



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.729811/2017-79
ACÓRDÃO	1301-008.147 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CEARA SEGURANCA DE VALORES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO (PER/DCOMP). EMPATE NA VOTAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 19-E DA LEI Nº 10.522/2002. DECISÃO JUDICIAL.

Por força de determinação judicial (Apelação Cível nº 0806424-56.2024.4.05.8100), reconhece-se que o processo originado por PER/DCOMP subsume-se à regra de desempate favorável ao contribuinte. Verificado o empate na votação de mérito do órgão colegiado, o julgamento resolve-se a favor da recorrente, nos termos do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, vigente à época.

DIREITO CREDITÓRIO. RESTITUIÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL. CONDIÇÃO SUSPENSIVA. DESFAZIMENTO DO NEGÓCIO. FATO GERADOR DO IRPJ. INOCORRÊNCIA.

A cláusula contratual que subordina a perfectibilização de promessa de compra e venda à efetiva baixa de restrição averbada na matrícula do imóvel (gravame impeditivo de alienação), cuja superação demande inclusive a tutela do Poder Judiciário, ostenta inequívoca natureza de condição suspensiva, não se confundindo com condição puramente potestativa ou resolutória.

A teor do art. 117, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados apenas no momento do seu implemento. Restando frustrada a condição suspensiva essencial ao negócio, não se opera a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda (art. 43 do CTN), revelando-se insubsistente a exigência de IRPJ sobre a receita transitoriamente escriturada.

Expurgada da base de cálculo a receita atrelada a negócio jurídico desfeito por não implemento de condição suspensiva, afigura-se líquido e certo o direito creditório (Saldo Negativo) decorrente de recolhimentos efetuados a maior via estimativas mensais e retenções na fonte no decorrer do ano-calendário, cabendo a sua restituição ou compensação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por força de decisão judicial proferida na Apelação Cível nº 0806424-56.2024.4.05.8100, em dar provimento ao recurso voluntário, em razão do empate na votação no órgão colegiado, nos termos do art. 19-E da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pela Lei nº 13.988, de 2020. Vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa (Relator), Giovana Pereira de Paiva Leite, Rafael Taranto Malheiros e Heitor de Souza Lima Junior, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza. O novo resultado que ora se proclama está condicionado às futuras decisões judiciais proferidas na Ação Judicial nº 0806424-56.2024.4.05.8100.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduarda Lacerda Kanieski, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Adoto, inicialmente, o relatório elaborado pelo ilustre Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa na ocasião da prolação do Acórdão nº 1301-006.006, de 17 de março de 2022, o qual foi posteriormente anulado por determinação judicial, conforme será visto adiante, complementando-o, ao final:

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 (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 n° 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 n° 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 de 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 16ª 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 subseqüentes, 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 resolutive.

- 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 resolutive e expresse 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 resolutive ou suspensiva e conseqüentemente, 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, conseqüentemente, 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 CANADA 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.

Em sessão de julgamento realizada em 17/03/2022, esta 1ª Turma Ordinária proferiu decisão consubstanciada no Acórdão nº 1301-006.006 (e-fls. 527 e ss.). Naquela assentada, o colegiado, por voto de qualidade, negou provimento ao recurso, restando vencidos este Conselheiro (José Eduardo Dornelas Souza), bem como os Conselheiros Marcelo José Luz de Macedo, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Fellipe Honório Rodrigues da Costa, que votavam no sentido de dar provimento ao apelo da Contribuinte.

Posteriormente, a Recorrente impetrou Mandado de Segurança, originando a Apelação Cível nº 0806424-56.2024.4.05.8100. Conforme Acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região (e-fls. 698/706), a ordem foi concedida para anular o acórdão administrativo e determinar a proclamação de novo resultado favorável à impetrante, aplicando-se a regra de desempate do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002. Seus termos:

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. VOTO DE QUALIDADE. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF. APLICAÇÃO DO ART. 19-E DA LEI N. 10.522/2002. PRAZO DECADENCIAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. PORTARIA ME n. 260/2020. EXTRAPOLAÇÃO DO PODER REGULAMENTAR. ILEGALIDADE. RECURSO PROVIDO. ORDEM CONCEDIDA. (...)

10. O voto de qualidade, previsto no art. 25, § 9º, do Decreto n. 70.235/1972, é aplicado em caso de empate no julgamento de processos tributários do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), sendo o voto decisivo do presidente da sessão, posição essa sempre ocupada por representantes do Fisco.

11. A Lei n. 13.988/2020 incluiu o art. 19-E, na Lei n. 10.522/2002, o qual previu que, "Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte".

12. A Portaria n. 260/2020, do Ministério da Economia, no art. 2º, § 1º, regulamentou o citado art. 19-E, restringindo a aplicação do dispositivo apenas aos casos em que a determinação e exigência do crédito tributário for realizada por meio de auto de infração ou notificação de lançamento. A pretensão da impetrante, que diz respeito a Pedido Eletrônico de Restituição (PER/DCOMP) de saldo negativo de IRPJ, não estaria apta a sofrer a incidência do art. 19-E, da Lei n. 10.522/02, favorável ao contribuinte.

13. Não obstante, entende-se que cumpre assegurar o direito à impetrante de ter seu recurso voluntário solucionado nos termos do art. 19-E, da Lei n. 10.522/02, haja vista que a situação em exame se coaduna ao suporte fático descrito no referido dispositivo legal, tendo sido verificado: empate no julgamento do processo administrativo e discussão sobre a determinação e exigência de crédito tributário, devendo, portanto, a questão ser resolvida em favor do contribuinte. Registre-se que a qualificação do caso como determinação e exigência de crédito tributário restou consignada no próprio Acórdão n. 1301-006.006 - 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: "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".

14. A restrição na aplicação do art. 19-E da Lei n. 10.522/02 tão somente aos casos em que é feito auto de infração ou notificação de lançamento acaba por ocasionar soluções diversas para processos administrativos fiscais que têm, em essência, o mesmo objetivo, qual seja, a determinação ou exigência de crédito tributário. Isso porque o simples fato de a determinação ou exigência ter sido iniciada mediante decisão administrativa, que não homologou pedido de restituição realizado pelo contribuinte, não pode alcançar resultado diverso de caso em que a autoridade fiscal houvesse, hipoteticamente, realizado auto de infração ou lançamento referente a esses mesmos créditos.

15. Ao se referir à expressão "processo administrativo de determinação e exigência de crédito tributário", o art. 19-E nada mais fez do que replicar o objeto determinado pelo art. 1º do Decreto n. 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal no âmbito do CARF, de forma que sua

aplicação é mandatória de maneira ampla e geral no contencioso administrativo fiscal. Nesse sentido, o Decreto n. 70.235/72, no art. 1º, estipulou que "Este Decreto rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal". Tal disposição sugere uma categorização abrangente dos procedimentos administrativos fiscais, dividindo-os em dois grandes grupos: um relacionado à determinação e exigência de créditos tributários e outro referente à consulta tributária.

16. A interpretação mais lógica e consistente com a intenção do Decreto n. 70.235/72, portanto, é aquela que não limita a expressão "determinação e exigência dos créditos tributários" a uma subcategoria restrita de procedimentos. Ao considerar essa abordagem interpretativa, torna-se evidente que a Portaria ME n. 260/2020, ao restringir a expressão a um espectro mais estreito do que o delineado pelo Decreto, transgrediu os parâmetros estabelecidos pela legislação em vigor.

17. A Portaria ME n. 260/2020, ao estabelecer limitações à aplicação do art. 19-E, da Lei n. 10.522/02, ultrapassou os limites de sua competência regulamentar, em afronta ao princípio da legalidade, porquanto interferiu em matéria já disciplinada por lei - que não deixou expressa a necessidade de regulamentação -, restringindo sua aplicação no âmbito do CARF, bem como restaurou o poder decisório exclusivo do Presidente de Turma nos casos de empate. Referida interpretação reduziu o alcance pretendido pela norma legal, contrariando a opção feita pelo legislador, com a posterior sanção do Presidente da República.

IV. DISPOSITIVO E TESE

18. Recurso provido. **Ordem concedida para anular o acórdão administrativo e determinar que seja pronunciado novo resultado ao julgamento do Recurso Voluntário, em sentido favorável à impetrante, em razão do empate na votação do órgão colegiado, nos termos do art. 19-E, da Lei n. 10.522/02, vigente à época.**

Os embargos de declaração opostos pela União foram rejeitados (e-fls. 707-714). Na sequência, no âmbito do Cumprimento Provisório de Sentença nº 0805924-53.2025.4.05.8100, foi proferida decisão judicial (e-fls. 715/716) determinando que a União demonstrasse o cumprimento do acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.

Para dar cumprimento a essa ordem judicial, o Presidente desta Turma, Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, proferiu o Despacho de Saneamento de fl. 722, com as seguintes determinações:

7. Pelo exposto, distribua-se o processo ao Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza para redigir o voto vencedor.

8. Ressalta-se que a decisão proferida no Cumprimento Provisório de Sentença dispôs também que: “a restituição de valores reclamados no Processo n. 10380.729811/2017-79 deve ficar condicionada à caução suficiente e idônea, a ser eventualmente arbitrada de plano pelo juiz e prestada nos próprios autos, desde que requerida pelo exequente”.

9. Registre-se, por fim, que a decisão judicial referida não possui trânsito em julgado e, assim, o novo resultado que ora se proclama está condicionado às futuras decisões judiciais proferidas na Ação Judicial nº 0806424-56.2024.4.05.8100.

Com os autos distribuídos a este Conselheiro para a redação do voto vencedor, o processo foi incluído na pauta de julgamentos de março de 2026:

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Segue voto do Relator, Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, e sua versão original, proferido na sessão de 17 de março de 2022.

“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 conseqüentemente, 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 verificarem 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 verificarem 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 pratica 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 n.º 8.981, de 1995, art. 25, e Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 1.º 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 n.º 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 n.º 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.

Assinado Digitalmente

LIZANDRO RODRIGUES DE SOUSA”

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **José Eduardo Dornelas Souza**, redator designado

Como relatado, fui designado para a lavratura do voto vencedor com o objetivo de dar fiel cumprimento à decisão judicial proferida nos autos da Apelação Cível nº 0806424-56.2024.4.05.8100.

Nos termos do Acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região (e-fls. 698/706) e dos embargos de declaração da União rejeitados (e-fls. 707/714), a ordem foi concedida para anular o Acórdão nº 1301-006.006 e determinar a proclamação de novo resultado favorável à impetrante, aplicando-se a regra de desempate do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002. Em ato subsequente na esfera administrativa, o Presidente desta Turma exarou Despacho de Saneamento readequando o dispositivo do julgamento.

Assim, seguem os termos do voto vencedor:

MÉRITO – DO RECONHECIMENTO DA RECEITA E DO DESFAZIMENTO DO NEGÓCIO JURÍDICO (CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA)

Superada a questão procedimental que impôs a adoção do rito do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002 ao presente caso, cumpre-me adentrar as razões de mérito que fundamentam o provimento deste recurso, afastando-se, por conseguinte, as premissas adotadas no Despacho Decisório (fls. 259 a 268) e encampadas pela instância *a quo* e voto vencido.

O cerne da lide diz respeito à exigibilidade tributária da receita escriturada em virtude de um Instrumento Particular de Promessa de Compra e Venda de imóvel, firmado pelas partes em 31/10/2014. A autoridade fiscalizadora interpretou o desfazimento da avença como mera condição resolutória, o que, a seu juízo, manteria incólume o fato gerador pretérito.

Nessa linha, firmou-se a premissa de que a referida cláusula se revestiria de natureza eminentemente resolutória. Sob esse prisma, aplicar-se-ia a inteligência do artigo 117, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual os negócios jurídicos subordinados a condição resolutória reputam-se perfeitos e acabados desde o momento de sua celebração. Confira-se:

" 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 imitido 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. "

Assim, para o i. Relator, o negócio já surtia plenos efeitos materiais (transferência da posse, pagamento substancial e reconhecimento da receita). Logo, o distrato configuraria mero evento resolutório prospectivo, incapaz de desconstituir a obrigação tributária outrora materializada.

