. 362), conforme ementa abaixo reproduzida:

GANHO DE CAPITAL. DECADÊNCIA QUINQUENAL. ALIENAÇÃO A PRAZO.

O fato gerador do IRPF incidente sobre o ganho de capital, no caso de alienação a prazo, somente se completa quando do efetivo recebimento do valor referente à venda do bem ou direito, momento a partir do qual se inicia a contagem do prazo decadencial para o lançamento do crédito tributário, exceto no caso de dolo, fraude ou simulação, em que a contagem do prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

GANHO DE CAPITAL. VENDA A PRAZO. VALOR DE ALIENAÇÃO. PERCENTUAL DO GANHO DE CAPITAL. MOMENTO DE APURAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL.

O valor de alienação, o percentual de ganho e o valor de cada parcela, no caso de venda a prazo são definidos na data de fechamento do negócio que culminou com a alienação da participação societária. A variação cambial ocorrida entre a data da assinatura do contrato e o recebimento da parcela correspondente em momento futuro não integra o valor de alienação e consequentemente não altera o ganho de capital anteriormente apurado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE REAJUSTE DE PARCELA.

Os valores recebidos a título de correção de parcela da alienação de participação societária são tributados mediante a aplicação de alíquotas progressiva do IRPF do ano respectivo em que for recebido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado, o Contribuinte apresentou o recurso voluntário de p. 387, esgrimindo suas razões recursais da seguinte forma, em síntese:

* coisa julgada administrativa – questão já resolvida no âmbito do CARF, nos autos do processo nº 10680.726553/2012-80;

* decadência do direito de lançar do Fisco;

* a variação resultante da indexação do preço efetivo em moeda estrangeira deve compor o preço da parcela para efeitos do cálculo do Ganho de Capital; e

* a atualização monetária das parcelas do preço também compõe o preço da parcela para efeitos do cálculo do Ganho de Capital.

À p. 433, o Contribuinte apresenta “Memoriais”, destacando que:

(i) todas as questões jurídicas e fáticas pertinentes a essa venda já foram amplamente debatidas e definitivamente solucionadas no Processo nº 10680.726553/2012-80, que tratou das quatro primeiras parcelas, nos termos do Acórdão nº 2201-002.264;

(ii) da mesma forma, em exame às quatro primeiras parcelas desta mesma operação, no que tange ao Sr. Bernardo, o CARF também entendeu pela improcedência da autuação, nos termos do Acórdão nº 2402-005.279.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir débitos do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) em decorrência da constatação, pela Fiscalização, das seguintes infrações cometidas pelo Contribuinte:

- (i) omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, a título de reajustes das parcelas, recebidas na alienação de ações / quotas não negociadas na bolsa de valores e
- (ii) omissão / apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de ações / quotas não negociadas em bolsa de valores.

Em seu apelo recursal, o Contribuinte esgrime suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

* coisa julgada administrativa – questão já resolvida no âmbito do CARF, nos autos do processo nº 10680.726553/2012-80;

* decadência do direito de lançar do Fisco;

* a variação resultante da indexação do preço efetivo em moeda estrangeira deve compor o preço da parcela para efeitos do cálculo do Ganho de Capital; e

* a atualização monetária das parcelas do preço também compõe o preço da parcela para efeitos do cálculo do Ganho de Capital.

Passemos, então, à análise das razões de defesa do Recorrente.

Da Decadência

Inicialmente, o Recorrente pugna pelo reconhecimento da perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário em face do transcurso do lustro decadencial, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Para tanto, aduz que:

O contrato de alienação da AVG Mineração S.A., foi firmado em 28/09/2007 (fls 12/30) e previa condições a serem cumpridas para o aperfeiçoamento e conclusão do negócio, que se configuravam como cláusulas suspensivas do negócio jurídico. Em 05/12/2007 foram cumpridas estas condições, conforme atestado pelo próprio auditor fiscal (fl 316/317):

(...)

Uma vez superadas as cláusulas suspensivas, verificou-se o aperfeiçoamento do negócio jurídico em lume, com a efetiva alienação das ações de AVG, momento no qual se confirma o fato gerador do Imposto de Renda sobre o Ganho de Capital, ou seja, dia **05/12/2007**.

(...)

Da leitura do presente PTA, verificamos às fls. 331/332, que a constituição do crédito tributário, mediante o lançamento de ofício pela atividade fazendária com a intimação do contribuinte ocorreu no dia 22/03/2013. Por meio de simples análise das datas confrontadas, verificamos que transcorreu entre a data do fato gerador (05/12/2007) e a data da notificação do auto de infração (22/03/2013), mais de 5 (cinco) anos.

(...)

Diante dos fatos apresentados, não resta dúvida quanto a **decadência do direito de lançar do Fisco**.

Razão não assiste ao Recorrente.

De fato, conforme bem fundamentado no Acórdão nº 2402-005.279, de relatoria do Conselheiro Ronnie Soares Anderson, giza o art. 116 do CTN que:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Por sua vez, o art. 21 da Lei nº 7.713/1988 assim regra:

Art. 21 Nas alienações a prazo, o ganho de capital será tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver.

E o art. 140 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99), detalha:

Art.140. Nas alienações a prazo, o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista e **tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês**, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver (Lei nº 7.713, de 1988, art. 21).

§1º Para efeito do disposto no caput, deverá ser calculada a relação percentual do ganho de capital sobre o valor de alienação que será aplicada sobre cada parcela recebida.

§2º O valor pago a título de corretagem poderá ser deduzido do valor da parcela recebida no mês do seu pagamento.

Com efeito, no caso de vendas à prazo o ganho de capital é apurado como venda à vista, no sentido de que o cálculo da proporção do ganho a ser aplicado a cada parcela, é realizado considerando-se a alienação à vista.

Não obstante, por força de expressa disposição legal, a tributação, ou seja, a subsunção do fato à norma jurídica, ocorre somente quando do recebimento de cada parcela auferida mensalmente, em adequação ao regime de caixa.

Oportuno transcrever a lição de Paulo de Barros Carvalho, a respeito da ressalva "salvo disposição de lei em contrário" constante do art. 116 do CTN:

Implica reconhecer que o marco temporal do acontecimento pode ser antecipado ou diferido tanto na contingência do inciso I (situação de fato) quando na do inciso II (situação jurídica). São matizes de fraseologia jurídica que revelam a liberdade de que desfruta o político ao construir as realidades normativas

E é esse, exatamente, o caso examinado. Para fins de enquadrar os ganhos percebidos na sistemática prevalente na seara do imposto de renda pessoa física, o regime de caixa, o legislador ordinário optou por fazer com que o momento de perfectibilização do fato

gerador ocorresse justamente quando do efetivo recebimento das parcelas avençadas no contrato de compra e venda, nem antes, nem depois.

O aspecto material do fato gerador é igualmente diferido, pois o que se faz com referência ao momento da alienação é tão-somente o cálculo da proporção do ganho de capital, relativamente ao valor total da alienação, que deve ser aplicada quando da efetiva incidência da tributação, no pagamento das parcelas avençadas.

Sem supedâneo legal ou normativo, assim, a tese de que apenas o pagamento do tributo teria sido postergado, pois o próprio legislador deixou bastante claro que o fenômeno jurídico da tributação, com o nascimento do fato gerador da obrigação tributária, dá-se no momento do recebimento de cada parcela, em casos tais como o que se examina.

Nesse sentido, é o Acórdão nº 9202-003.771, sendo relatora a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Baccieri, cuja ementa restou assim redigida:

IRPF - GANHO DE CAPITAL - VENDA DE IMÓVEL A PRAZO. COMPROVANTE DE PAGAMENTO DE PARTE DO IMPOSTO. APLICAÇÃO DO ART. 150, §4º DO CTN.

Nas vendas a prazo o fato gerador do Imposto de Renda se realiza com o efetivo pagamento da parcela acordada pelas partes, devendo este ser o momento para contagem do prazo decadencial. Havendo comprovação nos autos da ocorrência do pagamento do imposto, ainda que parcial, deve-se aplicar o art. 150, §4º do CTN, tomando-se como termo inicial para o prazo decadencial a data da ocorrência dos fatos geradores.

Deve, então, o prazo decadencial de cinco anos ser contado a partir do pagamento de cada parcela da alienação.

O presente caso, conforme destacado pelo próprio Recorrente, tem por objeto a tributação do ganho de capital em razão do recebimento da quinta e última parcela em razão da alienação de sua participação societária na empresa AVG Mineração S.A.

Tendo o Contribuinte recebido a susodita quinta e última parcela em agosto/2011 e o lançamento científico em 22/03/2013 (p. 331), **não há que se falar** em perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário em face do transcurso do lustro decadencial.

Do Mérito

No mérito, o Recorrente defende, em síntese, que (i) a variação resultante da indexação do preço efetivo em moeda estrangeira deve compor o preço da parcela para efeitos do cálculo do Ganho de Capital; e que (ii) a atualização monetária das parcelas do preço também compõe o preço da parcela para efeitos do cálculo do Ganho de Capital.

Conforme noticiado pelo Recorrente, as matérias em questão já foram objeto de análise por esse Egrégio Conselho, nos termos dos Acórdãos nºs 2402-005.279 e 2201-002.264. Confira-se:

Tributação da Variação Cambial

Inicialmente, cabe ressaltar que a legislação tributária brasileira não aponta o regramento para cálculo do ganho de capital de bens alienados em moeda estrangeira por residentes no Brasil (operações indexadas ao dólar).

Isso porque em face do curso forçado da moeda, tais operações indexadas em moeda estrangeira restaria vedadas. Assim, não há norma jurídica tributária que regule tal operação, pois, em tese, operações dessa natureza não deveriam ocorrer.

Porém, como o imposto de renda alcança qualquer acréscimo patrimonial, inclusive aquele oriundo de operações irregulares, cabe interpretar a legislação posta para o caso concreto em questão.

Na legislação tributária brasileira, há 02 normas para auferir a tributação do ganho de capital de bens alienados em moeda estrangeira, a saber: (i) bens adquiridos no exterior em moeda estrangeira com recursos originários denominados em Reais e (ii) bens adquiridos no exterior em moeda estrangeira com recursos originários denominados em moeda estrangeira.

Ao que parece o tratamento a ser dispensado ao caso concreto em julgamento mais se aproxima do item (i) acima, pois se trata de bem adquirido com recursos originariamente denominados em Reais e alienados em moeda estrangeira.

O ganho de capital dos bens adquiridos com recursos originários denominados em Reais, mas alienados em moeda estrangeira, deve levar em conta a variação cambial referente à moeda nacional e à moeda estrangeira, a qual a operação é indexada. Isso porque se entende que a pessoa física que atrela a venda de seus ativos adquiridos em moeda nacional à moeda estrangeira, além do ganho efetivo com a venda do ativo, concorre com a possibilidade de acréscimo ou decréscimo do valor a ser recebido pela venda, em razão da variação cambial. Assim, eventual variação cambial positiva representa um ganho tributável.

Desta forma resta claro que a variação cambial decorrente de operações de alienação de bens, indexadas em dólar, quando os recursos originários para sua aquisição foram denominados em Reais, é tributável.

A fiscalização argumenta que a variação cambial positiva é tributável com base à tributação do ajuste anual (“tabela progressiva”), enquanto que o Contribuinte defende que a variação cambial deve ser tributada com base no ganho de capital, como preço de venda. A fiscalização também pontua que a variação cambial negativa não deve ser considerada como preço de venda.

A PGFN compreende que uma vez que o art. 140 do Decreto nº 3.000/99 determina que apuração do ganho do capital é feita como venda à vista, os elementos quantitativos do fato gerador devem ser apurados nesta ocasião. Logo,

o valor da venda foi convertido para real com base na taxa de câmbio do dia 05/12/2007 (1.793 R\$/US\$), bem como o valor em Real de cada parcela.

Uma vez encerrado a apuração do Imposto de Renda sobre o ganho de capital, as diferenças que o Contribuinte veio receber que superam o valor de cada parcela apurado em 05/12/2007, decorrente de variação cambial e correção monetária da moeda americana, uma vez que a apuração do imposto já foi encerrada, devem ser tratadas como reajuste de preço, na forma do § 3º do art. 19 da IN SRF nº 84/01, e assim tributáveis na DIRPF com base na alíquota progressiva:

Art. 19 Considera-se valor de alienação:

I - o preço efetivo da operação de venda ou de cessão de direitos;

(...)

§ 3º Os valores recebidos a título de reajuste, no caso de pagamento parcelado, qualquer que seja sua designação, a exemplo de juros e reajuste de parcelas, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados à medida de seu recebimento, na fonte ou mediante o recolhimento mensal obrigatório (CarnêLeão), quando a alienação for para pessoa jurídica ou para pessoa física, respectivamente, e na Declaração de Ajuste Anual.”

Por outro lado, o Contribuinte aponta que o valor do contrato, conforme a “cláusula III – O Preço” está em dólar, tanto o valor total como o valor de cada parcela. O referido ponto foi observado inclusive pela autoridade fiscal no item 6 do Termo de Verificação Fiscal. Assim, o Contribuinte argumenta que a variação cambial não se trata de reajuste de preço, mas o próprio preço, que era certo, porém determinável.

Neste sentido, verifica-se que a lide reside na abrangência do conceito de “preço efetivo da operação” e “valor a título de reajuste”.

Conforme levantado pelo Contribuinte e verificado pela autoridade fiscal, o preço do contrato está em dólar US\$ 224.000.000,00 (2ª, 3ª e 4ª parcelas de US\$ 45.000.000,00 cada). Observa-se que a variação da moeda norte americana em relação ao Real não alterou o valor estipulado no contrato como preço e nem o valor de cada parcela determinada em dólar.

A ilação feita pela autoridade fiscal de que o contrato teria o valor de R\$ 401.632.000,00 (apuração em 03/12/2007 com a taxa de câmbio do dia para o Contribuinte R\$ 200.816.000,00 = US\$ 112.000.000,00), contraria a cláusula de preço prevista no contrato, haja vista que o preço do contrato não está em Real.

A postura adotada pela autoridade lançadora, em afastar o preço estipulado pelas partes no contrato para adotar o valor correspondente em Real em 05/12/2007 tanto para o preço global quanto para as parcelas, configura arbitramento do valor da operação.

O art. 148 do CTN permite o arbitramento sempre que o preço apresentado pelo Contribuinte para operação não mereça fé, ou seja, omisso, confira-se:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

O Termo de Verificação Fiscal não aduziu qualquer irregularidade no preço do contrato, não apontou sub-avaliação do direito transferido, dolo, fraude, simulação, abuso de forma ou imprecisão de informação do Contribuinte. Por consequência, a autoridade fiscal carece de fundamento legal para afastar o valor da operação estipulado pelas partes no contrato adotando valor distinto.

Isso posto, o valor do contrato é US\$ 224.000.000,00 com 1ª parcela na assinatura do contrato de US\$ 44.000.000,00 e demais parcelas de US\$ 45.000.000,00. Desta feita, os valores da terceira e quarta parcelas são de US\$ 45.000.000,00 cada e não de R\$ 80.685.000,00 (= 45.000.000,00 x 1,793), conforme aponta o Termo de Verificação Fiscal.

Neste contexto a variação cambial entre o dia 05/12/2007 e 29/12/2008, de 1,793 para 2,363 R\$/US\$, não tem o condão de desnaturar a natureza do valor recebido pelo Contribuinte a título de preço contratual. Ou seja, a variação cambial não transmuda em juros aquilo que as partes pactuaram como preço. As partes pactuaram o preço em dólar e esse preço não foi alterado.

Em se utilizando a norma aplicável ao ganho de capital quando da aquisição de bens adquiridos em moeda estrangeira denominados originariamente em Reais, tem-se que a variação cambial positiva integra a base de cálculo do ganho de capital, conforme disposto no art. 24 da Medida Provisória nº 2.158/01.

Da mesma forma, quando a legislação tributária dispõe acerca da alienação de moeda estrangeira em espécie, eventual variação positiva apurada também é tributada com base no ganho de capital, confira-se o art. 24 da Medida Provisória nº 2.158/01:

Art. 24. O ganho de capital decorrente da alienação de bens ou direitos e da liquidação ou resgate de aplicações financeiras, de propriedade de pessoa física, adquiridos, a qualquer título, em moeda estrangeira, será apurado de conformidade com o disposto neste artigo, mantidas as demais normas da legislação em vigor.

§ 1º O disposto neste artigo alcança, inclusive, a moeda estrangeira mantida em espécie.

§ 3º A base de cálculo do imposto será a diferença positiva, em Reais, entre o valor de alienação, liquidação ou resgate e o custo de aquisição do bem ou direito, da moeda estrangeira mantida em espécie ou valor original da aplicação financeira.

(grifos nossos)

Assim, verifica-se que a legislação tributária brasileira entende que ganho oriundo de variação cambial deve ser tributável com base na metodologia aplicável ao ganho de capital e não como rendimentos sujeitos à tributação anual (“tabela progressiva”).

Na mesma linha, já se manifestou essa Corte em decisão do d. Conselheiro Gustavo Liam Haddad, conforme ementa:

“GANHO DE CAPITAL. VARIAÇÃO DO PREÇO DE VENDA. MOEDA ESTRANGEIRA.

Eventual variação do preço em decorrência da flutuação cambial havida para com o valor em Real deve ser considerada como preço de venda e tributada segundo a sistemática do ganho de capital.”

(Câmara Superior de Recursos Fiscais, Recurso Especial nº 137.686, Relator Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Acórdão nº 910201881 – 2ª Turma, sessão de 29/11/2001).

Assim, resta a variação cambial caracterizada como preço de venda, acréscimo patrimonial materializado na apreciação de valor de ativo, previsto em negócio natureza do contrato de compra e venda). Não se trata de rendimento do capital (juros, por exemplo) como pretendeu caracterizar a autoridade fiscal para aplicar a tributação pela tabela progressiva.

Neste sentido, o lançamento da fiscalização para considerar a variação cambial positiva como tributável com base na tabela progressiva resta prejudicado. Da mesma forma, o lançamento da autoridade fiscal que visa considerar variação cambial negativa como preço de venda também não deve prevalecer.

2.2. Tributação da Correção Monetária do Preço

Como o preço estipulado no contrato resta em dólar norte-americano, com vistas a manter a coerência econômica da operação, as partes estipularam que as parcelas do preço (em dólar) seriam corrigidas com base na variação positiva do US CPI (cláusula III, item 2), sendo o US CPI índice divulgado pelo governo norteamericano que reflete a inflação desse país.

Importante pontuar que o Contribuinte alega que fora utilizado um índice da economia norte-americana para correção do preço contratual, pois esse é estipulado em dólar. Assim, o índice da inflação americana aplicável ao valor em dólar é mais adequado que qualquer outro índice sob a ótica econômica.

No tocante à correção monetária do preço, a autoridade fiscal entende se tratar de rendimento sujeito à tributação com base na “tabela progressiva”, enquanto o Contribuinte pretende considerar tal parcela como tributável à título de ganho de capital.

No que concerne à correção do preço com base na correção monetária norteamericana (US CPI), o acórdão recorrido toma por base a informação contida na resposta à pergunta 595 de orientação emitida pela Receita Federal do Brasil para os contribuintes na elaboração da Declaração de Imposto de Renda de 2009, denominado “Perguntas e Respostas”, afirmando que a correção monetária não integra o ganho de capital, devendo ser tributada em separado na declaração de ajuste anual:

595 — Qual o tratamento tributário das cláusulas de correção para venda parcelada de imóvel, previstas em contrato de compra e venda?

Independentemente da designação dada (juros, correção monetária, reajuste de parcelas etc.), qualquer acréscimo no valor da venda provocado pela divisão em parcelas do pagamento deve ser tributado em separado do ganho de capital, na fonte ou mediante recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), conforme o caso, e na Declaração de Ajuste Anual correspondente ao ano-calendário de seu recebimento.

Exemplo:

Se no contrato estiver estabelecido que o valor da venda é de R\$ 100.000,00, em dez parcelas de R\$ 10.000,00 corrigidas pela variação do IGPM; R\$ 100.000,00 serão considerados como valor de alienação, R\$ 10.000,00 será o valor de cada parcela para fins de diferimento do ganho de capital. A parte correspondente à atualização da parcela pelo IGPM fica sujeita ao carnê-leão, quando recebida de pessoas físicas, e à tributação na fonte, quando recebida de pessoas jurídicas, bem como ao ajuste anual.”

(Instrução Normativa SRF nº 84 de 11/10/2001, art. 19, § 3º)

Já a d. PGFN afasta a correção monetária do ganho de capital com base no inciso II do art. 17 da Lei nº 9.249/95:

Art. 17. Para os fins de apuração do ganho de capital, as pessoas físicas e as pessoas jurídicas não tributadas com base no lucro real observarão os seguintes procedimentos:

I - tratando-se de bens e direitos cuja aquisição tenha ocorrido até o final de 1995, o custo de aquisição poderá ser corrigido monetariamente até 31 de dezembro desse ano, tomando-se por base o valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996, não se lhe aplicando qualquer correção monetária a partir dessa data;

II - tratando-se de bens e direitos adquiridos após 31 de dezembro de 1995, ao custo de aquisição dos bens e direitos não será atribuída qualquer correção monetária.

Ambas as posições contrariam os preceitos normativos expostos no art. 21 da Lei nº 7.713/88 e art. 140 do Decreto nº 3.000/99, que preceituam que nas vendas a prazo a tributação será proporcional a cada parcela considerando a respectiva correção monetária, confira-se:

Art. 21. Nas alienações a prazo, o ganho de capital será tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, **considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver.**

Art. 140. Nas alienações a prazo, o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver (Lei nº 7.713, de 1988, art. 21).

§1º Para efeito do disposto no caput, deverá ser calculada a relação percentual do ganho de capital sobre o valor de alienação que será aplicada sobre cada parcela recebida.

§2º O valor pago a título de corretagem poderá ser deduzido do valor da parcela recebida no mês do seu pagamento.

(grifos nossos)

O “Perguntas e Respostas” elaborado pela Receita Federal do Brasil possui força de Instrução Normativa, devendo ser interpretado em linha com a Lei. Assim, a fundamentação com base em Instrução Normativa é válida desde que alinhada com a Lei que a instrui e dentro dos limites aos quais lhe é atribuída competência. Neste sentido, por haver Lei formal que trata do tema, entendo por melhor a aplicação e interpretação da Lei ao caso concreto.

Neste contexto, passa-se a análise do art. 17 da Lei nº 9.249/95 em face do art. 21 da Lei nº 7.713/88. Inicialmente, uma vez que instrumento normativo que veicula o art. 17 é posterior a norma que veicula o art. 21, poder-se-ia cogitar que o art. 17 da Lei nº 9.249/95 derogou o art. 21 da Lei nº 7.713/88. Entretanto, em uma leitura mais acurada dos dispositivos verifica-se que abordam assuntos distintos.

O art. 17 da Lei nº 9.249/95 aborda a avaliação do custo de aquisição. Isto é, o custo de aquisição, a partir de 01/01/1996, não comportará correção monetária, verifique-se: “o custo de aquisição poderá ser corrigido monetariamente até 31 de dezembro desse ano, tomando se por base o valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996, não se lhe aplicando qualquer correção monetária a partir dessa data”.

Já o art. 21 da Lei nº 7.713/88 aborda correção monetária das parcelas (preço de venda) na hipótese de venda a prazo.

Note-se que o art. 17 da Lei nº 9.249/95 está em momento pretérito ao valor do ganho de capital, informando como será apurado o custo de aquisição que confrontado com o valor de alienação, para então obter o ganho de capital.

Já o art. 21 da Lei nº 7.713/88 está em momento posterior à apuração do ganho de capital. O ganho de capital, devido à hipótese de compra e venda a prazo, já apurado, será parcelado na proporção de cada parcela do contrato. O art. 21 da Lei nº 7.713/88 determina que a correção monetária incidente sobre a parcela do preço contratual sofrerá a incidência do ganho de capital.

Outra não poderia ser a conclusão em razão do princípio da gravitação jurídica, onde o acessório segue o principal, como levantou o Contribuinte em sua peça recursal. Ou seja, se o valor da venda (preço) é tributado com base no ganho de capital, a correção monetária do preço da venda também restará sujeita ao ganho de capital.

Assim, em face da legislação posta sobre o tema e tendo em vista que para fins de julgamento administrativo presume-se a constitucionalidade da norma, em razão do disposto no art. 21 da Lei nº 7.713/88, a correção monetária do preço deve ser considerada como preço para fins de apuração do ganho de capital.

Neste diapasão, verifica-se que a correção monetária do preço do contrato não é passível de tributação com base na tabela progressiva, restando afastada a autuação neste aspecto.

Registre-se pela sua importância que, conforme se extrai da movimentação processual disponível no sítio eletrônico desse Egrégio Conselho, em face das decisões consubstanciadas nos susoditos Acórdãos nºs 2402-005.279 e 2201-002.264, não houve a interposição de recurso especial para a Câmara Superior, tronando-se, assim, definitivas as referidas decisões.

Neste particular, impõe-se destacar que, no processo administrativo fiscal, as modalidades de vinculação processual são aquelas estatuídas pelo §1º do artigo 47 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, consistindo em processos conexos (inciso I), decorrentes (inciso II) ou reflexos (inciso III).

Sobre o exato espectro de abrangência desses institutos, o voto proferido pelo I. Conselheiro André Mendes de Moura por ocasião do julgamento do Recurso Especial fazendário no processo nº 10855.003044/200698 confere as seguintes lições:

Faço a distinção, **amparado no conceito empregado pelo RICARF**, valendo-se de exemplos.

Nos processos **reflexos**, há uma autuação fiscal principal, por exemplo, de IRPJ, acompanhada de reflexos de CSLL, PIS e Cofins, com base nos mesmos elementos de prova constituídos em um mesmo procedimento fiscal. No processo reflexo, a decisão do processo principal tem repercussão direta nos reflexos.

A vinculação por **decorrência** ocorre quando há obrigatoriamente um processo principal e demais processos acessórios, que tiveram origem a partir do processo principal. Tanto que se o julgamento do processo principal afastar a autuação, automaticamente os processos acessórios perdem o objeto. Por exemplo: (1) processo principal trata de exclusão do SIMPLES, e o acessório de auto de infração lavrado em razão da exclusão da empresa do regime especial; (2) processo principal trata da suspensão ou perda de imunidade/isenção, e o acessório de auto de infração lavrado em razão da suspensão/perda do benefício; (3) processo principal trata de autuação fiscal que altera o ajuste anual do imposto, alterando a apuração de saldo negativo, e o acessório de declaração de compensação que se utilizou de saldo negativo que, em razão da autuação fiscal, teve seu valor diminuído ou extinto.

Na decorrência, duas são as características principais: (1) não é prático (para não dizer que é impossível) fazer o julgamento do processo acessório antes do julgamento do processo principal e (2) o decidido no principal tem repercussão direta nos processos decorrentes. Qual a praticidade em julgar os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins se tais lançamentos tiveram origem em uma suspensão de imunidade ainda pendente de julgamento?

Na realidade, a vinculação por reflexão e decorrência tem muitas semelhanças, principalmente por disporem de um processo principal precisamente definido, e de processo(s) acessório(s) cujo julgamento tem uma estreita dependência com o principal.

Enfim, a **conexão** ocorre quando se tem um suporte fático X e um enquadramento legal Y que é idêntico, ou para vários sujeitos passivos (A, B, C, D, E ...), ou para o mesmo sujeito passivo em anos-calendário diferentes (AC1, AC2, AC3...). Naturalmente, são formalizados vários processos, mas as autuações fiscais (suporte fático e enquadramento legal) são as mesmas, diferenciando-se, em linhas gerais, o sujeito passivo e o ano-calendário.

Como exemplo, pode ser um auto de infração de glosa de despesas, com o mesmo suporte fático, de uma mesma empresa, com os mesmos fatos e elementos de prova, formalizado em processos diferentes, cada qual para um ano-calendário (AC1, AC2, AC3 e AC4). Ou, o auto de infração de glosa de despesas, com o mesmo suporte fático, mas lavrado em face de empresas que desenvolvem a mesma atividade econômica e tiveram uma interpretação idêntica da legislação tributária, ou seja, processos com sujeitos passivos A, B, C, D e E. Ainda, processo de reconhecimento de direito creditório que se utilizou do crédito X para compensar débitos D1, D2, D3, D4 e D5, cada qual em um processo diferente.

O que se observa nos processos por conexão é que **não há um processo que pode ser classificado como o principal**. O julgamento pode ser dar em qualquer um dos processos. Pode ser julgado o processo AC3, sem prejuízo nenhum para os demais. Ou o processo contra o sujeito passivo D, ou o processo tratando da

compensação do débito D2. Na realidade, os processo por conexão são aqueles que podem ser reunidos para julgamento em lotes, ou na sistemática dos *repetitivos*. Pode-se escolher **qualquer um** dos processos para julgamento, e aplicar a decisão para os demais. Tal procedimento, obviamente, não pode ser adotado para os reflexos ou decorrentes, tendo em vista a existência de um processo principal.

(CSRF, 1ª Turma, j. 04.04.2017, Acórdão nº 9101-002.755)

Por via de consequência, tendo em vista aqui se tratar de processo que veicula exigência de crédito tributário fundamentado em fatos idênticos aos que motivaram os lançamentos albergados pelos Acórdãos nºs 2402-005.279 e 2201-002.264, resta clara a relação de vinculação por conexão a ensejar que a decisão lá proferida seja aqui replicada, em prestígio ao princípio da coerência e integridade das decisões, adotando-se seus fundamentos como razão de decidir.

Neste mesmo sentido, já se manifestou este Colegiado, nos termos do Acórdão nº 2402-011.038, de 02 de fevereiro de 2023.

Destaque-se, ainda, o precedente consubstanciado no Acórdão 1402-006.626, 17 de outubro de 2023, conforme ementa abaixo transcrita:

IRPJ, CSLL, PIS E COFINS. APLICAÇÃO DE DECISÃO PROFERIDA EM PROCESSO CONEXO.

Tratando-se de processo que veicula a exigência de créditos tributários fundamentados em fatos idênticos aos que motivaram os lançamentos albergados em outro processo anteriormente julgado, configura-se a vinculação por conexão a ensejar que a decisão lá proferida seja replicada em prestígio ao princípio da coerência e integridade das decisões, adotando-se seus fundamentos como razão de decidir. Aplicação do inciso I do §1º do artigo 6º do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar a prejudicial de decadência suscitada e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário interposto, cancelando-se o lançamento fiscal.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior