



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.729811/2017-79
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.006 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de março de 2022
Recorrente CEARÁ SEGURANÇA DE VALORES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

RESTITUIÇÃO, SALDO NEGATIVO DE IRPJ, GANHO DE CAPITAL, PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL, MOMENTO DE RECONHECIMENTO DA RECEITA, CONDIÇÃO RESOLUTIVA.

A receita deve ser reconhecida por ocasião da venda do imóvel ou no recebimento de suas parcelas, mesmo que a operação tenha sido formalizada mediante contrato de promessa de compra e venda, quando o aperfeiçoamento do negócio depender de condição resolutória.

A condição suspensiva é a que subordina as consequências jurídicas acordadas a evento futuro e incerto. A regularização da matrícula do imóvel, ainda que em prazo certo e determinado, junto ao Cartório de Registro de Imóveis não caracteriza condição suspensiva.

Valores recebidos antes do implemento da condição resolutória caracterizam-se como receitas para fins de incidência tributária, e caso tenham sido assim consideradas, descabe sua exclusão para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como a restituição dos valores pagos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcelo José Luz de Macedo, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Felliipe Honório Rodrigues da Costa, que davam provimento ao recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza. Entretanto, dentro do prazo regimental, o Conselheiro(a) declinou da intenção de apresentá-la, que deve ser considerada como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF)".

(documento assinado digitalmente)

HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR - Presidente

(documento assinado digitalmente)

LIZANDRO RODRIGUES DE SOUSA – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de

Macedo, Rafael Taranto Malheiros, Fellipe Honório Rodrigues da Costa (suplente convocado(a)), Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocado(a)) e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em que a recorrente insurge-se contra decisão no Acórdão da DRJ que confirmou teor do Despacho Decisório DRF/FOR/Seort, de 21/02/2018 (fls. 259 a 268), no qual fora indeferida parcialmente a restituição de crédito no valor de R\$ 1.732.864,66 correspondente ao Saldo Negativo do IRPJ do ano-calendário de 2014, direito este exercido por meio do Pedido Eletrônico de Restituição-PER nº 10433.49160.150916.1.6.02-6156. Assim dispôs em relatório a decisão recorrida (e-fls. 393 e ss):

Trata-se de apreciar Manifestação de Inconformidade apresentada em 13/04/2018 (fls. 278 a 292), onde a empresa acima qualificada insurge-se contra o Despacho Decisório DRF/FOR/Seort, de 21/02/2018 (fl. 259 a 268), no qual fora indeferida parcialmente a restituição de crédito no valor de R\$ 1.732.864,66 correspondente ao Saldo Negativo do IRPJ do ano-calendário de 2014, direito este exercido por meio do Pedido Eletrônico de Restituição-PER nº 10433.49160.150916.1.6.02-6156.

A empresa apurou, por meio de Escrituração Contábil Fiscal-ECF Retificadora do período de apuração 01/01/2014 a 31/12/2014, entregue em 15/09/2016, um Saldo Negativo de IRPJ de R\$ 1.732.864,66, objeto do Pedido de Restituição.

Em decisão judicial proferida no processo nº 0814410-08.2017.4.05.8100, em trâmite na 8ª Vara da Justiça Federal do Ceará, o douto magistrado determinou que a Receita Federal do Brasil procedesse à análise do pedido no prazo máximo de 30 (trinta) dias.

Constatada que na Demonstração do Lucro Real foram procedidas “Outras Exclusões” correspondentes a R\$ 7.019.827,40, a empresa foi intimada a justificar tais exclusões na determinação da base de cálculo do IRPJ e na consequente formação do referido Saldo Negativo do IRPJ.

A empresa informou que havia firmado, em 31/10/2014, contrato de promessa de compra e venda de um imóvel pertencente ao seu ativo imobilizado com a empresa Canadá Administradora de Bens Imóveis Ltda. Nos termos da Cláusula Segunda do referido contrato ficou ajustado o preço de R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais), sendo R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) pagos à vista, como sinal, e o saldo remanescente pago em quinze parcelas mensais de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), vincendas a partir de 30/11/2014.

Em sua Manifestação de Inconformidade, a fl. 281, a vendedora esclarece que o imóvel fora adquirido da Imobiliária Leonel Jucá Ltda. por meio de escritura pública datada de 17/10/1985. Entretanto, a operação de aquisição fora garantida por nota promissória, em caráter pró solvendo, no valor total da aquisição, de Cr\$ 300.000,00 (trezentos mil cruzeiros), com vencimento para 30/01/1986. Nesta hipótese, o título (nota promissória) ficou vinculado à própria escritura e a propriedade plena somente se aperfeiçoaria com a solvência da nota promissória. Por força dessa condição, o imóvel ficou gravado com restrição de futuras vendas ou onerações de quaisquer espécie, nos termos do registro R.01/39.693 na matrícula do imóvel.

Informa que, embora a Ceará Segurança de Valores tenha solvido a dívida à época, não promoveu a atualização do referido registro na matrícula do imóvel, o que veio a criar dificuldades para a empresa por ocasião da venda do referido imóvel para a Canadá Administradora de Bens Imóveis Ltda., em 2014. Por tal motivo, foi inserido no

contrato de promessa de compra e venda do imóvel, firmado em 31/10/2014, uma condição suspensiva, na qual a vendedora comprometeu-se a registrar a baixa daquela nota promissória na matrícula do imóvel, liberando-o para a venda. Assim, as partes, de comum acordo, estipularam como cláusula suspensiva da promessa de compra e venda a baixa ou o cancelamento da nota promissória pró solvendo existente no R.01 da matrícula 39.693, do referido imóvel. É do que trata o Parágrafo Segundo da Cláusula Segunda do referido contrato (fl. 192 destes autos).

Parágrafo Segundo: Obriga-se a Promitente Vendedora a realizar a baixa/cancelamento/quitação da nota promissória pró-solvendo existente no R.01 da matrícula 39.693 (Cartório de Registro de Imóveis da 1ª Zona de Fortaleza/CE), restando pactuado, como condição suspensiva deste, que a presente Promessa de Compra e Venda somente produzirá efeitos após a averbação de baixa/cancelamento/quitação da citada nota promissória, vez que o registro da escritura pública somente poderá ser realizado após tal evento.

Referida cláusula, segundo afirma a manifestante, fora inserida para resguardar os interesses da promitente compradora, haja vista que, sem dar quitação à exigência inserida no registro de imóveis, a venda não poderia ser efetivada, dada a precariedade da propriedade pela promitente vendedora.

A manifestante afirma que, dadas as dificuldades enfrentadas pela vendedora na obtenção do recibo de quitação da nota promissória, cujo pagamento houvera sido realizado há trinta anos, inclusive pelo fechamento da empresa vendedora (Imobiliária Leonel Jucá Ltda.), acordaram, vendedor e comprador em estipular uma data limite para resolverem a pendência. A Ata da Reunião foi colacionada à fl. 352. Neste aspecto, informa à fl. 283:

Oportuno dispor que as partes (Requerente e CANADÁ ADMINISTRADORA DE BENS IMOVEIS LTDA.), haja vista a dificuldade para implemento da condição, e valendo-se da 'Cláusula Sétima – Da tolerância' do referido instrumento, que dispõe acerca de eventual demora, atraso ou omissão da Requerente no cumprimento de quaisquer das obrigações, reuniram-se, em 18 de maio de 2015, consoante Ata de Reunião anexa (DOC.07), em que resolveram estabelecer prazo limite de 29 de maio de 2015, para ajuizamento de demanda judicial com a finalidade de regularizar a matrícula do imóvel objeto da problemática, além do comprometimento de dispêndio de esforços visando obtenção decisão de apreciação do juízo até 29 de julho de 2015, sob pena de suspensão dos pagamentos até a regularização do assunto.

A empresa ajuizou a ação judicial nº 164150-31.2015.8.06.8100 na 16ª Vara Cível da Comarca de Fortaleza-CE, cuja sentença (copiada à fl. 283) reconheceu a prescrição da citada nota promissória. Afirma que a sentença foi prolatada em 29/02/2016, tendo sido o 1º Ofício de Registro de Imóveis intimado da decisão judicial em 27/04/2016.

A esta altura, entretanto, informa a manifestante, que os pagamentos restaram suspensos a partir da 9ª Parcela, com vencimento para 30/07/2015, por meio de Notificação Extrajudicial de fls. 334 a 335. Informa à fl. 284, ainda, que:

Ocorre que nesse interregno, a CANADA ADMINISTRADORA DE BENS IMÓVEIS LTDA, ultrapassados os prazos estipulados em comum acordo no contrato e na reunião supramencionada, notificou extrajudicialmente (DOC.10) a ora Requerente, protocolado e registrado em 04/04/2016 no 2º Ofício Registro de Títulos e Documentos, para informar desfeito o Instrumento Particular de Promessa de Compra e Venda firmado em 31 de outubro de 2014, nos termos do art. 418 do Código Civil.

O negócio foi então desfeito nos termos do Distrato de fls. 198 a 200 e os valores até então recebidos tiveram sua devolução pactuada. Com intuito de oferecer uma visão cronológica dos eventos então relatados, a manifestante ofereceu à fl. 284 o seguinte quadro:

Evento	Data
Contrato de promessa de compra e venda	31/10/2014
Ata de Reunião	18/05/2015
Ação judicial protocolada	11/06/2015
Sentença reconhecendo prescrição	29/02/2016
Notificação Extrajudicial Canada	04/04/2016
Ofício 16º cível comunicando Sentença ao 1º Ofício de Registro de Imóveis	27/04/2016
Prenotação	27/04/2016
Distrato	06/07/2016

A manifestante informa que por ocasião do recebimento do sinal, bem como das oito parcelas subsequentes, ofereceu à tributação o ganho de capital embutido em cada recebimento, nos termos em que estipulado no art. 418 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, cuja base legal é o art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

A seguir, considerando que não se implementou a condição suspensiva prevista no contrato de promessa de compra e venda, a empresa promoveu a retificação das ECF – Escrituração Contábil Fiscal dos anos-calendário de 2014 e 2015, no sentido de expurgar os referidos ganhos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que originou o crédito pleiteado no Pedido Eletrônico de Restituição.

Apreciadas as razões apresentadas pela empresa o Serviço de Orientação e Análise Tributária – Seort da Delegacia da Receita Federal de Fortaleza, por meio do Despacho Decisório de fls. 259 a 268, deferiu parcialmente o pleito, recalculando o Lucro Real e o pleiteado Saldo Negativo do IRPJ, a partir das informações da ECF, bem como das antecipações de imposto (estimativas e IRRF) obtidas nos sistemas informatizados da Receita Federal, em confronto com o devido no Ajuste Anual, de acordo com as tabelas de fls. 266 e 267 a seguir reproduzidas.

Demonstração do Lucro Real		
	Registro M300	Ajustado pela fiscalização
Lucro Líquido antes do IRPJ	8.494.894,84	8.494.894,84
Despesas Operacionais parcelas não dedutíveis	210.292,38	210.292,38
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	926.783,07	926.783,07
Outras Adições	1.904.227,73	1.358.992,53
Outras Exclusões	7.019.827,40	0,00
Lucro Real	4.516.370,62	10.990.962,82

Apuração do IRPJ com base no Lucro Real		
	Registro N630	Ajustado pela fiscalização
Base de Cálculo do IRPJ	R\$ 4.516.370,62	R\$ 10.990.962,82
Alíquota de 15%	R\$ 677.455,59	R\$ 1.648.644,42
Adicional	R\$ 427.637,06	R\$ 1.075.096,28
Operações de Caráter Cultural e Artístico	R\$ 27.098,22	R\$ 27.098,22
Programa de Alimentação do Trabalhador	R\$ 27.098,22	R\$ 27.098,22
Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	R\$ 6.774,56	R\$ 6.774,56
Atividades de Caráter Desportivo	R\$ 6.734,99	R\$ 6.734,99
Imposto de Renda Retido na Fonte	R\$ 17.342,30	R\$ 628.571,70
Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa	R\$ 2.752.909,02	R\$ 2.141.679,62
Imposto de Renda a Pagar	-R\$ 1.732.864,66	-R\$ 114.216,61

Conforme se observa, não foram admitidas as “Outras Exclusões” na determinação do Lucro Real, no valor de R\$ 7.019.827,40, cuja origem fora informada pela manifestante como sendo a exclusão dos ganhos de capital na venda do ativo imobilizado cujo negócio se desfez por não se ter implementado a condição suspensiva pactuada no contrato de promessa de compra e venda.

Citando doutrina e jurisprudência, justifica a autoridade *a quo* que a condição pactuada naquele contrato não preenche o requisito de incerteza do evento futuro, característica essencial da pretensa condição suspensiva. Acrescenta: “*não há como admitir que se estabeleceu uma condição suspensiva. E, mesmo que assim fosse, a cláusula haveria de ser considerada potestativa, eis que retira toda a eficácia do ato, sujeitando uma das partes ao total arbítrio da outra.*”

Foi ajustada também a linha correspondente a “Outras Adições”. A autoridade fiscal recalculou o valor do custo contábil do imóvel que houvera sido restabelecido pelo contribuinte por meio de adição do seu custo integral (R\$ 1.028.316,00) no ano-calendário de 2014. Como a autoridade fiscal entendeu que os ganhos de capital não poderiam ser excluídos, o custo contábil do imóvel não deveria ser adicionado e sim, excluído, mas em valor proporcional aos recebimentos do período, ou seja, R\$ 483.080,80 em 2014 e R\$ 545.235,20 em 2015.

A partir de tal entendimento, a DRF de Fortaleza não admitiu a exclusão dos ganhos de capital anteriormente adicionados na Demonstração do Lucro Real e decidiu reconhecer parcialmente o direito creditório no valor original de R\$ 114.216,61.

Cientificada do Despacho Decisório (fls. 102 a 106), em 13/04/2018, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade, alegando, em síntese, as seguintes razões além daquelas já relatadas.

62. Conforme já ressaltado, os negócios jurídicos celebrados com condições suspensivas somente reputam-se perfeitos e acabados no momento de sua implementação, inclusive para fins de tributação, consoante dispõe os arts. 116 e 117 do CTN.

[...]

64. Nesse sentido, é que os valores recebidos a título de adiantamento de uma operação com condição suspensiva (que ainda não se concretizou), não devem ser levados em consideração na apuração prematura de um ganho de capital.

[...]

66. Acredita a Requerente que tenha comprovado devidamente a inexistência de fato gerador de apuração no ganho de capital, motivo pelo qual faz jus à restituição dos valores recolhidos a tal título.

67. Por consequência do exposto, no tocante a contabilização da baixa do imóvel proporcional ao valor recebido por período, importa a Requerente dispor que o não atendimento em sua integralidade dos termos exigidos pela legislação tão somente traria prejuízos ao Fisco se o negócio jurídico em referência tivesse sido concretizado.

[...]

69. Diante do exposto, considerando a inexistência do fato gerador do IRPJ e da CSLL enquanto não houvesse sido cumprida a cláusula suspensiva em epígrafe, os valores contabilizados na conta “42101.0001 – Ganhos na Alienação de Imobilizado” como receitas recorrentes da alienação do referido imóvel foram excluídos da apuração do IRPJ e da CSLL nos anos em que contabilizados ou seja R\$ 7.019.827,40 (sete milhões, dezenove mil, oitocentos e vinte e sete reais e quarenta centavos) excluídos em 2014, cujos lançamentos contábeis constam no razão anexado (DOC.11); e R\$ 6.219.598,19 (seis milhões, duzentos e dezenove mil, quinhentos e noventa e oito reais e dezenove centavos) excluídos em 2015, cujos lançamentos contábeis constam no razão anexado (DOC.12).

70. Desta forma, referidas receitas, em cumprimento da referida cláusula suspensiva, foram excluídos da apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, conforme evidenciado nos Registros M300 e M350 das ECF's dos anos-calendários de 2014 (DOC.13) e 2015 (DOC.14).

71. Corroborando com a não concretização do negócio, a Requerente demonstra o Razão da conta ‘Ajuste de Exercícios Anteriores’ (Conta do Patrimônio Líquido) dos anos-calendários de 2016 e 2017 (DOC.15), evidenciando as devoluções dos valores

pagos em decorrência do negócio distratado (a crédito de conta de BANCO e débito da conta de ajustes de exercícios anteriores), em consonância com o que determina o CPC nº 23.

72. Desta forma, considerando que os lançamentos de desfazimento do negócio foram feitos em conta do Patrimônio Líquido (Ajustes de Exercícios Anteriores), e não em conta de resultado (conta de despesa) não há que se falar em adição de tais valores, nem tampouco em controle na Parte B do e-Lalur e e-Lacs, uma vez que os valores transitaram em conta patrimonial (que não afeta o resultado/lucro do período).

73. Conforme demonstrado, não se trata de situação de diferimento de tributos, mas sim de não incidência em decorrência de cláusula suspensiva no contrato celebrado, de modo que tais receitas não foram oferecidas posteriormente à tributação, haja vista o desfazimento do negócio.

Alega que deve a administração tributária buscar a verdade material insculpida nos fatos relatados, cujos documentos probatórios anexa aos autos e, alfim, requer:

82. Pelo exposto requer-se, com a presente Manifestação de Inconformidade, reforma do Despacho Decisório guerreado, para reconhecer a integralidade do crédito de Saldo Negativo IRPJ referente ao exercício de 2015 – ano-calendário 2014, pleiteado através do Pedido de Restituição em comento, e, por consequência, a homologação de eventuais compensações a ele vinculadas, por ser medida de inteira JUSTIÇA!

É o relatório.

A decisão de primeira instância (e-fls. 393 e ss) julgou a manifestação de inconformidade improcedente, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

RESTITUIÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. GANHO DE CAPITAL. PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL. MOMENTO DE RECONHECIMENTO DA RECEITA. CONDIÇÃO RESOLUTIVA.

A receita deve ser reconhecida por ocasião da venda do imóvel ou no recebimento de suas parcelas, mesmo que a operação tenha sido formalizada mediante contrato de promessa de compra e venda, quando o aperfeiçoamento do negócio depender de condição resolutória.

A condição suspensiva é a que subordina as consequências jurídicas acordadas a evento futuro e incerto. A regularização da matrícula do imóvel, ainda que em prazo certo e determinado, junto ao Cartório de Registro de Imóveis não caracteriza condição suspensiva.

Valores recebidos antes do implemento da condição resolutória caracterizam-se como receitas para fins de incidência tributária, e caso tenham sido assim consideradas, descabe sua exclusão para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como a restituição dos valores pagos.

Cientificada da decisão de primeira instância em 03/03/2020 (e-fl. 412) a Interessada interpôs recurso voluntário, protocolado em 23/06/2020 (e-fl. 284), em que repete os argumentos já apresentados, e destaca:

- o voto vencedor que ensejou a prolação do Acórdão Recorrido vacila em identificar de forma precisa os institutos tratados, confundindo a condição suspensiva que regula o caso ora com termo, ora com condição resolutiva.

- o comando prescrito na Cláusula Segunda do Contrato Venda (Doc. 5), especialmente no seu Parágrafo Segundo, determinava que se a RECORRENTE não efetuasse o registro do imóvel em seu nome, o negócio jurídico seria cancelado. Ou seja, a conjunção depreendida determinava claramente uma relação condicional, e não uma relação temporal (característica das cláusulas resolutivas e expressas pela conjunção *enquanto*).

- tem-se que a norma depreendida é: se a RECORRENTE não regularizar o registro do imóvel até a data encetada, o negócio será cancelado, ou seja, em momento algum a CANADÁ adquiriu o direito à propriedade, verificando-se uma relação condicional, e não o fato certo de que a regularização transferiria a o direito à promitente compradora.

- Quanto ao argumento de que a RECORRENTE já haveria recebido mais de dois terços do valor do contrato, verifica-se que o argumento é manifestamente fraco, pois não guarda qualquer relação com a demanda, cujo cerne é demonstrar se cláusula debatida é resolutiva ou suspensiva e consequentemente, identificar qual dos incisos do Art. 117 do Código Tributário Nacional (CTN) seria aplicável ao caso.

- Ora, evidenciado que o caso trata de cláusula suspensiva, pois a obrigação assumida foi a de transferir a propriedade de imóvel em momento futuro e incerto, já que dependente do saneamento do registro do imóvel, obviamente se trata de situação jurídica. Do mesmo modo, pelo exposto, é evidente que por se tratar de cláusula suspensiva, a norma jurídica aplicável é a decorrente do Art. 117, inciso I, do CTN. Isso porque a hipótese de incidência do tributo - e, consequentemente, o fato gerador da obrigação tributária - somente se materializaria com a transferência do direito, que aconteceria em momento futuro e incerto, por definição legal dos Arts. 121 e 125, do CC/2002.

- Nesse sentido, as parcelas pagas pela CANADÁ consistem, tão somente, em mera expectativa de direito, e não em direito adquirido;

- Finalmente, quanto à premissa de que o contrato autorizava a CANADÁ a se imitar na posse e realizar benfeitorias no imóvel, ela também não merece prosperar, por ir evidentemente de encontro a lei. Ora, por definição legal, a condição suspensiva permite a prática de atos de conservação do direito objeto do negócio jurídico, sem efetivamente transmitir o direito, nos termos do Art. 125 do CC/02, (...) É exatamente o que aconteceu *in casu*: a CANADÁ imitiu-se na posse do imóvel objeto do contrato e estava construindo benfeitorias, adequando-o à utilização que futuramente viria a lhe destinar. Porém, a propriedade de bem imóvel somente se verifica quando alguém pode gozar, reaver, usar e dispor do bem, perfectibilizando sua transmissão apenas com o efetivo registro no CRI competente, nos termos dos Arts. 1.227 e 1.228 do CC/02. Portanto, embora a CANADÁ detivesse a posse do imóvel usando e gozando da coisa, não era efetivamente proprietária do bem, já que não podia dispor nem o reaver.

- Nesse sentido, ao se deparar com situação análoga, a Administração Tributária fundamentou-se nos elementos acidentais do negócio jurídico -focando na distinção entre termo e condição suspensiva - para responder a Solução de Consulta COSIT 205/2018 elaborada por instituição financeira a respeito da incidência de IRPJ e CSLL quando do aumento de capital;

- Esse entendimento foi observado pelo Relator do caso na DRJ, em seu Voto, equivocadamente, vencido.

Considerando o disposto nas Portarias CARF nºs 8112, de 20 de março de 2020, e 10.199, de 20 de abril de 2020, além da Portaria RFB nº 936, publicada em 29/05/2020, que

suspenderam os prazos processuais no âmbito do CARF, o processo foi encaminhado a este CARF (e-fl. 522).

Em 11/11/2021 foi registrada a Solicitação de Juntada (e-fl. 523) de Mandado Judicial referente a Mandado de Segurança Cível / número: 1069654-42.2021.4.01.3400 em que a autoridade judicial decidiu (e-fl. 524 e ss):

Ante o exposto DEFIRO o pedido liminar para determinar à autoridade impetrada, que proceda ao regular julgamento do recurso ordinário referente ao processo nº 10380.729811/2017-79, no prazo máximo de 30 (trinta) dias úteis, a contar da intimação da presente decisão via mandado.

Voto

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

O recurso é tempestivo. Atendidos os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Trata-se Recurso voluntário referente a pedido de restituição de crédito no valor de R\$ 1.732.864,66 correspondente ao Saldo Negativo do IRPJ do ano-calendário de 2014, direito este exercido por meio do Pedido Eletrônico de Restituição-PER nº 10433.49160.150916.1.6.02-6156.

A empresa informou que firmou, em 31/10/2014, contrato de promessa de compra e venda de um imóvel pertencente ao seu ativo imobilizado com a empresa Canadá Administradora de Bens Imóveis Ltda e apurou ganho de capital. Mas alega que a condição suspensiva que instruíra o contrato não foi cumprida, motivo pela qual o contrato não pode ser considerado para efeito de caracterizar o fato gerador do tributo.

Na condição ou cláusula suspensiva (art. 125 do Código Civil) o negócio jurídico está submetido a um evento futuro e incerto que, não ocorrendo, não gera a aquisição do direito

Na condição ou cláusula resolutiva (art. 127 do Código Civil) o negócio jurídico vigorará plenamente desde sua constituição, mas, verificando-se a condição o direito se extingue.

No caso presente entendeu a decisão de primeira instância que ficou caracterizada condição resolutória na venda do imóvel (condição aperfeiçoada só após a assinatura do contrato de promessa e compra e venda), referente à regularização do registro do imóvel. Tal caracterização obrigaria ao pagamento dos tributos referentes ao ganho de capital pela Recorrente/Vendedora desde a assinatura do contrato.

Protesta a Recorrente contra os argumentos da autoridade administrativa tributária, que entendeu caracterizado o negócio como perfeito e acabado, para os efeitos fiscais já a partir da assinatura do contrato de promessa de compra e venda. Fundamentou aquela

autoridade nas seguintes constatações: a) que já houvera a Recorrente recebido mais de dois terços do valor do contrato; b) que a CANADÁ imitiu-se na posse do imóvel objeto do contrato e estava construindo benfeitorias, adequando-o à utilização que futuramente viria a lhe destinar. Tais argumentos, segundo a Recorrente, não guardariam qualquer relação com a demanda, cujo cerne seria demonstrar se a cláusula debatida é resolutiva ou suspensiva e consequentemente, identificar qual dos incisos do Art. 117 do Código Tributário Nacional (CTN) seria aplicável ao caso. Assim dispõe o CTN

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.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001\)](#)

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

A interpretação dos efeitos jurídicos e tributários do negócio não podem prescindir da análise dos fatos que acompanharam a assinatura do contrato. A decisão recorrida aponta contradições evidentes nos elementos colhidos nos autos que demonstram terem as partes agido como se entendessem a cláusula, que requeria do Vendedor/Recorrente o registro definitivo do imóvel, como condição resolutória, apesar de terem-na nomeado de “condição suspensiva”. E entre estas contradições evidentes constam justamente a emissão da posse, o montante desembolsado pela promitente compradora e a própria apuração do ganho de capital. Dos R\$ 20.000.000,00 ajustados como preço total do imóvel, a Impugnante já havia recebido, até a sustação dos pagamentos, R\$ 13.239.425,59, mais de 66% do valor total. Além disso, a CANADÁ imitiu-se na posse do imóvel objeto do contrato e estava construindo benfeitorias, adequando-o à utilização que futuramente viria a lhe destinar. Estas constatações levam a concluir que o negócio já provocava seus efeitos.

Some-se que as partes não estipularam uma data limite para que a baixa/cancelamento/quitação da nota promissória (constante do registro da operação de compra prévia) ocorresse. Apenas, posteriormente, mais de seis meses depois da primeira assinatura, estabeleceram prazo para ajuizamento de demanda judicial e de apreciação do juízo. Contudo, o não cumprimento de tais prazos implicaria na suspensão dos pagamentos e não no distrato. Por fim, e como já citado, temos a cláusula terceira do contrato, que transferiu a posse do imóvel e a autorização para a realização de obras e benfeitorias desde a assinatura da promessa de compra e venda que demonstra ter-se concretizado a venda do imóvel.

Afirma a Requerente que ao se deparar com situação análoga, a Administração Tributária fundamentou-se nos elementos acidentais do negócio jurídico focando na distinção entre termo e condição suspensiva - para responder a Solução de Consulta COSIT 205/2018 elaborada por instituição financeira a respeito da incidência de IRPJ e CSLL quando do aumento

de capital. A respeito da distinção afirma a Recorrente, para tentar convencer de que havia condição suspensiva da eficácia do negócio de compra e venda do imóvel, e não condição resolutória ou termo (que subordinaria a sua eficácia do negócio a um evento futuro e certo):

Conforme se depreende do Art. 121 do CC/2002, a **condição** consiste em um ato jurídico voluntário que subordina a verificação, ou a não verificação, do negócio jurídico a um **evento futuro e incerto**. Desse modo, pode-se falar em condição suspensiva e resolutiva (ou resolutoria). A **condição suspensiva** é aquela que, enquanto não verificada, impede que o negócio jurídico gere efeitos, vedando a transmissão de direitos, nos termos do Art. 125 do CC/02. Já a **condição resolutiva** é aquela que, enquanto não verificada, não traz qualquer impedimento à eficácia do negócio jurídico que vigora normalmente permitindo, inclusive, o exercício de direitos dele decorrentes até o implemento da condição, conforme o Art. 127 do CC/02.

(...)

O **termo**, por sua vez, é o elemento acidental do negócio jurídico que subordina a sua eficácia (do negócio) a um **evento futuro e certo suspendendo** o exercício, mas não a aquisição do direito, o que o diferencia da condição suspensiva, conforme disposto no Art. 131 do CC/02.

Por fim, conclui a Recorrente:

o comando prescrito na Cláusula Segunda do Contrato Venda (Doc. 5), especialmente no seu Parágrafo Segundo, determinava que se a RECORRENTE não efetuasse o registro do imóvel em seu nome, o negócio jurídico seria cancelado (...) o que caracteriza a condição suspensiva é o fato de a transmissão do direito ocorrer apenas com o implemento da condição, o que se deve apreender da própria redação da cláusula em que ela está disposta.

Considerando as particularidades do caso concreto, se a Cláusula Segunda do Contrato de Promessa de Compra e Venda, em seu Parágrafo Segundo, determinasse que se a Recorrente não efetuasse o registro do imóvel em seu nome, o negócio jurídico seria cancelado, tal cláusula permitiria concluir que o negócio encontrava-se em pleno vigor, já que não se pode cancelar o que não está concretizado.

Alegando que não havia um termo (que suspenderia o exercício, mas não a aquisição do direito), mas condição suspensiva (que subordinaria a eficácia do negócio a evento futuro e incerto), alega a Recorrente:

se a RECORRENTE não regularizar o registro do imóvel até a data encetada, o negócio será cancelado, ou seja, em momento algum a CANADÁ adquiriu o direito à propriedade, verificando-se uma relação condicional, e não o fato certo de que a regularização transferiria a o direito à promitente compradora.

Em concreto, quer fazer crer a Recorrente que em momento algum a Canadá adquiriu e a Recorrente alienou o direito à propriedade do imóvel em questão. Mas como já se repisou desde o Despacho Decisório (e-fl. 265) “ é da própria essência do contrato de compra e venda a outorga da escritura definitiva por parte do vendedor, e da leitura e interpretação das cláusulas contratuais só se pode tirar a conclusão de que as partes estavam apenas adiando esse momento em função do processo de regularização do terreno e obtenção da baixa do gravame existente na matrícula, que um dos contraentes tomou como obrigação sua, repito, porque a entendia possível.”

Em seu recurso voluntário a Recorrente repete os argumentos já levados à primeira instância. Alega que os valores recebidos a título de adiantamento de uma operação com condição suspensiva (que ainda não se concretizou), não devem ser levados em consideração na apuração prematura de um ganho de capital. No caso concreto, entendo que a cláusula contratual referente a regularização da matrícula no registro de imóveis não caracterizou cláusula suspensiva por faltar o elemento incerteza. Tal imputação de obrigação de regularização de registro imobiliário tratou-se de situação de fato (art. 116, I do CTN), pois as situações materiais do negócio já estavam implementadas, não obstante o pagamento ocorrer de forma parcelada, o fato gerador do IRPJ e da CSLL ocorreu no momento do recebimento das parcelas nos anos 2014 e 2015. Desde que previstos os efeitos de seu não cumprimento (o que foi feito posteriormente à escritura de compra e venda) tal cláusula poderia caracterizar-se como condição resolutória, mas não suspensiva. Neste sentido, reproduzo a seguir o voto vencedor da decisão recorrida (e-fls. 393 e ss) como razão de decidir por concordar plenamente com seus fundamentos:

A defesa alega que a operação de venda do imóvel, que resultou na apuração do ganho de capital em discussão, teve características de um negócio condicional, que foi desfeito, tendo em vista o não cumprimento de uma das partes de cláusula contratual.

Sobre os negócios jurídicos condicionais, dispõem os art. 116 e 117 CTN:

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.

Parágrafo único. *A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Parágrafo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

Art.117 - *Para efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:*

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Podemos definir condição como a cláusula que subordina o efeito do ato jurídico a evento futuro e **incerto**. A condição é dita suspensiva quando o ato é praticado, ou o negócio é celebrado, mas os efeitos respectivos ficam suspensos, dependentes da ocorrência da condição estipulada. Já a condição resolutória ocorre quando o ato passa a produzir desde logo os efeitos que lhe são próprios e se desfaz, desaparece, pela ocorrência da condição.

Concordo com a linha seguida pelo Despacho Decisório que, no caso em tela, não há a presença do elemento incerteza quanto à baixa/cancelamento/quitação da nota promissória. Ora, é da própria essência do contrato de compra e venda a outorga da escritura definitiva por parte do vendedor, bastando que adote os procedimentos

recomendados para tanto. Ainda mais, quando se sabia de antemão que, mesmo que não se comprovasse o seu pagamento, a promissória já estava evidentemente prescrita, pois o pagamento se dera há mais de 30 (trinta) anos. Tanto é que o Poder Judiciário veio a reconhecer a prescrição do título em 29/02/2016. Logo, não se tratava de condição para celebrar o negócio e sim de um evento futuro, cuja não realização, por inação do vendedor, poderia implicar no cancelamento do negócio.

Entender tal cláusula como condição suspensiva seria admitir a possibilidade de que o contribuinte do ganho de capital pudesse postergar “*ad infinitum*” a ocorrência do fato gerador, que ficaria ao seu arbítrio, o que escapa à razoabilidade da interpretação da legislação tributária.

Ainda que as partes tenham indicado a cláusula contratual como uma condição suspensiva, há contradições evidentes nos elementos colhidos nos autos que demonstram terem as partes agido como se entendessem a cláusula como condição resolutória.

Em primeiro lugar, não estipularam uma data limite para que a baixa/cancelamento/quitação da nota promissória ocorresse. Apenas, posteriormente, mais de seis meses depois (ver ata de reunião, fl. 352), estabeleceram prazo para ajuizamento de demanda judicial e de apreciação do juízo. Contudo, o não cumprimento de tais prazos implicaria na suspensão dos pagamentos e não no distrato, o que reforça o entendimento de que as partes sempre acreditaram na baixa/cancelamento/quitação da nota promissória.

Em segundo lugar, temos o montante desembolsado pela promitente compradora. Dos R\$ 20.000.000,00 ajustados como preço total do imóvel, a Impugnante já havia recebido, até a sustação dos pagamentos, R\$ 13.239.425,59, mais de 66% do valor total.

Em terceiro lugar, temos a cláusula terceira do contrato, abaixo transcrita, que transferiu a posse do imóvel e a autorização para a realização de obras e benfeitorias desde a assinatura da promessa de compra e venda:

CLÁUSULA TERCEIRA- DO COMPROMISSO DE COMPRA E VENDA E DA TRANSFERÊNCIA DA POSSE

3.1. A Promitente Vendedora entregará à Promitente Compradora a posse do imóvel no ato de assinatura do presente instrumento, tão logo efetivado o pagamento do sinal estipulado na Cláusula 2.1, alínea "a", devendo o imóvel ser entregue livre e desembaraçado de todo e qualquer ônus ou gravame legal ou convencional, judicial ou extrajudicial, pessoal ou real, quites com todos os impostos, taxas ou contribuições que incidam sobre o mesmo até o momento da assinatura do contrato, respondendo, ainda, pela evicção de direito e disposições da cláusula constitutiva, obrigando-se a fazer esta transação sempre boa, firme e valiosa, quando da assinatura da escritura pública definitiva objeto deste contrato.

3.2. Uma vez imitado na posse, pode a Promitente Compradora realizar, a seu encargo, as obras e benfeitorias que julgarem necessárias e úteis, independentemente de autorização da Promitente Vendedora, desde que observados os Códigos e Regulamentos de Posturas e Construções do Município.

Por sua vez, não custa lembrar que a própria Impugnante reconheceu como efetivo o ganho de capital à medida que ia recebendo as parcelas pagas pelo promitente comprador, numa evidente demonstração de que o fato gerador já tinha se configurado na assinatura da promessa de compra e venda.

Note-se que, a legislação tributária é clara ao dispor que nos casos de contrato com cláusula resolutória, a eficácia do negócio jurídico não fica pendente da ocorrência do evento futuro. No caso de alienação de imóvel com cláusula resolutória, o ato ou

negócio jurídico reputa-se perfeito e acabado, para os efeitos fiscais, a partir da data do instrumento particular ou público de promessa de compra e venda celebrado entre as partes.

A ocorrência da condição resolutória apenas extingue o direito já constituído anteriormente pelo instrumento de promessa de compra e venda, em virtude da ocorrência do evento futuro previsto no contrato, não afetando a obrigação tributária ocorrida anteriormente.

Já no que concerne ao fato de a transação ter sido desfeita posteriormente, tal ocorrência não desconfigura a necessidade de tributação no momento de sua realização inicial, uma vez que, para as empresas tributadas pelo lucro real, a regra geral de tributação do ganho de capital é a do regime de competência (art. 218 RIR/99 - Lei nº 8.981, de 1995, art. 25, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 55).

O ato ou negócio jurídico de alienação do imóvel reputa-se perfeito e acabado, para os efeitos fiscais, a partir da data do instrumento particular ou público de promessa de compra e venda celebrado entre as partes. A rescisão do contrato de alienação não importa, se for o caso, na restituição do imposto pago pelo alienante.

Acerca do distrato, transcrevo, na íntegra, as instruções nº 553 e 554 constantes do Manual de Perguntas e Respostas do Imposto de Renda 2013:

CONTRATO COM CLÁUSULA DE RESCISÃO

553 — Como proceder na hipótese de haver cláusula de promessa de compra e venda prevendo a rescisão do contrato por falta de pagamento?

A promessa de compra e venda de imóvel, desde que contenha todos os requisitos legais que regem este negócio jurídico, constitui direito entre as partes, sendo instrumento suficientemente válido para configurar a transmissão dos direitos sobre o imóvel objeto do contrato e a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

A cláusula que prevê a rescisão do contrato por falta de pagamento do preço ajustado configura modalidade de ato jurídico sob condição resolutória, ou seja, modalidade em que a eficácia do negócio jurídico não fica pendente da ocorrência do evento futuro. Ela apenas extingue o direito já constituído anteriormente pelo instrumento de promessa de compra e venda, em virtude da ocorrência do evento futuro previsto no contrato (falta de pagamento do preço ajustado, no caso).

Na hipótese, portanto, por força do art. 117, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), o ato ou negócio jurídico de alienação do imóvel reputa-se perfeito e acabado, para os efeitos fiscais, a partir da data do instrumento particular ou público de promessa de compra e venda celebrado entre as partes.

Esclareça-se que a cláusula de retrovenda é condição resolutória, não suspensiva do ato.

A rescisão do contrato de alienação não importa na restituição do imposto pago pelo alienante.

RESCISÃO DE CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA

554 — Qual é o tratamento tributário aplicável no caso de rescisão de contrato de promessa de compra e venda de bens ou direitos?

O contrato de promessa de compra e venda, importando em transmissão de bens ou direitos ou na cessão do direito à sua aquisição, caracteriza alienação para os efeitos da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, sendo irrelevante, para os efeitos fiscais, a ocorrência de sua rescisão (Código Tributário Nacional (CTN), arts. 116 e 117, e PMF

n.º 80, de 1979, item 6), ou a existência no instrumento de negociação de cláusula relativa ao desfazimento da transação, em caso de não pagamento de todas as parcelas na alienação a prestação, bem como ao ressarcimento dos valores efetivamente pagos. Assim, a quantia recebida é considerada como preço de alienação, devendo o ganho de capital porventura apurado ser tributado na forma da legislação tributária. Ocorrendo posterior alienação dos mesmos bens ou direitos, é considerado como custo de aquisição:

a) o custo de aquisição original acrescido do ganho de capital apurado na venda cancelada por rescisão, antes das reduções (Ganho de Capital 1), no caso de venda à vista; ou

b) o custo de aquisição original acrescido da parcela do ganho de capital apurado na venda cancelada por rescisão, antes das reduções (Ganho de Capital 1), correspondente às prestações recebidas, no caso de venda a prazo.

Por fim, e tendo por base os debates em sessão, adiciono também como razão de decidir que a atualização da avaliação do imóvel, confirmada na autuação fiscal, pode ser realizada a qualquer tempo independentemente da existência de uma venda. Ou seja, a apuração do ganho de capital independe do evento da venda, sendo esta apuração facultativa a qualquer tempo e obrigatória no momento da venda. Neste caso, ainda que a venda tenha sido cancelada, (já) houve a avaliação do imóvel e a apuração do ganho de capital. Desta forma, não há perda para o contribuinte, pois com o valor atualizado, não haverá mais “liquidação” do ganho de capital em venda futura.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa