



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 19515.720718/2016-10  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-003.629 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de dezembro de 2018  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** SUSTENTARE SERVIÇOS AMBIENTAIS S.A. EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Data do fato gerador: 31/12/2011

**LUCRO REAL. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS.**

Na apuração do Lucro Real, os valores das contribuições com exigibilidade suspensa por força de tutela antecipada (PIS e COFINS) devem ser incluídos como adições ao Lucro Líquido.

**ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA. CONSOLIDAÇÃO DA PROPRIEDADE RESOLÚVEL. GANHO TRIBUTÁVEL.**

A alienação fiduciária é negócio jurídico que se destina apenas a garantir o adimplemento da obrigação constituída no contrato principal, não gerando acréscimo patrimonial tributável, o que só ocorrerá na consolidação da propriedade resolúvel, em face do inadimplemento da obrigação.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Data do fato gerador: 31/12/2011

**CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS.**

Aplica-se à exigência dita reflexa, o decidido em relação à exigência matriz devido a íntima relação de causa e efeito entre elas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto (Relator) que votou por lhe dar provimento parcial para cancelar a infração referente ao ganho de capital. Designado o Conselheiro Roberto Silva Junior para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)  
Carlos Augusto Daniel Neto - Relator

(assinado digitalmente)  
Roberto Silva Junior - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os seguintes Conselheiros Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Ângelo Abrantes Nunes (suplente convocado), Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausente, justificadamente, a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, substituída pelo Conselheiro Ângelo Abrantes Nunes.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado para a cobrança de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), lavrados contra o Contribuinte em epígrafe, pelas razões que serão expostas.

Compulsando a DIPJ 2012 (ano-calendário 2011), a fiscalização verificou uma **divergência entre o valor adicionado na Ficha 9A/linha 31 (tributos com exigibilidade suspensa) da DIPJ 2012, ano-calendário 2011 e os valores declarados em DCTF no mesmo período.**

O Contribuinte explicou que os valores foram informados na DCTF na condição de **exigibilidade suspensa em razão da tutela antecipada** concedida nos autos do processo 0003059-78.1988.4.03.6100, 8ª Vara da Justiça Federal, Subseção Judiciária de São Paulo – SP.

Entre os valores excluídos do lucro líquido, na apuração do lucro real, o Contribuinte foi intimado a **esclarecer operação denominada na resposta da intimação anterior como “Exclusão da Receita Venda Capelão”, no valor de R\$ 55.294.088,80 e lançamentos contábeis correspondentes.**

Ele apresentou as **certidões dos registros dos três imóveis que outrora haviam sido dados como garantia de operações financeiras (fls. 165 e ss.)**, e que pelo não pagamento das dívidas, tiveram a propriedade transferida para os credores, deixando de fazer parte do patrimônio da Sustentare (fls. 198 e ss.).

Aduziu a fiscalização:

Os 3 (três) terrenos dados como garantia de empréstimos (alienação fiduciária) foram transferidos definitivamente para os credores no ano de 2011, pela não quitação das dívidas que garantiam, deixando de fazer parte do patrimônio da fiscalizada.

Não há qualquer valor a receber por parte da Sustentare, tendo sido finalizada a operação de alienação fiduciária com a consolidação da propriedade dos imóveis em nome dos bancos credores.

Os valores de venda constam nas anotações dos registros de imóveis e foram corretamente contabilizados na conta 34010101 – “**Venda de Imobilizado**”. O valor de custo dos imóveis denominados Capelão e Recife foram contabilizados na conta 44010302 - “Baixa de Imobilizado”, com a contrapartida na conta 13010101 - “Terrenos”. Já o custo do terreno denominado Osasco teve um apontamento contábil diverso. O custo foi abatido diretamente na conta de 3401001 - “**Venda de Imobilizado**”, com a contrapartida na conta 13010101 - “Terrenos”. (...)

Na DIPJ 2012 AC 2011, os custos dos terrenos denominados Capelão e Recife (R\$ 7.634.319,05) foram devidamente abatidos na apuração do resultado na conta Valor Contábil dos Bens e Direitos Alienados (linha 70 da ficha 7A da DIPJ 2012 AC 2011), não tendo sido objeto de qualquer ajuste no LALUR.

Já o custo do terreno denominado Osasco foi abatido diretamente na conta de Receitas na Alienação de Bens, Direitos, Investimentos, Imobilizado e Intangível (linha 66 da ficha 7A da DIPJ AC 2011).

Temos então que o valor excluído de R\$ 55.294.088,80 (D) compreende os valores de venda dos terrenos Capelão (A) e Recife (B) e o valor de venda menos custo do terreno Osasco (C).

O custo dos terrenos Capelão e Recife foram deduzidos do resultado do exercício pela conta “Baixa de Imobilizado” - 44010302.

Entendeu a fiscalização que os valores da venda, deduzidos do custo, deveriam ter sido incluídos na apuração do lucro real do ano-calendário 2011, totalizando a base tributável de R\$ 55.294.088,80.

Em relação aos tributos com exigibilidade suspensa, entendeu que a dedutibilidade deles deve observar o regime de competência, salvo nos casos de suspensão da exigibilidade, nos termos do art. 344 do RIR/99 e que:

Os valores relativos ao PIS (R\$ 1.874.961,20) e a COFINS (R\$ 8.636.181,14), totalizando R\$ 10.511.142,34, **foram aproveitados como “Dedução de Vendas” na Demonstração de Resultado do Exercício [fl. 11]**. Conforme exposto nos itens 20 a 22 acima, tal valor deveria obrigatoriamente constar como **adição** na Apuração do Lucro Real (linha 31 da Ficha 9A da DIPJ AC 2011), fato que não ocorreu, motivo pelo qual lavramos o presente Auto de Infração.

Aplicou-se também multa de ofício de 75%, em razão da falta de recolhimento.

Cientificado, o Contribuinte apresentou Impugnação aduzindo:

a) que os valores declarados como tributos com exigibilidade suspensa já foram inscritos em CDA e estão sendo executados, em razão da improcedência da ação que suportava a suspensão. Desse modo, não deveriam ser adicionados ao lucro real. Além disso, aduz que existe regra que permite que o tributo suspenso não seja dedutível apenas para o IRPJ, e não para a CSLL.

b) aduz que não houve venda dos imóveis, mas sim consolidação de propriedade pelos credores fiduciários. Desse modo, o credor fiduciante teria a propriedade resolúvel e posse indireta do bem, ficando a propriedade plena vinculada à quitação do contrato de financiamento. Ademais, aduz que mesmo que se trate de uma dação em pagamento, a base de cálculo deverá ser o valor da alienação menos o valor contábil.

c) aduz a confiscatoriedade da multa de ofício.

A DRJ julgou improcedente a Impugnação, por meio do Acórdão nº 11-56.565 (fls. 462 e ss.), assim ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Data do fato gerador: 31/12/2011*

*LUCRO REAL. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS. GANHO APURADO CONTABILMENTE NA ALIENAÇÃO DE IMOBILIZADO. EXCLUSÕES INDEVIDAS*

*Na apuração do Lucro Real, os valores das contribuições com exigibilidade suspensa por força de tutela antecipada (PIS e COFINS) devem ser incluídos como ADIÇÕES ao Lucro Líquido. Também não é facultado ao contribuinte, por falta de previsão legal expressa, qualquer exclusão dos ganhos decorrentes da alienação de Imobilizado.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*

*Data do fato gerador: 31/12/2011*

*CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS. EXCLUSÕES INDEVIDAS.*

*Aplica-se à exigência dita reflexa, o decidido em relação à exigência matriz devido a íntima relação de causa e efeito entre elas.*

*Impugnação Improcedente*

Irresignado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 502 e ss., reiterando as razões de sua Impugnação.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido pelo Colegiado.

Quanto ao argumento relativo à confiscatoriedade da multa de ofício aplicada, apresso-me em consignar que esta sorte de alegações não tem cabida no âmbito do processo administrativo tributário, em razão do art. 26-A do Decreto 70.235/72, cuja aplicação é concretizada também através da Súmula CARF nº 02, *verbis*:

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

### **Súmula CARF nº 2**

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

Desse modo, há que se rejeitar a alegação de confiscatoriedade da multa, por não poder o CARF afastar a aplicação de lei em razão de inconstitucionalidade.

Indo além, há dois pontos de mérito a serem analisados:

a) A adição dos valores correspondentes aos tributos com exigibilidade suspensa ao lucro real;

b) a exclusão do valor da alienação dos imóveis;

Passemos adiante.

**Quanto ao primeira ponto**, na apuração do Lucro Real, ano-calendário 2011, **deixou de adicionar ao Lucro Líquido do período**, o valor de PIS e COFINS devidas, regularmente declarados na DCTF, que estavam com exigibilidade suspensa por força de tutela antecipada, no montante de R\$ 10.511.142.

Sobre o tema, determina o art. 344 do RIR/99 que:

*Art.344.Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).*

*§1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966, haja ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, §1º).*

É preciso frisar, na linha aduzida pela autoridade fiscal, que, conforme se vê na DIPJ (linhas 12 e 13 da Ficha 7A) o valor total da dedução com PIS e COFINS lançado na contabilidade (na Demonstração do Resultado do Exercício) é maior que o valor dos tributos devidos declarados na DCTF (que deixaram de ser recolhidos, por estarem com a exigibilidade suspensa), pois o valor devido, a ser recolhido, **corresponde à diferença entre os débitos e os créditos da respectiva Contribuição** (PIS ou COFINS).

Pois bem, o erro do contribuinte foi deduzir na apuração do seu lucro líquido os tributos cuja exigibilidade estava suspensa, e não ter feito a correspondente adição no LALUR, correspondente a esse valor, visto que o mesmo não seria pago no exercício em questão.

Com a devida vênia ao argumento do contribuinte, não há dúvida de que a tutela antecipada concedida produziu o efeito de suspender a exigibilidade das contribuições mencionadas, **mas isso não determina a dedutibilidade pretendida** (do valor dessas contribuições), isto é, foi indevida a omissão praticada pela não adição dos seus valores ao Lucro Líquido do período, afetando a apuração do Lucro Real, base para a tributação do IRPJ, e por reflexo, da CSLL.

Não se trata de querela doutrinária ou conceitual, mas de simples aplicação da regra de dedução de tributos e contribuições, prevista no art. 344 do RIR/99.

A autoridade fiscalizadora foi precisa na determinação da base de cálculo, ao exigir a adição apenas da parcela restante após a contraposição aos créditos das contribuições sociais.

Por outro lado, o contribuinte informou corretamente na DCTF que o valor dos tributos com exigibilidade suspensa em 2011, por força da Tutela Antecipada que lhe foi concedida, foi nos termos do quadro abaixo transcrito:

Tributo	Código Receita	Total não pago (suspensão)	Na DIPJ 2012 AC 2011
PIS	6912	R\$ 1.874.961,20	Ficha 07 A linha 13
COFINS	5856	R\$ 8.636.181,14	Ficha 07 A linha 12
IOF	1150	R\$ 1.018.894,72	não lançado como despesa
CSRF	5952	R\$ 318.372,93	não lançado como despesa
TOTAL		R\$ 11.848.409,99	

Assim, comparando-se o quadro acima com a Ficha 7A abaixo transcrita, veja-se que o total da dedução (PIS e COFINS) lançada na DIPJ, **na Ficha 7A, linhas 12 e 13 (fl. 12)**, é maior que o valor dos tributos que deixou de ser recolhido (declarado na DCTF, como estando com a exigibilidade suspensa, conforme quadro acima).

12.(-)Cofins	13.408.308,23
13.(-)PIS/Pasep	2.911.012,40

O valor a ser adicionado ao lucro líquido corresponde apenas ao valor que deixou de ser recolhido, por estar com a exigibilidade suspensa, R\$ 10.511.142,34 (= 1.874.961,20 + 8.636.181,14).

Esse montante devia ter sido adicionado na Apuração do Lucro Real, fato que não ocorreu, como se vê na transcrição abaixo da DIPJ AC 2011, Ficha 9A, linha 31.

Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral	
Discriminação	Valor
01. Lucro Líquido antes do IRPJ	15.100.515,38
02. Ajuste do Regime Tributário de Transição - R11	0,00
03. Lucro Líquido Após Ajuste de BTT	15.100.515,38
<b>ADIÇÕES</b>	
04. Custos - Soma das Parcelas Não Dedutíveis	3.747.621,35
05. Despesas Operacionais - Soma Parcelas Não Dedutíveis	6.918.592,51
06. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	755.832,82
31. Tributos com Exigibilidade Suspensa	0,00

Nesse sentido, entendo que a autuação deva ser mantida nesse ponto.

**Quanto ao segundo ponto**, descreve o TVF que houve alienação fiduciária dos 03 terrenos, denominados respectivamente "Capelão" (A), "Recife" (B) e "Osasco" (C). A alienação fiduciária desses três imóveis traduziu garantia oferecida a bancos credores, por empréstimos financeiros concedidos.

Conforme esclarecido pelo Recorrente, não tendo havido o cumprimento das obrigações financeiras contraídas perante os credores bancários, a garantia foi utilizada pelos credores fiduciários, para a extinção das obrigações.

A fiscalização entendeu que, nessas circunstâncias, **o que antes era uma mera garantia, havendo então devedor fiduciante e credor fiduciário, aperfeiçoou-se como alienação de bens imóveis**, como outra qualquer, passando os referidos bens ao registro imobiliário em nome dos antigos credores fiduciários, que em 2011 passaram a ser os novos proprietários (com propriedade plena).

Antes de adentrar na correção ou não do entendimento da fiscalização, há que se traçar alguns esclarecimentos acerca da alienação fiduciária.

O negócio fiduciário é um contrato pelo qual o *fiduciante* transfere uma coisa ou um direito com a finalidade específica - que não seja de alienação -, a um *fiduciário* que se obriga a utilizar essa coisa de acordo com essa finalidade e, uma vez exaurido o objeto, devolvê-lo ao fiduciante.

Portanto, há que se identificar no negócio fiduciário pelo menos dois negócios distintos: a transmissão da propriedade de uma coisa (natureza real) e a obrigação de restituir a coisa após o cumprimento do contrato<sup>1</sup>.

Nos termos da Lei nº 9.514/97, que trata especificamente da alienação fiduciária de imóveis, a operação é definida, em seu art. 22, como "*o negócio jurídico pelo qual o devedor, ou fiduciante, com o escopo de garantia, contrata a transferência ao credor, ou fiduciário, da **propriedade resolúvel** de coisa imóvel*".

A propriedade resolúvel, por sua vez, é regulamentada nos arts. 1359 e 1360 do Código Civil, e se trata de uma propriedade adquirida sob condição resolutiva que, se ocorrida, dá direito ao fiduciante de readquirir o bem objeto da fidúcia.

O art. 23 da Lei nº 9.514/97 estabelece:

***Art. 23. Constitui-se a propriedade fiduciária de coisa imóvel mediante registro, no competente Registro de Imóveis, do contrato que lhe serve de título.***

*Parágrafo único. Com a constituição da propriedade fiduciária, dá-se o desdobramento da posse, tornando-se o fiduciante possuidor direto e o fiduciário possuidor indireto da coisa imóvel.*

Rigorosamente falando, no momento da contratação da alienação fiduciária, a propriedade já é transferida ao fiduciário-credor. No presente caso, em que a alienação fiduciária foi feita para garantir financiamentos bancários contraídos pelo fiduciante-devedor.

O artigo 27 da Lei 9.514/97, regulamentando a matéria, determina que, em caso de *inadimplemento* do devedor fiduciante, o credor fiduciário, **após consolidada a propriedade do bem alienado fiduciariamente em seu nome**, na forma cominada pelo artigo 26 deste Diploma, obterá a satisfação de seu crédito com a quantia que vier a ser apurada na venda do bem em leilão, *verbis*:

*Art. 27. Uma vez consolidada a propriedade em seu nome, o fiduciário, no prazo de trinta dias, contados da data do registro de que trata o § 7º do artigo anterior, promoverá público leilão para a alienação do imóvel.*

Além disso, o § 5º do art. 27 determina que se o segundo leilão for mal sucedido, não havendo lance que alcance o valor da dívida, **o devedor ficará exonerado de pagar eventual saldo devedor remanescente**, tendo o credor fiduciário que adjudicar o imóvel e dar seu crédito por satisfeito.

*§ 5º Se, no segundo leilão, o maior lance oferecido não for igual ou superior ao valor referido no § 2º, considerar-se-á extinta a dívida e exonerado o credor da obrigação de que trata o § 4º.*

Conquanto essa lógica faça sentido nos financiamentos imobiliários, o mesmo não pode ser dito a respeito de financiamentos para o fomento de atividades

---

<sup>1</sup> Zaiden Geraige Neto.. [et al.]. Comentários ao Código Civil Brasileiro, v. 12. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p.215.

empresariais, onde não há qualquer ligação entre a dívida e o imóvel - até mesmo porque a Lei nº 9.516/97 trata do sistema de financiamento habitacional.

Nesse sentido, para o prosseguimento da cobrança do restante da dívida, decidiu recentemente o STJ:

**AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO. LEILÃO DE IMÓVEL DADO EM GARANTIA PARCIAL DE DÍVIDA. PREÇO, EM SEGUNDA PRAÇA, INSUFICIENTE PARA QUITAR A DÍVIDA POR INTEIRO. PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO. INAPLICABILIDADE DO ART. 27, § 5º, DA LEI N. 9.514/1997. FUNDAMENTOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO NÃO IMPUGNADOS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 283/STF. AGRAVO IMPROVIDO (STJ – AgREsp nº 818.237 - SP (2015/0298116-0); Decisão monocrática Ministro Marco Aurélio Bellizze. Julgamento: 02 fev. 2016, Publicação: DJ 17 fev. 2016).**

O que se dá com o bem cuja propriedade tenha sido alienada ao credor fiduciário é a efetiva transferência da propriedade, tanto que a própria RFB reconhece isso, ao determinar que não pode ser objeto de arrolamento por parte da Fazenda Pública, para fins de acompanhamento de patrimônio suscetível de ser indicado como garantia de crédito tributário, por não pertencer ao sujeito passivo (**Solução de Consulta Interna nº 22/2013 da COSIT**).

Portanto, ao contrair o empréstimo junto ao banco, a Recorrente deve reconhecer um ingresso no seu caixa com uma contrapartida no passivo, incluindo aí também as despesas financeiras do negócio, ao passo que deve reconhecer a baixa de um ativo imobilizado, pelo valor de sua avaliação, em razão da alienação fiduciária (obviamente, deixando claro em notas explicativas a razão dessa baixa).

Posteriormente, em sendo integralmente pago o empréstimo, implementa-se a condição resolutiva da alienação, devendo ser reconhecido o bem dado em garantia no ativo imobilizado da empresa. Caso não seja pago o empréstimo, duas possibilidades podem ocorrer: a) a primeira é de haver a consolidação da propriedade, com extinção integral do débito - implicando no reconhecimento de acréscimo patrimonial decorrente de perdão de dívida, entre o valor da dívida e o valor do bem; ou b) a consolidação da propriedade, com extinção parcial do débito, hipótese em que a baixa do ativo imobilizado amortiza a dívida no seu exato valor, não gerando acréscimo patrimonial.

Pois bem, compulsemos agora os registros públicos das alienações.

Pois bem. Em relação aos imóveis denominados sob a epígrafe "Osasco", verificamos no termo de acordo judicial de fls. 199 e ss., que os imóveis foram aceitos para o **pagamento parcial da dívida**, no valor, à época, de R\$ 11.322.360,00, e imputando-se aos imóveis os valores de R\$ 1.500.000,00 e R\$ 5.400.000,00, respectivamente:

- a) A propriedade dos imóveis alienados fiduciariamente em garantia ao cumprimento do quanto estabelecido nas Cédulas de Crédito Bancário nº 099/2009 e nº 240/2009, ambos localizados na cidade de Osasco, SP, será consolidada definitivamente em favor do Banco TRICURY, imputando-se, respectivamente, o valor de R\$1.500.000,00, para o imóvel descrito na matrícula nº 25.147 e R\$5.400.000,00 para o imóvel descrito na matrícula nº 13.521, ambas do 2º Cartório de Registro de Imóveis de Osasco e estes deverão ser os valores a serem utilizados na amortização do saldo devedor. X

É dizer, mesmo após a alienação deles, restará saldo credor a ser cobrado da Recorrente.

Da mesma forma, a dívida contraída com o Banco Pine S/A, consolidada no valor de R\$ 40.792.000,00, não se encontra garantida exclusivamente pelo imóvel de matrícula nº 197.192:

ano; e b) Integra também a presente garantia, além do imóvel situado na Comarca de Goiânia, Estado de Goiás, matriculado sob o nº 69.391 no Cartório de Registro de Imóveis da 2ª Circunscrição Imobiliária de Goiânia, Estado de Goiás, o imóvel situado na Comarca de Sorocaba, Estado de São Paulo, objeto da matrícula nº 16.862 do 1º Cartório de Registro de Imóveis de Sorocaba, Estado de São Paulo.

Igualmente, em relação ao imóvel "Recife" (fls. 209 e ss.) que houve uma "dação em pagamento do bem" dado em alienação fiduciária - que, em rigor, é uma consolidação da propriedade resolúvel com extinção parcial do crédito, hipótese em que haveria que se reconhecer o perdão de dívida na diferença entre o custo de aquisição do imóvel (R\$ 397.587,63) e do débito amortizado, correspondente ao valor pelo qual o imóvel foi avaliado (R\$ 5.624.400,00) (fl. 213):

desta matrícula, em nome da instituição financeira, o BANCO INDUSTRIAL DO BRASIL S.A., DADO O DIREITO EVENTUAL DO IMÓVEL EM PAGAMENTO PARCIAL DA DÍVIDA, NOS TERMOS DO PARÁGRADO 8º DO Art. 26 da Lei nº 9.514, de 20.11.1977 (Lei de Alienação Fiduciária), e nos termos do parágrafo 8º do mesmo artigo, sendo atribuído a este pagamento parcial o valor de R\$ 7.000.000,00 (sete milhões de reais), e conseqüentemente, dispensar os procedimentos do art. 27 da Lei de Alienação Fiduciária. Em razão do pagamento ora comunicado, a devedora transmite a Instituição Financeira, o BANCO INDUSTRIAL DO BRASIL S.A., no ato, de forma definitiva, a posse direta do imóvel, livre de pessoas e coisas. ITBI - PROC. 15.529092.11. Avaliação - R\$ 5.624.400,00 em 29.08.2011. Pagou a TSNR, no valor de R\$ 755,73 em 01.11.11. DOU FÉ. RECIFE, 18 de NOVEMBRO de 2011. O OFICIAL, subscrevo e assino:- *Fláudio Teves*

Para todos os casos indicados, verificamos que a amortização dos créditos não foi feita integralmente pela consolidação da propriedade dos imóveis alienados fiduciariamente.

Vislumbro, nesse ponto, **um problema relativo à natureza do rendimento tributado.**

Na autuação e na decisão *a quo* resta claro que o entendimento fiscal foi de que houve uma alienação dos imóveis, em 2011, com conseqüente apuração do ganho de capital na operação:

*TVF*

*17. Nas operações de venda dos 3 (três) terrenos, não existe qualquer valor pendente de recebimento por parte da Sustentare, o que, se houvesse, poderia justificar um diferimento da tributação, conforme expresso no artigo 421 do RIR/99, abaixo transcrito:*

*“Art. 421 Nas vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 31, § 2º).*

**Decisão a quo:**

*Nessas circunstâncias o que antes era uma mera garantia, havendo então devedor fiduciante e credor fiduciário, aperfeiçoou-se como alienação de bens imóveis, como outra qualquer, passando os referidos bens ao registro imobiliário em nome dos antigos credores fiduciários, que em 2011 passaram a ser os novos proprietários (com propriedade plena).*

Parece-me que há um erro, nesse ponto.

Em primeiro lugar, a consolidação da propriedade não implica na sua alienação, mas sim na perda do direito do fiduciante de reaver o bem imóvel. A alienação ocorre, efetivamente, no momento da contratação da alienação fiduciária.

Cabe verificar, nesse ponto, que no momento da alienação fiduciária, com a transferência de propriedade, faz-se necessário uma avaliação do ativo, usualmente levando-se em conta o seu valor justo, para fins de determinar a dimensão de garantia patrimonial que assegurará ao fiduciário.

Nesse sentido, havendo alienação e diferença entre o custo de aquisição e o valor da alienação - este decorrente da avaliação feita pela instituição financeira, para receber o ativo -, é convir que estão presentes todos os requisitos do art. 43 do CTN e do art. 225 do RIR/99, para fins de tributação do ganho de capital apurado. *Verbis:*

*Art.225.Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior, serão acrescidos à base de cálculo de que trata esta Subseção, para efeito de incidência do imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).*

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos rendimentos tributados pertinentes às aplicações financeiras de renda fixa e renda variável, bem como aos lucros, dividendos ou resultado positivo decorrente da avaliação de investimento pela equivalência patrimonial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§ 2º O ganho de capital, nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável, corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil (Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

Ademais, o regulamento é expresso ao definir no ganho de capital, no seu art. 117, § 4º, como "as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição", tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins".

Inclusive, não se exige, para a cobrança do IR sobre esse ganho, a existência de valor pago, mas simples diferença entre o custo de aquisição e o valor da transmissão do bem, como se verifica no art. 129, IV do RIR/99:

*Art. 129. Na ausência do valor pago, ressalvado o disposto no art. 120, o custo de aquisição dos bens ou direitos será, conforme o caso (Lei nº 7.713, de 1988, art. 16 e §4º):*

*IV - o valor de transmissão utilizado, na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante;*

Sobre a realização do acréscimo patrimonial tributável, dispõe, com precisão, Bulhões Pedreira, no seu clássico *Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas* (fl.279):

A opinião predominante define como requisitos para que se caracterize a realização do lucro (a) a sua conversão em direitos que acresçam ao patrimônio da pessoa jurídica, (b) que essa conversão se processe mediante troca no mercado, (c) que a pessoa jurídica já tenha cumprido as obrigações que para ela nascem dessa troca e (d) que os direitos recebidos na troca tenham valor mensurável e liquidez.

*Conversão em Direitos* — Para que o lucro se torne efetivo no patrimônio da pessoa jurídica é necessário que o lucro potencial tome a forma de direitos que acresçam ao patrimônio da pessoa jurídica. Lucro não é aumento de valor de elementos do ativo dentro do patrimônio, mas direitos que fluem para esse patrimônio. Enquanto o bem que contém o lucro potencial não é trocado no mercado, esse lucro não se converte em direitos recebidos pela pessoa jurídica e, portanto, não é real.

Estão presentes, pois, todos os elementos para se considerar realizada a renda, e sujeita à tributação no momento da contratação da alienação fiduciária. E não se diga, por exemplo, que a alienação deve ser considerada apenas no momento da consolidação, por se tratar, em rigor, de negócio jurídico com cláusula resolutiva, cuja completude, para fins tributários, deve atender ao art. 117 do CTN, *verbis*:

*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.*

Portanto, desde o momento que foi realizada a alienação, deve-se considerar pronto e acabado o negócio apto a qualificar a ocorrência de ganho de capital.

Em um segundo momento, não sendo paga a dívida e advindo a consolidação da propriedade pelo fiduciário, como se deu no presente caso, **e em se tratando de uma situação em que a consolidação implique em uma redução total ou parcial** (desde que maior que o valor da avaliação do ativo), o rendimento que poderá surgir daí não tem natureza de ganho de capital, mas sim de **perdão de dívida**.

Desse modo, há um claro erro de fundamentação jurídica, ao pretender tratar as exclusões em questão como ganhos de capital, e não como perdão de dívida, implicando a nulidade da autuação nesse ponto.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa de R\$ 55.294.088,80, referente à "glosa da exclusão da receita de venda dos terrenos na apuração do lucro real".

É como voto.

(assinado digitalmente)  
Carlos Augusto Daniel Neto

## Voto Vencedor

Conselheiro Roberto Silva Junior - Redator designado

Acompanho o voto do ilustre Conselheiro Relator, divergindo apenas quanto ao tratamento por ele dispensado à infração que consistiu em excluir do lucro líquido o montante de R\$ 55.294.088,80.

A exclusão se refere à soma dos valores imputados a três imóveis objetos de alienação fiduciária em garantia, e posteriormente transferidos ao credor, quando se consumou o inadimplemento da obrigação a que se vinculavam os referidos contratos de alienação fiduciária.

Para a autoridade lançadora, uma vez inadimplida a obrigação, o que era uma simples garantia aperfeiçoou-se como alienação em virtude da qual os credores passaram a deter a propriedade plena dos imóveis. A recorrente, ao contrário, sustenta que, não existindo venda, mas apenas a consolidação de propriedade dos imóveis pelo credor fiduciário, não haveria receita a tributar. Aduziu, nessa linha de raciocínio, que os bens, em 2011, já se achavam na esfera jurídica do credor.

O ilustre Conselheiro Relator, entende que, na alienação fiduciária, o devedor fiduciante deve, de plano, reconhecer a baixa do bem do ativo pelo valor de avaliação, porquanto a alienação ocorre no momento em que celebrado o contrato de alienação fiduciária. Desde de então se deve considerar aperfeiçoado o ato jurídico capaz de ensejar o ganho de capital.

Embora respeitando o posicionamento do ilustre Conselheiro Relator, dele ousou divergir.

A alienação fiduciária em garantia é contrato pelo qual uma das partes, o devedor, fica na posse do bem alienado, e a outra, o credor, permanece como proprietário daquele bem, para o fim de garantir o seu direito à liquidação total do valor da dívida da coisa alienada fiduciariamente (Vocabulário Jurídico De Plácido e Silva).

O devedor fiduciante transfere a propriedade resolúvel do bem ao credor fiduciário. A propriedade é constituída, sob condição resolutiva do adimplemento da obrigação pelo devedor. A propriedade é resolúvel, pois resolve-se automaticamente em favor do devedor alienante, uma vez paga dívida. Trata-se, como se vê, de contrato acessório, cuja existência depende da existência do contrato principal, cuja execução ele visa a garantir.

A função do contrato de alienação fiduciária é inequivocamente a de garantia. Essa é a finalidade para a qual foi concebido, conforme se constata do art. 22 da Lei nº 9.514/1997:

*Art. 22. A alienação fiduciária regulada por esta Lei é o negócio jurídico pelo qual o devedor, ou fiduciante, **com o escopo de garantia**, contrata a transferência ao credor, ou fiduciário, da propriedade resolúvel de coisa imóvel. (g.n.)*

Quem firma contrato de alienação fiduciária não o faz com a intenção de adquirir ou de alienar a coisa, mas de estabelecer uma garantia ao adimplemento de um contrato de mútuo ou de financiamento. Tanto é que, uma vez adimplida a obrigação, a propriedade fiduciária se resolve, como dispõe o art. 25 da lei citada:

*Art. 25. Com o pagamento da dívida e seus encargos, resolve-se, nos termos deste artigo, a propriedade fiduciária do imóvel.*

Se a finalidade é tão somente estabelecer uma garantia ao cumprimento do contrato principal, então é possível afirmar que esse negócio jurídico, sob o prisma do IRPJ, é destituído de conteúdo econômico, não servindo como sinal exterior da existência de capacidade contributiva.

A celebração de contrato de alienação fiduciária, por si só, não rende ensejo a ganho ou perda. Não envolve lucro, nem prejuízo. No âmbito do IRPJ e da CSLL, a alienação fiduciária é um fato neutro: não cria receita, nem cria despesa. Do ponto de vista contábil e fiscal, os atos praticados, nessa operação jurídica, não produzem efeito modificativo do patrimônio, que não aumenta, nem diminui.

A modificação relevante, que pode dar ensejo à incidência de IRPJ e de CSLL, só ocorrerá na hipótese de inadimplemento da obrigação (contrato principal); porque, nesse caso, a propriedade plena se consolida nas mãos do credor fiduciário.

Diz a Lei nº 9.514/1997:

*Art. 26. Vencida e não paga, no todo ou em parte, a dívida e constituído em mora o fiduciante, consolidar-se-á, nos termos deste artigo, a propriedade do imóvel em nome do fiduciário. (g.n.)*

Note-se que na alienação fiduciária há um desdobramento da posse em posse direta e indireta. Confira-se:

*Art. 23. Constitui-se a propriedade fiduciária de coisa imóvel mediante registro, no competente Registro de Imóveis, do contrato que lhe serve de título.*

*Parágrafo único. Com a constituição da propriedade fiduciária, dá-se o desdobramento da posse, tornando-se o fiduciante possuidor direto e o fiduciário possuidor indireto da coisa imóvel. (g.n.)*

Enquanto não houver a consolidação a que se refere o art. 26 da Lei nº 9.514/1997, não se considera ocorrida a alienação para fins de ganho de capital e reconhecimento de receita.

Por fim, para que não reste dúvida, cumpre ressaltar que não se discute que exista transmissão de propriedade do bem na alienação fiduciária. Entretanto, o IRPJ e a CSLL não incidem sobre a transmissão da propriedade, mas sobre o acréscimo patrimonial que dela possa decorrer. A materialidade do fato gerador não está no negócio jurídico transmissão de propriedade, mas no acréscimo patrimonial, que, no caso da alienação fiduciária, não existe.

Processo nº 19515.720718/2016-10  
Acórdão n.º **1301-003.629**

**S1-C3T1**  
Fl. 593

---

Em suma, é correto o critério adotado pela autoridade fiscal, que considerou o ano de 2011 o momento de reconhecer a receita oriunda da alienação dos imóveis objetos dos contratos de alienação fiduciária. Portanto, deve ser preservado o lançamento nesse ponto.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário quanto a exclusão de R\$ 55.294.088,80 do lucro líquido. No mais, acompanho o entendimento externado no voto do ilustre Conselheiro do Relator.

(assinado digitalmente)  
Roberto Silva Junior