Ocorre que, por força da regra legal de desempate, o entendimento que prevaleceu neste colegiado orienta-se de forma diversa, conforme adiante se expõe:

Inicialmente, reproduzo o teor do Parágrafo Segundo da Cláusula Segunda do Contrato de Promessa de Compra e Venda do Imóvel, firmado em 31/10/2014, firmado entre a Recorrente e a empresa Canadá Administradora de Bens Imóveis Ltda:

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.

Parece-me inequívoco que a referida cláusula estabeleceu que a concretização do negócio estava subordinada à baixa ou ao cancelamento da nota promissória *pró solvendo* averbada no registro R.01 da matrícula nº 39.693 do imóvel. É imperioso reconhecer que tal gravame, averbado na matrícula desde a aquisição original em 31/10/1985, impunha restrição à alienação ou oneração do bem. A supressão dessa mácula não representava uma formalidade acessória, mas sim uma verdadeira condição *sine qua non* (suspensiva) para o aperfeiçoamento da compra e venda e a respectiva transferência de titularidade.

A instrução processual demonstra que a superação desse óbice jurídico era de absoluto interesse mútuo. A Ata de Reunião colacionada à fl. 352, evidencia que os contratantes, diante das dificuldades burocráticas para o implemento da condição, valeram-se da cláusula de tolerância para repactuar prazos. Em 18/05/2015, ajustou-se o limite de 29/05/2015 para o ajuizamento de demanda judicial saneadora, bem como a data de 29/07/2015 para a obtenção de provimento jurisdicional, sob pena de paralisação das obrigações financeiras assumidas pela promitente compradora.

ATA DE REUNIÃO

Neste ato e com a finalidade de discutir os termos do contrato de compra e venda do imóvel registrado sob a matrícula nº 39.693, no Cartório de Registro de Imóveis da 1ª Zona, da Comarca de Fortaleza – Ceará, o qual está situado na Av. Santos Dumont, nº 7.700, Praia do Futuro, Fortaleza/CE, estiveram presentes os Senhores: MARIA ALICE MOUSINHO DE SAMPAIO, brasileira, empresária, portadora do RG nº 98002530300 SSP/CE e CPF nº 061.152.683-20; FRANCISCO ÉRICO CARVALHO SILVEIRA, brasileiro, advogado, inscrito na OAB/CE nº 16.881 e CPF nº 628.737.843-34; DANIEL SOARES CAVALCANTI, brasileiro, advogado, inscrito na OAB/CE nº 17.659 e CPF nº 920.216.203-44 e CAIO PETRÔNIO SALES MONTENEGRO, brasileiro, corretor de imóveis, CRECI 875 e CPF nº 117.223.633-04, resolvem estabelecer o prazo limite para ajuizamento de demanda judicial com a finalidade de regularizar a matrícula do imóvel, o qual será ajuizado até o dia 29 de maio de 2015. Após o ajuizamento, as PARTES deverão manter todos os esforços no sentido de obter uma rápida apreciação do Juízo, o que deverá ocorrer até o dia 29 de julho de 2015, caso não seja proferida decisão até a data estabelecida (decisão esta que poderá ser interlocutória, antecipando os efeitos da tutela pretendida para viabilizar a baixa do título – nota promissória no valor de Cr\$ 300.000,00, com vencimento no dia 30 de janeiro de 1986), as PARTES ajustam a suspensão dos pagamentos até a regularização do assunto, que deverá se concretizar com a baixa da referida nota promissória. A suspensão dos pagamentos aqui dispostos ocorrerá a partir da 9ª parcela, com vencimento para o dia 30 de julho de 2015 e será retomado, após a averbação da baixa da nota promissória, mantendo a quantidade de parcelas restantes para quitação e mantendo o índice de atualização já ajustado (IGPM/FGV).

Fortaleza, 18 de maio de 2015

Diante da ineficácia das medidas judiciais no prazo estipulado, o cronograma financeiro restou legitimamente interrompido a partir da 9ª parcela, cujo vencimento operaria em 30/07/2015, fato formalmente comunicado via Notificação Extrajudicial (fls. 334 a 335). O negócio foi definitivamente extinto mediante a lavratura do Distrato de fls. 321 a 324, operando-se a repactuação para a devolução dos valores até então transacionados.

INSTRUMENTO PARTICULAR DE DISTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL

DAS PARTES.

CEARÁ SEGURANÇA DE VALORES LTDA., pessoa jurídica de direito privado, com sede na Rodovia CE 040, nº 5565, KM 06, Eusébio, Ceará, CEP 61760-000, inscrita no CNPJ sob o nº 07.862.634/0001-00, aqui representada por sua sócia-administradora, Sra. ROSANE MARIA GRANGEIRO GIRÃO, brasileira, casada, administradora de empresas, portadora do RG nº 95002428683 SSPDC/CE e CPF nº 715.785.793-68, residente e domiciliada à Rua Senador Machado, nº 100, aptº 2202, Mucuripe, Fortaleza/CE, adiante denominado simplesmente **CEARÁ**; e

CANADÁ ADMINISTRADORA DE BENS IMÓVEIS LTDA., pessoa jurídica de direito privado, com sede nesta Capital, na Avenida Heráclito Graça, nº 406, 4º andar, Centro, inscrita no CNPJ sob o nº 04.761.304/0001-22, neste ato representada por seu sócio-administrador, Sr. CANDIDO PINHEIRO KOREN DE LIMA, brasileiro, casado, médico, residente e domiciliado nesta Capital, na Av. Beira Mar, nº 3.500, aptº 300, Meireles, portador da cédula de identidade nº 95024000236-SSPDS-CE, inscrito no CPF sob o nº 367.228.638-91, adiante denominada simplesmente **CANADÁ**;

CONSIDERANDO que as partes firmaram *Instrumento Particular de Promessa de Compra e Venda de Imóvel* em 31 de Outubro de 2014;

CONSIDERANDO que foi realizado o pagamento de R\$ 13.000.000,00 (treze milhões de reais), aplicadas as correções contratuais, correspondentes ao sinal e às 08 (oito) primeiras parcelas do citado instrumento;

CONSIDERANDO que não foi realizada a condição suspensiva do contrato, impossibilitando a formalização do registro imobiliário em favor da **CANADÁ**, o que ensejou a suspensão amigável dos pagamentos tratados naquele instrumento particular, assim como a concordância das partes pelo desfazimento do negócio, por meio deste Distrato;

As partes têm, entre si, justo e contratado o presente *Instrumento Particular de Distrato de Promessa de Compra e Venda de Imóvel*, o qual se rege pelas Cláusulas seguintes.

Sob esse prisma, é descabida a tese de que a cláusula prevista no contrato original possuía natureza puramente potestativa — o que a tornaria nula. Desde o momento da assinatura da avença, a concretização da venda não estava sujeita ao mero arbítrio da promitente vendedora. Isso porque a baixa de um gravame tão antigo (averbado em 1985) não é um ato que se resolva pela simples vontade unilateral da parte; sua consumação exigia, intrínseca e originariamente, a atuação de um terceiro imparcial para o reconhecimento da prescrição do título: o Poder Judiciário. O fato de a ação ter sido ajuizada posteriormente apenas materializa essa dependência. Assim, a imprevisibilidade inerente ao tempo e ao resultado dessa indispensável prestação jurisdicional afasta, desde a origem, qualquer caráter de potestatividade pura, confirmando sua higidez como autêntica condição suspensiva.

Não se pode olvidar a rigidez formal que norteia o direito registral imobiliário brasileiro. O esforço conjunto dos contratantes, por si só, era incapaz de assegurar a transferência do domínio sem a chancela judicial que determinasse a baixa do registro R.01. Como a transferência jurídica da propriedade jamais se aperfeiçoou no registro de imóveis, a aquisição da

disponibilidade econômica ou jurídica da renda (art. 43 do Código Tributário Nacional) não se consumou para a promitente vendedora.

A teor do art. 117, inciso I, do CTN, os negócios jurídicos subordinados a condição suspensiva reputam-se perfeitos e acabados tão somente no momento de seu implemento. Restando frustrada a condição (baixa do gravame), a promessa de compra e venda não irradiou os efeitos tributários definitivos almejados pelo Fisco. O ingresso de valores ao longo de 2014 consubstanciou mero trânsito financeiro, desprovido da definitividade exigida para a configuração do fato gerador do IRPJ.

Em consonância com esse entendimento são os fundamentos lançados no voto vencido proferido no âmbito da DRJ, os quais adoto como razões adicionais de decidir e transcrevo a seguir:

"... Não se pode negar que o registro R.01, averbado na matrícula do imóvel desde a sua aquisição original, em 31/10/1985, impusera “restrição total ou parcial de futuras vendas ou onerações de qualquer espécie” ao imóvel objeto do contrato. A baixa de tal restrição era, portanto, uma condição *sine qua non* para o fechamento ou conclusão do negócio.

Também não restam dúvidas de que a superação a tal óbice era de mútuo interesse, embora a ação junto aos poderes públicos coubesse exclusivamente ao promitente vendedor e não ao promitente comprador. A despeito desta titularidade, não se pode assegurar que toda incerteza restaria afastada e obtido o sucesso desejado, dentro do prazo acordado pelos contratantes.

Do conjunto probatório convence-se de que foram utilizados todos os meios e prazos previstos no contrato de promessa de compra e venda para a superação do óbice ou condição necessária para a implementação do negócio pactuado. A promitente vendedora ajuizou, inclusive, uma ação na justiça estadual, pactuando esforços conjuntos com a promitente compradora, com o intuito de afastar a restrição de venda imposta ao imóvel, ou seja, superar a condição suspensiva, previamente contratada no negócio.

No caso, considerando que a concretização da condição dependia não somente da iniciativa do promitente vendedor, mas também da celeridade e do entendimento do judiciário, mesmo que considerarmos que o prazo estipulado no acordo das partes tenha sido considerado pouco razoável para a realidade brasileira, não há como dizer ser puramente potestativa, o que resultaria nula a cláusula condicional suspensiva da venda.

Não se pode olvidar a formalidade e rigidez com que se revestem os negócios sujeitos ao registro público de imóveis. A tais esforços envidados, inclusive por vendedor e comprador, não se pode afirmar que implicariam em resultado certo, especialmente dentro do prazo de tolerância estipulado em comum acordo. Ademais, devemos considerar que inexistiu a transferência jurídica por meio do

registro de imóveis. Assim, estamos convencidos de que a natureza jurídica da cláusula era, de fato, suspensiva.

Por todas as circunstâncias em que se revestiu o negócio, conclui-se que, de fato, pairava sobre o contrato de promessa de compra e venda, uma condição de ordem suspensiva, a qual motivou o desfazimento do negócio por meio do Distrato.

Conclui-se, portanto, que a receita escriturada e levada à tributação carece de substrato material. Ao expurgar-se esse montante fictício da base de cálculo, aflora de forma inconteste o Saldo Negativo apurado pela Contribuinte, consubstanciando direito creditório líquido e certo, corroborado pelas estimativas e retenções demonstradas no PER/DCOMP.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito da Contribuinte à restituição do Saldo Negativo de IRPJ apurado no ano-calendário de 2014, no montante de R\$ 1.732.864,66, nos exatos termos do pedido, registrando-se, conforme consignado no Despacho de Saneamento do i. Presidente desta Turma, a ausência de trânsito em julgado da decisão judicial que lastreia este julgamento, razão pela qual a eficácia do presente provimento fica condicionada às futuras decisões judiciais a serem proferidas nos autos da Apelação Cível nº 0806424-56.2024.4.05.8100.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA