



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13609.721742/2012-17
ACÓRDÃO	2402-013.339 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
EMBARGANTE	JOSE LUIZ AZEREDO BARBOSA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2009

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL ADQUIRIDO ANTES DE 1989. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Para apuração do valor a ser tributado, no caso de alienação de bens imóveis, poderá ser aplicado um percentual de redução sobre o ganho de capital apurado, segundo o ano de aquisição ou incorporação do bem.

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, em 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 Alexandre Correa Lisboa, 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 4ª Turma da DRJ/CGE, consubstanciada no Acórdão 04-43.292 (p. 136), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de Auto de Infração (p. 71) com vistas a exigir débito do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) em decorrência da constatação, pela Fiscalização, da seguinte infração cometida pelo Contribuinte: omissão / apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais.

De acordo com o Relatório Fiscal (p. 65), tem-se que:

A divergência entre as apurações do ganho de capital feitas pela fiscalização e pelo contribuinte deve-se ao fato de a Fazenda Sangradouro ter sido adquirida em partes e de não haver desmembramentos anteriores à alienação realizada em 2009. Além deste fato, a venda foi realizada apenas por alguns dos proprietários da fazenda, de forma parcial e não pela totalidade dos proprietários.

Conforme respostas e documentos apresentados durante a fiscalização, a Fazenda Sangradouro possui arda total de 627,22 ha e foi adquirida em 14/06/1973 pelo valor de Cr\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil cruzeiros). O contribuinte fiscalizado adquiriu 20% (vinte por cento) da fazenda, equivalentes à área de 125,44 ha. No ano de 2006, o contribuinte adquiriu mais duas participações de 10% na Fazenda Sangradouro, juntamente com outros dois contribuintes que já possuíam, também, 20% da fazenda. As participações foram adquiridas pelos valores de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) e 200.000,00 (duzentos mil reais),

respectivamente. Estas participações adquiridas aumentaram a área pertencente a cada um destes três contribuintes em 41,81 ha.

Em 02/02/2009, estes três contribuintes alienaram 219 ha da Fazenda Sangradouro pelo valor Líquido de R\$ 24.040.750,20, já descontada a corretagem. Portanto, o valor líquido recebido por cada um foi de R\$ 8.013.583,40.

Em resposta à fiscalização, o contribuinte informa que a venda foi de parte da participação adquirida no ano de 1973 e que apurou e recolheu o ganho de capital baseado nesta metodologia.

Analisando a operação, que, em resumo, é a alienação parcial de um bem em condomínio, adquirido em partes, em datas diferentes, por apenas parte dos condôminos, a fiscalização não encontrou literalmente, na legislação, tratamento tributário para esta operação. Porém, não entende ser correta a forma utilizada pelo contribuinte para apurar e pagar o ganho de capital.

(...)

Cientificado do lançamento fiscal, o Contribuinte apresentou a sua competente defesa administrativa (p. 82), esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, conforme destaque pelo órgão julgador de primeira instância:

- **Dos Fatos.** Antes de enfrentar o mérito, apresenta esclarecimentos preliminares, sobre a origem do imóvel alienado:
- 1- Do registro nº 301- vê-se que o imóvel foi adquirido em 14-06-73 por José Ubaldo Barbosa e sua mulher Maria Lúcia de Azeredo Barbosa, em nome dos menores à época, Marcelo Azeredo Barbosa, Gilberto Azeredo Barbosa; Rogério Azeredo Barbosa, Candido Azeredo Barbosa e José Luiz Azeredo Barbosa, instituindo-se na oportunidade usufruto vitalício em nome dos progenitores dos proprietários, Sr. José Ubaldo Barbosa e Maria Lúcia de Azeredo Barbosa.
- 2- Em 18/09/03, em decorrência do falecimento de Rogério Azeredo Barbosa, voltou para os progenitores sua cota parte, na forma de fração ideal correspondente a 1/5 do imóvel total.
- 3- Em 30/08/2006, Candido Azeredo Barbosa e sua ex-esposa Ana Maria Lopes de Figueiredo transferiram suas frações ideais para Marcelo, Gilberto e José Luiz.
- 4- Como se vê, a área em questão, em momento algum foi desmembrada, ou seja, dividida com determinação de área de cada proprietário, indicando-se confrontações e divisas, e, em momento algum alterou-se o registro original “Matrícula 301”, já que todas operações aconteceram em termos de fração ideal, conservando-se a mesma matrícula.
- 5- Em 2009, Marcelo Azeredo Barbosa, Gilberto e José Luiz resolveram negociar com a Ical Indústria de Calcinação Ltda. parte s/ fração ideal do imóvel representado pela Fazenda Sangradouro, de 218,00 ha., já que eram possuidores,

na oportunidade, do direito a uma área de 167,25 ha. cada um, totalizando os três o direito a uma área de 501,75 ha. do total.

- 6- Para concluir a negociação, precisavam separar da área total a área que estavam negociando.
- 7- Procederam, em consequência, a uma divisão amigável, lavrada no livro 060-fls. 124/verso e 125 verso identificando-se área a negociar como área “A” e a remanescente como área “B”.
- 8- Formalizou-se, dessa forma, entre os proprietários da Fazenda Sangradouro, a identificação da área negociada, dando-se conotações jurídicas a uma operação de venda de parte de área em comum, assim como, identificou-a com confrontações e divisões para efeito de lavratura e registro de escritura de compra e venda
- 9- Importante notar, que desde o ano de 1.973, quando o Sr. Jose Ubaldo Barbosa e sua esposa, adquiriram o imóvel em nome dos atuais proprietários, somente foi lavrada e registrada até a consumação de venda de parte do imóvel para Ical - Indústria de Calcinação Ltda., uma escritura, (Matricula 301 fls. 307) pois o imóvel sempre permaneceu em comum, até a divisão amigável ocorrida para identificação da área de 218,00 hectares.
- 10- Com efeito, o único documento de aquisição existente até a transação realizada com a Ical Indústria de Calcinação Ltda, é a escritura comprobatória da operação realizada em 14-06-73.
- 11- Acresça-se o fato de que da Escritura Pública da Compra e Venda de Bem Imóvel, lavrada no Cartório do 9º. Ofício de Notas de Belo Horizonte, MG (fls. 025 Livro 1832 v) Reg. 13.320- Protocolo nº 26.918 em 05/04/2010, tem-se: Imóvel cadastrado no INCRA, em área maior, sob o código 426.130.000.744-1; Número do imóvel na Receita Federal/NIRF 2.443.904-.
- 12- Portanto, para todos os efeitos legais, especialmente de ordem tributária, o único documento comprobatório de aquisição é o Registro realizado em 14-06-1.973 sob o nº 301-Folha307.
- 13- Em decorrência de existir apenas um documento comprobatório de aquisição é que o Impugnante e seus 2 irmãos resolveram vender parte da área adquirida por seus pais em seus nomes em 1.973, indicando-a e separando-a através da Escritura Pública de Divisão Amigável de Bens Imóveis (Livro nº 060-fls Nº 124/verso e 125/verso) devidamente assinada por todos os demais interessados, inclusive por Maria Lucia de Azeredo Barbosa, mãe dos mesmos, (art 504 do CC) efetivando tal decisão no referido documento público, conforme descreve.
- 14- Como se vê, a área negociada, que foi indicada e separada com precisão através do documento público mencionado, é parte da área adquirida por intermédio de seus progenitores em 14-06-1973. É importante ressaltar a força

probante de Instrumento Público, conforme jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes, que transcreveu.

- **Ganho de Capital- Apuração e Pagamento Pelo Contribuinte-Legalidade.** O Impugnante e seus irmãos procederam à apuração do ganho de capital e recolheram, cada um, separadamente, o imposto devido, no valor de R\$105.894,40, sendo que as importâncias recolhidas foram apuradas na forma da legislação pertinente, valendo-se, inclusive do programa eletrônico disponibilizado pela Receita Federal do Brasil, e não existe nenhum desentendimento entre contribuinte e fisco relativamente aos valores de alienação ou de aquisição, residindo a controvérsia, unicamente, na metodologia ou forma usada pelo Impugnante, para apuração e pagamento do tributo incidente na operação; o custo de aquisição da área vendida de 218,00 ha., devidamente declarado, e respaldado em documento idôneo, escritura pública de compra e venda lavrada em 1.973, foi aceito pelo programa eletrônico para determinação do ganho de capital na respectiva operação; e nem poderia ser de outra forma, porque a matrícula determina a data de aquisição para efeito de aplicação do percentual de redução previsto no art. 18 da Lei 7.713, de 1.988, hoje, art. 139 do RIR, DEC 3000/99, nos termos dos artigos 176 e 234. da Lei n.º 6.015/73, de acordo com jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes, que transcreveu.

- Dessa forma, as transferências efetivadas de fração ideal, mantendo-se a mesma matrícula da área maior, não podem ser consideradas novas aquisições para efeito de aplicação do percentual de redução previsto no art. 18 da Lei 7.713, de 22/12/1988, estando correto sob todos os aspectos legais, o procedimento adotado pelo Impugnante, para apuração e pagamento do imposto incidente na respectiva alienação imobiliária, considerando ainda que na escritura de venda para Ical Ind. De Calcinação Ltda, foram mantidas as inscrições da área maior no Incra e o mesmo número do imóvel na Receita Federal.

- **Procedimento Fiscal- Hermenêutica Utilizada-Ilegalidade.** Rememorando as justificativas e alegações do autuante, expendidas para sustentar seu ponto de vista, relativamente à forma de cálculo do ganho de capital, percebe-se que ele não concorda com a apuração do ganho de capital realizado pelo impugnante por razões estritamente pessoais, pois diz que não encontra literalmente na legislação tratamento tributário para a operação; equivoca-se o Auditor Fiscal, posto que a forma para apuração do ganho de capital ocorrido na operação, é indiscutivelmente, a adotada pelo Impugnante, realizada através do programa eletrônico disponibilizado pela própria Receita Federal; descabe a utilização de analogia no campo de direito material, entendimento hoje pacificado; é princípio basilar do direito Tributário Brasileiro que a imposição de ônus tributário ao contribuinte só pode decorrer de lei (CF/88, art. 150, inciso I), não pode resultar do emprego de analogia (CTN, art. 108, parágrafo 1º); a interpretação é sempre *pro lege*; procura-se extrair da norma tributária o seu exato significado e alcance; nesse iter, não é jurídico o socorro procurado pelo autuante na Instrução

Normativa nº 599 de 28/12/2005, pois não tem aplicação ao caso concreto, já que foi editada para dispor sobre os artigos 38, 39 e 40 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; o imóvel em questão não foi vendido em sua totalidade, e a redução limitou-se à parcela do ganho de capital correspondente à área alienada, considerando-se a data de aquisição da área de 218,00 hectares, especialmente definida, e que os alienantes possuíam desde o ano de 1.973; por outro lado, dizendo o CTN que o tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, quer, significar que a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei demonstrado e comprovado à saciedade; portanto, demonstrada e comprovada a correta apuração do ganho de capital e a ilegalidade e improcedência da exigência tributária, pede seja deferida sua impugnação.

A DRJ julgou improcedente a impugnação, nos termos do susodito Acórdão nº 04-43.292 (p. 136), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício: 2010

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas, não proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

GANHO DE CAPITAL

Na apuração do ganho de capital, para bens ou direitos adquiridos em partes, considera-se custo de aquisição a soma dos valores correspondentes a cada parte adquirida. Na alienação parcial de imóvel formado por partes adquiridas em datas diferentes, e que corresponde a fração ideal de imóvel maior indiviso, o custo de aquisição deve ser apurado na proporção entre cada aquisição e a área vendida, e o direito à redução do imposto se aplica conforme a data de aquisição de cada parte alienada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado dos termos da decisão de primeira instância, o Contribuinte apresentou o recurso voluntário de p. 155, reiterando, em síntese, os argumentos de defesa deduzidos em sede de impugnação, nos seguintes termos, em síntese:

- O Recorrente, assim como os irmãos, após a alienação do imóvel, procederam à apuração do ganho de capital e recolheram, cada um, separadamente, o imposto devido;

- Assim é que, foi devidamente recolhido a título de imposto sobre ganho de capital, individualmente, por cada alienante, a importância supra de R\$105.894,40. num total de R\$317.683,20;
- Não existe na presente contenda entre contribuinte e fisco, nenhum desentendimento relativamente aos valores de alienação ou de aquisição. residindo a controvérsia, unicamente, na metodologia ou forma usada pelo Recorrente, para apuração e pagamento do tributo incidente na operação;
- O Recorrente e seus irmãos eram proprietários legítimos possuidores desde 1973 de uma área em comum de 125,44 ha cada um, totalizando os 3(três) 376,32 hectares. obviamente, podendo vender, corno realmente venderam para Ical Indústria de Calcinação Ltda, parte dessa área, precisamente 218,00 hectares;
- O custo de aquisição dessa área, devidamente declarado, e respaldado em documento idôneo. escritura pública de compra e venda lavrada em 1973, registro 301 Folhas 307, como não poderia deixar de ser, foi considerado e aceito pelo programa eletrônico da Receita Federal do Brasil para determinação do ganho de capital na respectiva operação;
- Dessa forma. no caso dos autos as transferências efetivadas de fração ideal, mantendo-se, como aconteceu, a mesma matrícula da área maior não podem, evidentemente, essas operações serem consideradas como novas aquisições para efeito de aplicação do percentual de redução previsto no art. 18 da Lei 7.713, de 22/12/1988, donde correto sob todos os aspectos legais, o procedimento adotado pelo Recorrente. para apuração e pagamento do imposto incidente na respectiva alienação imobiliária, máxime. considerando ainda, que na escritura de venda para Ical Ind. de Calcinação Ltda, foram mantidas as inscrições da área maior no Incra e o mesmo número do imóvel (área maior) na Receita Federal.

Defendeu, ainda, o Contribuinte, em seu apelo recursal, a existência de omissão e ilegalidade na decisão recorrida que não teria enfrentado pontos relevantes apresentados na impugnação e que ela não teria sido validada em dispositivo legal válido.

Ato contínuo, por meio do expediente de p. 188, o Contribuinte traz aos autos julgado desse Egrégio Conselho, consubstanciado no Acórdão nº 2301-006.388, objeto do processo nº 13609.721741/2012-72, em nome do irmão do ora Recorrente, decorrente dos mesmos fatos tratados no presente processo.

Sem contrarrazões.

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 Auto de Infração (p. 71), com vistas a exigir débito do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) em decorrência da constatação, pela Fiscalização, da seguinte infração cometida pelo Contribuinte: omissão / apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais.

Em sua peça recursal, o Contribuinte defende, em síntese, que realizou o recolhimento do tributo da forma correta, e pelas provas juntadas nos autos verifica-se que o Recorrente se aproveitou do fator de redução previsto no art. 18 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988 para se chegar ao valor devido do ganho de capital na operação. O Fisco, entretanto, entendeu que não se poderia aplicar integralmente a redução, não obstante ter salientado expressamente que não encontrou legislação aplicável ao caso.

Como se vê, tem-se que a controvérsia objeto dos presentes autos gira em torno de suposto IRPF sobre ganho de capital, exercício de 2010, decorrente da venda de imóvel rural denominado Fazenda Sangradouro.

Pois bem!

A matéria em litígio nos presentes autos já foi objeto de análise por esse Egrégio Conselho, em duas oportunidades distintas, por ocasião do julgamento dos processos nº 13609.721741/2012-72 e 13609.721743/2012-61, referentes aos contribuintes Marcelo Azeredo Barbosa e Gilberto Azeredo Barbosa, respectivamente (irmãos do ora Recorrente), decorrentes dos mesmos fatos que deram origem ao presente processo.

Naqueles casos, os recursos voluntários apresentados pelos contribuintes supra mencionados foram providos, por unanimidade de votos, cancelando-se integralmente o lançamento tributário, *in verbis*:

Acórdão 2301-006.388 (Processo 13609.721741/2012-72)

Relator Conselheiro João Maurício Vital

(...)

Como bem afirmou o recorrente, a lide está adstrita ao modo de cálculo imposto sobre o ganho de capital, especificamente quanto ao custo do imóvel para efeito de apuração do tributo. O recorrente aproveitou-se do fator de redução previsto no art. 18 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988 reduzir o ganho de capital na operação, mas o Fisco entendeu que não se poderia aplicar integralmente a redução.

Os fatos, incontroversos, são os seguintes:

a) Consta o registro, em 25/10/1976 (e-fl. 33), do imóvel rural denominado Fazenda Sangradouro, de 627,2 ha., pertencente a cinco condôminos, em parte iguais, dentre eles o recorrente. Ou seja, do imóvel total, o recorrente possuía, naquela data, a fração ideal de 20%, correspondente a 125,4 ha. Como o imóvel foi adquirido em 1973 ao preço de Cr\$ 250.000,00, coube ao recorrente o custo de Cr\$ 50.000,00 que, atualizados, corresponderam a R\$ 7.462,241.

b) Pela escritura de compra e venda apresentada (e-fls. 59 a 61), o recorrente, juntamente com José Luiz e Gilberto, adquiriram, em 8/6/2005, a fração de 1/10 da Fazenda Sangradouro; ou seja, o equivalente a 62,7 ha., ao preço de R\$ 200.000,00. Dessa operação, coube ao recorrente um terço, ou seja, 20,9 ha. ao preço de R\$ 66.666,66. A fração ideal do recorrente passou, pois, a ser de 23,33%, ou o equivalente a 146,3 ha.

c) Pela escritura de compra e venda apresentada (e-fls. 62 a 63), o recorrente, juntamente com José Luiz e Gilberto, adquiriram, em 19/7/2006, mais uma fração de 1/10 da Fazenda Sangradouro; ou seja, o equivalente a 62,7 ha., ao preço de R\$ 80.000,00. Dessa operação, coube ao recorrente um terço, ou seja, 20,9 ha. ao preço de R\$ 26.666,67. A fração ideal do recorrente passou, pois, a ser de 26,67%, ou o equivalente a 167,3 ha.

d) Em 04/08/2009, os condôminos lavraram escritura pública (e-fls. 124 a 127) na qual extinguiram o condomínio, que correspondia à área total de 627,2 ha., e o transformaram em duas distintas propriedades: Gleba **A**, de propriedade do recorrente, juntamente com Gilberto e José Luiz, com 218,0 ha., sendo composta por 60% da participação adquirida em **1973**, e a Gleba B, de 409,22 ha.

e) Em 02/02/2009, o recorrente, juntamente com Gilberto e José Luiz, alienaram a Gleba A, de 218,0 ha. (e-fl. 64 a 66).

Observe que a Gleba A, da qual o recorrente possuía um terço, foi desmembrada da área adquirida em 15/05/1973; portanto, nela não estavam contidas as áreas ou participações adquiridas em 2005 ou 2006. É o que se depreende da Escritura Pública de Divisão Amigável de Bens Imóveis (e-fls. 124 a 127):

(...) ficará pertencendo, exclusivamente, a área denominada "área A", medindo 218,00 hectares, cuja área foi desmembrada de outra área que os mesmos condôminos já possuíam originalmente, ou seja, 60% (sessenta por cento) da área total adquirida por escritura pública de compra e venda lavrada nas Notas do Cartório do 20 Ofício de Sete Lagoas, em 15/05/1973, dentro das seguintes medidas e confrontações (...)

Em outras palavras, dos 125,4 ha. havidos em 1973 ao custo, convertido para Reais, de R\$ 7.462,24, o recorrente alienou 72,7 ha. em 2009, cujo custo de aquisição proporcional foi de R\$ 4.324,21. Segundo a Autoridade Lançadora (e-fl. 68), coube ao recorrente R\$ 8.013.583,40 líquidos pela venda de sua participação na Gleba A.

Percebo, então, que a apuração do imposto sobre o ganho de capital realizada pelo recorrente e anexada à sua Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2010 (e-fl. 10) está correta ao aplicar o fator de redução de 80% sobre o ganho auferido, nos termos do art. 18 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

Se, da área vendida, não constaram as participações adquiridas em 2005 e 2006, mas somente parte da gleba adquirida em 1973, não há razão para se adotar o critério do custo médio utilizado pela Autoridade Lançadora.

Acórdão nº 2001-008.122 (ainda não publicado até a data de elaboração da minuta do presente acórdão) (**Processo nº 13609.721743/2012-61**)

Relatora Conselheira Lílian Cláudia de Souza

(...)

Inicialmente importante salientarmos a importância do princípio da legalidade no Direito Tributário, trazida no Art. 150, I, CF segundo o qual:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

Muito embora a fiscalização tenha textualmente salientado que não encontrou nenhum dispositivo legal aplicável ao caso em tela, entendeu por bem aplicar, por analogia, o entendimento trazido na IN SRF nº 599 de 28/12/2005 que versa sobre a alienação integral de imóvel – o que não é o caso dos autos, e arremata às fls. 68:

“Nas citações acima, não se encontra textualmente o enquadramento exato a ser dado ao caso concreto em análise. Porém, encontram-se os princípios que a legislação procura dar ao ganho de capital quando há aquisições em datas diferentes e vendas em datas diferentes.”

O contribuinte alega – desde a impugnação – que a autuação não foi balizada em norma legal específica que a valide, e tem razão.

O princípio da legalidade tem como principal escopo proteger o contribuinte do alvedrio do Poder Público no momento da tributação, em outras palavras, somente pode haver a tributação quando houver lei específica que determine a hipótese de incidência do tributo.

Nem se alegue, como fez a decisão da DRJ que não se trata de violação ao princípio da legalidade quando salienta que somente a metodologia de cálculo é que foi aplicada por analogia.

Inicialmente, o Art. 108, §1º do CTN veda expressamente que se tribute por analogia, e ainda que se alegue que somente a metodologia do cálculo é que foi aplicada por analogia – o que é admitido expressamente em todo o processo – tal prática não pode ser cancelada, uma vez que estamos diante do aspecto

quantitativo do mandamento da norma tributária que precisa ter previsão legal em sentido estrito.

Isso seria suficiente para se anular o lançamento. Entretanto, importante analisarmos ainda que o contribuinte realizou o recolhimento do IR que entendeu ser o devido e valeu-se, para tanto, das normas legais expressamente vigentes para o recolhimento do tributo, tendo utilizado o redutor o art. 18 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, o que é absolutamente legal.

Outro caso idêntico já foi apreciado por este Conselho no PTA de nº 13609.721741/2012-72 – acórdão 2301-006.388 de relatoria do conselheiro presidente da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento João Maurício Vital – em que um dos irmãos do Recorrente foi tributado a partir da mesma operação. Transcrevo, abaixo, as razões de decidir tecidas pelo então julgador quanto a este ponto, às quais me filio:

(...)

A conclusão da decisão acima colacionada entendeu que “não há razão para se adotar o critério do custo médio utilizado pela autoridade lançadora”. Além de não haver razão, não há ainda, qualquer norma legal que autorize o fisco a seguir de tal modo.

Ademais, o documento constante nos autos – fls. 32/40 – é público e tem presunção de veracidade como expressamente determina o Art. 405 do Código de Processo Civil e se nele não há menção às operações que a autoridade administrativa entende serem suficientes para balizar o lançamento, o seu conteúdo deve ser observado.

Registre-se pela sua importância que, conforme se extrai da movimentação processual disponível no sítio eletrônico desse Egrégio Conselho, não houve interposição de recurso especial em face do Acórdão nº 2301-006.388, objeto do PAF 13609.721741/2012-72.

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 processos nº 13609.721741/2012-72 e 13609.721743/2012-61, 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, *in verbis*:

AUTOS DE INFRAÇÃO DE IRPJ E IRRF. 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.

(...)

Como bem relatado, cinge-se a controvérsia à reclassificação dos valores de dividendos pagos por sociedade em conta de participação (SCP), entendidos pela Fiscalização como remuneração decorrente de prestação de serviços de professores, com a incidência de contribuição previdenciária sobre esses valores.

Em razão dos mesmos fatos e sobre o mesmo período, foram lavrados outros dois autos de infração em face da contribuinte PONTO ON-LINE CURSOS LTDA., relativos à exigência de imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) e imposto de renda retido na fonte (IRRF) pois, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a contribuinte teria se utilizado de sociedades em conta de participação (SCPs) para realizar pagamentos a prestadores de serviço na forma de lucros distribuídos, conduta que teria como objetivo afastar o recolhimento integral do IRPJ, das contribuições previdenciárias e do IRRF.

Os autos de infração de IRPJ e IRRF foram julgados no bojo do processo nº 14041.720037/2017-32, cujo Acórdão de nº 1401-002.823, proferido pela Primeira Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamentos do CARF,

sessão de 14/08/2018, concluiu pelo provimento do recurso voluntário da contribuinte, nos termos da ementa abaixo:

(...)

O recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN não foi conhecido, nos termos do Acórdão nº 9101-005.806 da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 06/10/2021, com ementa abaixo reproduzida:

(...)

Sob a minha ótica, relatados esses fatos, impossível tecer outra conclusão que não esteja alinhada aos fundamentos jurídicos e às razões de decidir da decisão definitiva proferida por meio do Acórdão nº 1401-002.823, da Primeira Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamentos, sessão de 14/08/2018, complementada pelo Acórdão 9101-005.806, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 06/10/2021.

Decisão diversa desta restaria em afronta à coerência administrativa, preceito básico de qualquer sistema cuja **segurança jurídica** seja princípio.

Conforme lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, havendo coisa julgada administrativa, esta implica em efeitos definitivos para a própria Administração, que fica impedida de retratar-se administrativamente¹.

Em complemento, José dos Santos Carvalho Filho ensina que a coisa julgada administrativa é a *situação jurídica pela qual determinada decisão firmada pela Administração não mais pode ser modificada na via administrativa. A irretratabilidade, pois, se dá apenas nas instâncias da Administração*².

O professor Heleno Taveira Torres, por sua vez, aponta que *não se quer dizer, com isso, que seria vedado à Administração a modificação de seu entendimento quanto a determinados fatos decorrentes de interpretação legal, mas sim, que tal mudança deve, a um só tempo: (i) ser justificada e devidamente motivada, a fim de se demonstrar que a decisão anterior representa violação à disposição legal; e (ii) ser aplicada apenas aos **casos futuros**, em atendimento à irretroatividade como reflexo direto da tutela da confiança legítima do administrado*.

Nesse mesmo sentido há também entendimento no âmbito do CARF, confira-se:

(...) DECISÕES ADMINISTRATIVAS ANTERIORES. PROCESSOS COM O MESMO OBJETO DEMANDADOS CONTRA O MESMO CONTRIBUINTE. DECISÕES TERMINATIVAS DE MÉRITO. COISA JULGADA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE DA PROMOÇÃO DE NOVAS DEMANDAS. Há coisa julgada quando se repete ação que já foi decidida por decisão transitada em julgado. As questões resolvidas na esfera administrativa, por decisão definitiva, não podem ser novamente discutidas no mesmo âmbito, de modo que, por analogia, considera-se a ocorrência de coisa julgada administrativa.

Inteligência do artigo 337, § 3º, do CPC c/c o artigo 42 do Decreto nº 70.235/72.

(Acórdão nº 2201-003.538, Relator Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, Publicado em 02/05/2017).

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 dar provimento ao recurso voluntário, cancelando-se o lançamento fiscal.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior