



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo n.º : 10166.018261/99-14
Recurso n.º : 121.967
Matéria: : IRPJ E OUTROS – EXS: DE 1995 e 1997
Recorrente : TRANSBRASIL S/A. LINHAS AÉREAS
Recorrida : DRJ em Brasília – DF.
Sessão de : 12 de julho de 2000
Acórdão n.º : **101-93.103**

IRPJ – DEDUTIBILIDADE DE PROVISÕES - Na determinação do lucro real somente são dedutíveis as provisões expressamente autorizadas na legislação tributária. Inexiste autorização legal para a dedução de provisões constituídas para pagamento, por empresa de transporte aéreo, de despesas com manutenção e reparo de aeronaves e equipamentos de vôo.

IRPJ - INDENIZAÇÃO - O fato gerador se dá no momento da disponibilidade jurídica, assim não podendo ser entendido o transito em julgado, mas sim a efetiva liquidação.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TRANSBRASIL S/A. LINHAS AÉREAS.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Francisco de Assis Miranda e Sebastião Rodrigues Cabral, que DAVAM provimento integral.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Processo n.º 10166.018261/99-14
Acórdão n.º 101-93.103

2



CELSO ALVES FEITOSA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 SET 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL e SANDRA MARIA FARONI.

Recurso nr. : 121.967
Recorrente : TRANSBRASIL S/A. LINHAS AÉREAS

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foram lavrados os seguintes Autos de Infração, por meio dos quais são exigidas as importâncias mencionadas:

- IRPJ (fls. 02/07) - R\$ 155.360.845,39, mais acréscimos legais;
- Contribuição Social (fls. 22/26 e 27/30) - R\$ 50.188.882,79, mais acréscimos legais;
- PIS (fls. 31/34) - R\$ 394.943,47, mais acréscimos legais.

As exigências decorreram de fiscalização levada a efeito na contribuinte, quando foram constatadas as seguintes irregularidades relativas aos períodos-base de 1995 e 1997, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 03 e 04) e Termo de Verificação Fiscal (fls. 08/21)

- 1) **PROVISÕES NÃO AUTORIZADAS:** glosa de despesas indedutíveis na determinação do lucro real, correspondentes à provisão constituída para pagamento de despesas com manutenção de aeronaves, turbinas, motores e equipamento de voo, entre outras, em função de parâmetros determinados pelos respectivos fabricantes;
- 2) **RECEITA NÃO CONTABILIZADA (INDENIZAÇÃO POR LUCRO CESSANTE):** a empresa deixou de contabilizar, no ano de 1997, receitas decorrentes de indenização por lucros cessantes, como resultado de ação interposta pela Recorrente contra a União, em 1988, visando o ressarcimento dos prejuízos causados pelo Decreto-lei nº 2.284/86, que impôs congelamento de todos os preços da economia, inclusive das tarifas de transporte aéreo, o que teria determinado a quebra do equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão em face da defasagem tarifária daí decorrente, ocasionando crescente perda da receita. Os autos foram julgados em última instância pelo Supremo Tribunal Federal, que manteve decisão favorável à empresa, tendo transitado em julgado em 21.11.97, data esta considerada pelo autuante como o momento em que se adquiriu a

disponibilidade jurídica da renda e, conseqüentemente, de ocorrência do fato gerador dos tributos exigidos ;

- **GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE:** compensação indevida de prejuízo fiscal (e de base de cálculo negativa de Contribuição Social – fl. 23, item 2) tendo em vista a inobservância do limite de compensação de 30% do lucro líquido, ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação, uma vez que a autuada apurou, no ano-calendário de 1995, lucro real, antes da compensação de prejuízos, de R\$ 33.155.953,83, tendo-o compensado integralmente com prejuízo apurado no segundo semestre de 1991 e, desse modo, o lucro real do período-base de 1995 foi reduzido indevidamente em R\$ 23.209.167,26.

Impugnando o feito às fls. 335/349, a autuada alegou, em síntese:

A) quanto à GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS:

- que ela e suas congêneres impetraram Mandado de Segurança objetivando o reconhecimento do direito de procederem à compensação dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994 sem a limitação de 30% prevista na Lei nº 8.981/95, havendo fundada convicção jurídica quanto ao êxito na ação, inclusive porque já existem decisões judiciais que sinalizam um desfecho favorável;
- que, por estar o tema *sub judice* e para não prejudicar em seu desfavor, entende não merecer o reparo o fato de ter deixado de cumprir a lei cuja constitucionalidade está posta em xeque, mesmo porque, conforme documentos anexados aos autos, o Ministério Público, em parecer, e o Poder Judiciário, em despacho concessivo de liminar e em sentença que o confirmou, sustentaram a inconstitucionalidade da limitação de 30% decorrente dos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/95, em Mandado de Segurança impetrado pela VASP;
- que, portanto, a administração deve aguardar a decisão final do Poder Judiciário, não podendo prevalecer o Auto de Infração quanto à matéria;

B) quanto às PROVISÕES NÃO AUTORIZADAS:

- inicialmente, aponta equívoco da autoridade fiscal no cálculo do valor tributável, porque, se do montante de R\$ 14.373.062,17 (total da provisão) abateu-se a importância de R\$ 6.114.928,29 (cuja contabilização foi justificada), o remanescente é R\$ 8.258.133,88, e não R\$ 8.386.310,36, valor este que serviu de base de cálculo do IRPJ e da Contribuição Social;
- que nem o art. 276 do RIR/94 nem a Lei nº 8.034/90 (que modificou o art. 2º da Lei n.º 7.689/88, instituidora da Contribuição Social) prescrevem quais as

provisões que podem ser consideradas dedutíveis na determinação do lucro real, mas apenas prevêem que as não autorizadas são indedutíveis;

- que, assim, a conclusão fiscal de que a “provisão para manutenção e reparo de equipamentos de vôo” é indedutível não tem amparo legal e, portanto, não pode prevalecer para fim de se exigir IRPJ e Contribuição Social;
- que, mais do que autorizada, é obrigada a constituir tal provisão em face da regra constante do Código Brasileiro de Aeronáutica (Lei nº 7.565/86), que prevê a aplicação de multa no caso de execução de serviços aéreos que possam comprometer a ordem ou a segurança pública, com violação das normas de segurança dos transportes (art. 299, II);
- que o valor remanescente da provisão que a fiscalização pretende adicionar na determinação do lucro real e sobre ele exigir os tributos refere-se a despesas com serviços de manutenção de motores, removidos das aeronaves no exercício de 1995 e não concluídos no próprio exercício pela empresa de manutenção, não tendo sido faturados, razão pela qual foram mantidos em conta de provisão;
- que provisiona os recursos para atender às manutenções porque elas são de sua responsabilidade, sob pena de rescisão dos contratos de arrendamento e, até, da cassação da concessão;
- que a prática de provisionamento de recursos para atender às manutenções é obrigatória, tanto para a autuada quanto para suas congêneres, como imperativo das medidas de segurança que são a prioridade número um do transporte aéreo;

C) quanto à RECEITA NÃO CONTABILIZADA (INDENIZAÇÃO POR LUCRO CESSANTE):

- que as premissas arquitetadas pelo autuante para justificar a exigência são, no mínimo, equivocadas, a começar pelo título emblemático e capcioso – indenização por lucro cessante –, absolutamente inadequado para caracterizar a indenização que decorreu da decisão judicial;
- que o pedido formulado na inicial da ação indenizatória envolvia, também, danos emergentes e lucros cessantes que, no entanto, não foram contemplados nem no laudo pericial, nem na sentença, correspondendo a indenização a que a União foi condenada a pagar a “perdas em valores reais, em virtude do tabelamento das tarifas”;
- que a retórica fiscal, que se lê no Termo de Verificação Fiscal e conclui pela caracterização da indenização como relativa a lucros cessantes, esconde uma realidade irrefutável, qual seja, a de que a União foi condenada a pagar indenização pelas “perdas em valores reais, em virtude do tabelamento das

tarifas”, apuradas em laudo pericial, cujo valor foi adotado pela sentença para quantificar a indenização;

- que, embora na inicial da ação indenizatória constasse o pedido de lucros cessantes, tendo sido transcrito em sua fundamentação o parecer do Prof. Celso Antônio Bandeira de Melo versando sobre a procedência do pedido, a sentença, ao adotar o laudo pericial que quantificou a indenização apenas no tocante às “perdas havidas em valores reais” não atendeu nem ao pedido da inicial nem à argumentação desenvolvida no parecer do citado jurista;
- que a indenização a que a União foi obrigada a pagar não corresponde ao que a empresa deixou de lucrar, mas sim às “perdas havidas em valores reais” em seu patrimônio, o que não se caracteriza como renda; se assim não fosse, prossegue, a perícia teria que ter por objetivo apurar quanto a empresa deixou de lucrar com a defasagem tarifária e não as perdas em valores reais ocorridas em seu patrimônio;
- que, apenas para argumentação, ainda que o imposto fosse devido, é de se indagar em qual exercício o seria e qual o valor que lhe serviria de base de cálculo;
- que, de fato, o trânsito em julgado da decisão do STF deu-se em 27.11.1997, mas foi em abril de 1998 que ajuizou ação de execução do respectivo título judicial, no valor de R\$ 986.763.089,82, valor este ainda não pago pela União, razão pela qual não poderia ser cobrado o imposto, por não ter se configurado a aquisição da disponibilidade a que alude o art. 43 do CTN;
- que, embora proposta a execução com valor declarado, este ainda estaria sujeito a embargos, como de fato ocorreu, e a indenização, quando vier a ser paga, o será apenas no valor de R\$ 725.000.000,00, valor a que ficou reduzido em virtude de transação firmada em 22 de setembro de 1999, conforme Contrato de Confissão de Dívida, Transação e Outras Avenças entre a União e a TRANSBRASIL S/A Linhas Aéreas, anexado por cópia às fls. 547/557;
- que o valor de R\$ 959.969.558,01, que serviu de base de cálculo para os tributos, é mera ficção, depois de celebrada a transação referida, porque jamais será disponibilizado como renda, se como tal pudesse ser considerado;

- que o crédito fixado na transação destinou-se ao pagamento de dívidas da autuada para com a União, o INSS, a INFRAERO, o AERUS e o Banco do Brasil, com um saldo a receber, após a quitação das dívidas, securitizado em títulos escriturais, com prazo de 4 anos e carência de 2 anos, prevendo o contrato que a disponibilidade financeira dar-se-ia quando os títulos de crédito securitizados fossem utilizados no Programa Nacional de Desestatização, nos termos do art. 65 da Lei nº 8.383/91, ou alienados, ou cedidos onerosamente, ou, ainda, à medida do recebimento das parcelas de juros e principal;
- que os honorários advocatícios também foram pagos com os referidos títulos, tendo o contrato, em sua cláusula 12ª e parágrafo único, estabelecido a responsabilidade apenas pelo pagamento dos tributos sobre eles incidentes, significando com isso que em relação aos demais valores transacionados não haveria incidência tributária e que pretender o Fisco exigir-lhe os tributos vai de encontro aos efeitos da coisa julgada;
- que, novamente apenas à guisa de argumentação, se coubesse a incidência do IRPJ, esta somente ocorreria por ocasião da respectiva disponibilização financeira (CTN, art. 43), ou seja, quando os títulos fossem utilizados no Programa Nacional de Desestatização, ou alienados, ou cedidos onerosamente, ou, à medida do recebimento das parcelas de juros e principal;
- que a superveniência da transação retromencionada entre a autuada e a União torna sem eficácia o Auto de Infração, por perda de objeto;
- que, nos termos do parecer do tributarista José Luiz Bulhões Pedreira, ficou demonstrado que a indenização paga pela União, se não excedesse a R\$ 1.040.000.000,00 (valor compatível com as perdas patrimoniais da autuada), estaria excluída da tributação, lembrando que o valor pago pela União (R\$ 725.000.000,00) sequer alcançou o das perdas, o que significa que, se prevalecer o Auto de Infração o imposto não recairá sobre a renda ou proventos, mas sobre o próprio capital, o que não é permitido pelo art. 43 do CTN.

Na decisão recorrida (fls. 560/589), o julgador de primeira instância declarou procedentes os lançamentos, emitindo as seguintes conclusões:

A) COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS: não acolheu as razões de defesa, afirmando que o eventual exame dessas razões implicaria o exame da constitucionalidade da norma utilizada no enquadramento legal do lançamento, o que não é permitido ao julgador administrativo; declarou, de modo genérico, que a inobservância do limite de 30% do lucro líquido, ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação, na compensação de prejuízos fiscais, acarreta a redução indevida do lucro real e autoriza a tributação integral do valor reduzido indevidamente, se em períodos de apuração posteriores, pela persistência dos prejuízos, não ficar caracterizado que a compensação a maior ensejou apenas

postergação de tributos; estendeu esta conclusão à compensação de base de cálculo negativa da Contribuição Social, por tratar-se de regra idêntica;

B) PROVISÕES: rechaçou a afirmação de que teria havido erro de cálculo no lançamento e reafirmou o entendimento de que na determinação do lucro real somente são dedutíveis as provisões expressamente autorizadas na legislação tributária;

C) INDENIZAÇÕES POR LUCROS CESSANTES: consignou que tributa-se o valor reconhecido por decisão judicial, transitada em julgado, conferida à pessoa jurídica em decorrência da quebra da expectativa de receitas, em virtude da prática de tarifas irreais e defasadas, que afetaram o equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão de serviços de transportes aéreos.

Estendeu o decidido às exigências reflexas (Contribuição Social e PIS), inclusive pela inexistência de argumentos específicos na apelação.

Às fls. 592/641, a interessada interpõe recurso voluntário, por meio do qual informa que deixa de questionar na esfera administrativa o item concernente ao limite de compensação de prejuízos, dado encontrar-se a matéria sob a apreciação do Poder Judiciário.

Quanto aos outros dois itens em discussão, além de repetir razões de mérito trazidas na impugnação, acrescenta os seguintes argumentos, em síntese:

A) quanto às PROVISÕES NÃO AUTORIZADAS:

- que deve ser feita a distinção entre despesas incorridas (embora não pagas) e as provisões e reservas; tece considerações sobre tais institutos;
- que, quando as despesas incorridas, embora efetivas, não são pagas até o fim do ano o Fisco geralmente questiona a dedutibilidade;
- que, independentemente do nome que nos lançamentos contábeis se lhes atribuem, as intituladas "taxas de reserva de manutenção" são na realidade despesas incorridas, efetivas, pois elas são contabilizadas após a ocorrência dos fatos que lhes dão causa (horas voadas), quantificadas segundo os parâmetros previstos nos contratos de arrendamento e ocorre o efetivo desembolso em favor do arrendante, porque em todo o contrato de arrendamento de aeronave consta uma cláusula, imposta pela arrendadora, estipulando que a arrendatária deve, além de pagar-lhe o aluguel mensal da aeronave:

- 1) efetuar um depósito de garantia no montante equivalente a três vezes o valor do aluguel mensal, o qual poderá ser apropriado pela arrendadora se houver inadimplemento por parte da arrendatária, por falta de pagamento dos valores pactuados no contrato, caso em que a arrendatária fica obrigada a recompor o valor total do depósito que existia antes da apropriação;

- 2) desembolsar valores que o contrato denomina de "taxas de reserva de manutenção", pagos mensalmente até o dia 10 do mês seguinte ao vencido, com base nas horas de vôo da aeronave, nas horas de vôo dos motores e APU e nos ciclos do trem de pouso, apurados no mês anterior, estipulados em dólares, para a estrutura da aeronave ("airframe"), para cada um dos motores ("engines"), para o trem de pouso ("landing gear") e para a Unidade de Energia Auxiliar (APU);
- que os valores correspondentes a essas taxas de reserva de manutenção destinam-se a formar fundos de reserva de manutenção da aeronave, dos motores, do trem de pouso e do APU, em poder da arrendadora;
 - que a cada intervalo de tempo voado, estipulado pelos fabricantes da aeronave, dos motores, do trem de pouso e da APU, a arrendatária está obrigada a fazer as revisões obrigatórias; todavia, o custo dessas revisões corre por conta daquele fundo não reembolsável em poder da arrendadora, ou seja: a arrendatária é reembolsada pela arrendadora, mediante o envio de parte do valor, cujo pagamento ela exigiu mediante contrato, desde que o respectivo fundo (da aeronave, do motor etc.) tenha montante bastante para possibilitar o reembolso; se houver saldo, a arrendatária ainda arca com mais essa diferença de custo;
 - que, para comprovar de uma vez que se trata de efetivo custo e não de uma provisão reversível, é importante ressaltar que ao término do prazo de arrendamento previsto no contrato e após a devolução da aeronave os saldos que existirem nos fundos de reserva de manutenção ficam com a arrendadora, por corresponder ao custo de revisão que ela, para efeitos contratuais, considera incorrido pelas horas voadas até a data da devolução da aeronave; junta o documento de fls. 649/657;
 - demonstra, em seguida, os lançamentos contábeis que diz efetuar, tanto por ocasião da remessa dos valores da reserva de manutenção quanto no momento do efetivo pagamento das revisões feitas (fl. 607);
 - conclui que nenhuma dúvida pode pairar sobre a dedutibilidade dos valores referentes às intituladas "Taxas de Reserva de Manutenção", contabilizadas como efetivas despesas e cujos valores são de imediato remetidos para o exterior;
 - acrescenta que, somente para fins de controle, simultaneamente, além de serem lançadas como despesas (conta de débito), a crédito da conta Bancos (pelo efetivo encargo e desembolso), também são registradas em conta de Fundo de Reserva no Ativo, e Provisão no Passivo.

B) quanto à RECEITA NÃO CONTABILIZADA (INDENIZAÇÃO POR LUCRO CESSANTE):

- inicia dizendo que a questão deve ser objeto de tríplice exame: (a) quanto à incidência ou não do tributo sobre essa verba; (b) se tributada fosse, qual seria o seu montante; (c) existência ou inexistência de disponibilidade jurídica no exercício em que foi tributada (31.12.97);
- após longo arrazoado, com farta transcrição de doutrina, conclui que:
 - 1) o Auto de Infração não pode prevalecer, porque a indenização não tinha ainda se definido (se realizado) na data e no exercício considerados, quer quanto ao valor, quer quanto à disponibilidade; não havendo a aquisição da disponibilidade na data a que se refere o Auto de Infração, não há fato gerador do Imposto de Renda;
 - 2) o Imposto de Renda não incide sobre indenização judicialmente ordenada, eis que toda ela se presume justa e se há de considerar como simples reposição de perdas e não como acréscimo patrimonial;
 - 3) o regime de competência imporia a consideração da "receita por tarifas incompletamente pagas" nos anos em que os serviços foram prestados (1986 a 1990) e não na data da sentença que apenas reconheceu esse direito à complementação tarifária;
 - 4) a sentença não chegou a executar-se nos termos em que lavrada, porque sobreveio a transação (doc. de fls. 658/668), no curso do processo de execução, e o vencimento dos títulos dados em pagamento, *pro solvendo*, é futuro (em 2002), sendo que, antes disso, não há recursos para o pagamento do imposto (falta de capacidade contributiva, exigida na Constituição, que também veda o tributo com efeito de confisco).

À fl. 648 se vê cópia de despacho deferindo a liminar em Mandado de Segurança impetrado pela Recorrente para desonerar-se do depósito recursal,

É o relatório.

VOTO

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA, Relator

Duas foram as questões recorridas pela autuada. A primeira relativa ao item "Provisões não Autorizadas", ou seja, à glosa de despesas consideradas pela fiscalização indedutíveis na determinação do lucro real, correspondentes à provisão constituída para pagamento de despesas de manutenção com aeronaves, turbinas, motores e equipamento de vôo, em função de parâmetros determinados pelos respectivos fabricantes.

A glosa teve por fundamento o art. 276 do então vigente RIR/94, cuja matriz legal é o art. 3º do Decreto-lei nº 1.730/79, segundo o qual *"na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas neste Regulamento"* e é extensiva à Contribuição Social, em face do art. 2º da Lei nº 7.689/88 e alterações posteriores.

Toda a argumentação da Recorrente visa demonstrar que os valores glosados seriam despesas incorridas, não provisões, no sentido técnico do termo.

Despesa incorrida é aquela perfeitamente identificada e quantificada cuja obrigação de pagar já esteja plenamente configurada. Em princípio, é valor dedutível para efeitos fiscais, exceto se houver restrição legal à dedutibilidade do gasto em questão. Aliás, ainda que contabilizada sob a designação imprópria de provisão, a despesa efetivamente incorrida é dedutível, atendidos os pressupostos de normalidade, necessidade e usualidade a que alude o art. 242 do RIR/94.

Diferente é a provisão. Esta representa valor excluído dos lucros da empresa com a finalidade de atender a potenciais desembolsos que possam vir a ocorrer como decorrência de determinados fatores supervenientes. A legislação tributária não impede a constituição de uma provisão e nem poderia fazê-lo pois se trata de procedimento de ordem contábil que deve ficar ao arbítrio de decisão social, observados os princípios contábeis aplicáveis à matéria.

Mas a dedutibilidade fiscal da provisão requer autorização legal, conforme claramente estabelece o dispositivo questionado pela Recorrente. Não pode o contribuinte, por entender recomendável efetuar determinada provisão, constitui-la e pretender sua dedução na determinação do lucro real sem que haja autorização para tanto.

O deslinde da questão posta no Processo passa por duas etapas: primeiro, verificar se a Recorrente logrou comprovar que os valores glosados referem-se, integralmente, às tais "Taxas de Reserva de Manutenção", pagas à arrendadora da aeronave e destinadas a formar fundos de reserva para manutenção de motores, trem de pouso etc. Depois, efetuar a correta caracterização contábil, para a devida adequação fiscal, dos valores correspondentes a tais pagamentos.

A Recorrente não se esforçou muito para demonstrar que os valores glosados, todos eles, seriam de fato referentes às taxas pagas às arrendadoras. Demonstra isso o fato de ter trazido aos autos apenas o documento de fls. 649/657 que, como ela mesma afirma, é *"exemplificativamente (...) parte de um dos contratos de arrendamento"*.

Despesa não se comprova com parte da documentação, tampouco por amostragem ou "exemplificação". Aliás, curioso notar que na impugnação a empresa mencionou apenas de passagem o argumento em que agora se apega, preferindo declarar-se obrigada a provisionar a manutenção por força do Código Brasileiro de Aeronáutica.

Com efeito, a Recorrente não pode pretender que seja aceito o argumento de que os valores glosados dizem respeito às taxas pagas às arrendadoras se praticamente nada traz aos autos para embasar sua defesa.

Resta, assim, prejudicada a segunda parte do exame, qual seja, a efetiva caracterização dos pagamentos que a empresa quer ver reconhecidos como despesas.

De todo modo, cabe observar que a tese da Recorrente, ainda que houvesse sido comprovada documentalmente, não poderia ser acolhida. Por um critério absolutamente pacífico de contabilização, os valores que ela alega pagar às arrendadoras por conta de cobertura de manutenções futuras teria que ser inicialmente registrado em conta de Ativo.

Essa conclusão emerge da leitura do artigo 24 do contrato de fls. 649/657, pois lá se verifica que a arrendadora cobra um autêntico fundo de reserva de manutenção que é liberado à arrendatária por ocasião da comprovação de despesas da espécie. Tal fundo não pode ter outra classificação que não o registro em conta de Ativo.

Por ocasião das manutenções, e somente neste momento, o valor efetivamente gasto poderia ser lançado em conta de despesa, com crédito na conta do Ativo. Outra não pode ser a forma de contabilização, sob pena de se admitir a dedução fiscal de verdadeiros adiantamentos por conta de despesas ainda não constituídas nem materializadas, portanto, sequer quantificáveis.

Assim, o lançamento deve ser mantido.

A segunda corresponde a discussão em torno da natureza da indenização, conforme relato, – se decorrente de DANO EMERGENTE ou LUCRO CESSANTE,

entendo, para a minha conclusão sobre o lançando, ser dispensável enfrentar tal tema, tendo em vista o seguinte:

a) de um lado, não localizei na legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas nenhum dispositivo que conceda, expressa ou tacitamente, isenção a qualquer das verbas indenizatórias em questão;

b) de outro lado, a sentença judicial declaratória do direito da Recorrente à indenização, não especificou a sua espécie. Determinou, simplesmente, que União pagasse à Empresa "Indenização por quebra do equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão de transportes aéreos acrescida de juros e correção monetária".

Em verdade, considero que a solução da lide como posta exige, antes de mais nada, decidir se ocorreu ou não o fato gerador do Imposto de Renda na data em que transitou em julgado a sentença declaratória do direito da Recorrente à indenização.

Segundo estabelecido no art. 43 do CTN, o fato gerador do Imposto de Renda ocorre com a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica.

A leitura pura e simples do mencionado dispositivo, sem dúvida alguma, pode conduzir os mais afoitos à conclusão, de que a decisão com trânsito em julgado, prolatada pela Suprema Corte do País, constitui-se na mais legítima forma de aquisição de disponibilidade jurídica, e como tal, sujeita à incidência do Imposto de Renda.

Ocorre que, conforme demonstrado nos autos, duas (2) foram as ações ordinárias interposta pela Recorrente, buscando indenização pela quebra do equilíbrio econômico financeiro do contrato de concessão de serviços públicos de transporte aéreo regular.

Conforme consta no documento de fls. 658, denominado "Contrato de Confissão de Dívida, Transação, Pagamento e Outras Avenças entre a União e a Transbrasil S/A Linhas Aéreas ...", foi firmada a seguinte transação, onde a Recorrente recebeu e quitou, por força e obra das ações interpostas, o valor das indenizações pleiteadas, emergindo do referido instrumento os seguintes fatos:

I) a proposição de 2 (duas) ações ordinárias perante as 5ª e 9ª Varas da Justiça Federal em Brasília, contra a União, para obter do Poder Judiciário uma condenação pelos prejuízos causados pela Ré quando congelou preços de tarifas de passagens aéreas em 1986 e 87;

II) das duas ações a primeira já tinha tido trânsito em julgado e a segunda encontrava-se em fase de realização de prova;

III) a Recorrente tinha iniciado, quanto à primeira ação, a fase de execução, tendo promovido a citação da União para o pagamento de R\$ 1.036.154.976,93, segundo seu cálculo de memória;

IV) a União havia apresentado embargos à execução movida pela Recorrente quanto ao valor pretendido, os quais rejeitados pelo Juízo singular, teve posição mantida pelo TRF da 1ª Região, enquanto recebido o recurso de impugnação ao valor da causa contra aquela interposto;

V) era de conhecimento a existência de débitos da Recorrente junto a entidades da administração indireta e terceiros, segundo enumeração, pelo que foi constituído um grupo de trabalho segundo Portaria Interministerial de 06/98, visando o encontro de débitos e créditos existentes, então, entre as partes (Recorrente e União), aprovado, a final, pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda e do Sr. Advogado Geral da União, em 20/11/98;

VI) o acerto de contas se deu mediante a securitização do valor do ajuste, nos termos do artigo 65 da Lei 8.383/91, alienados, cedidos onerosamente ou à medida do recebimento das parcelas de juros e principal, conforme previsto nas alíneas "i" e "j" do parágrafo primeiro da cláusula...;

VII) que a transação fora firmada para por fim às 2 (duas) ações judiciais mencionadas (5ª VJF em Brasília - processos 88.00.05527-3 e 98.34.00.011796-5 e 9ª VJF em Brasília - processo 95.00.08450-3), sendo que aceitava a União, então Ré, em ressarcir a Recorrente em R\$ 753.280.000,00 (a preço de 1º de setembro de 1998), sendo que R\$ 725.000.000,00 correspondia

a pagamento próprio e 28.280.000,00 a seus advogados, resultando daí desistências de diversas ações em andamento envolvendo as partes quanto à existência e concordância com as mesmas, enquanto eventuais custas passaram a ser suportados pelos autores de cada ação, resultando mútuas e irrestritas quitações;

VIII) tudo acontecido em 22/09/99 (fls. 668).

Por outro lado integra o lançamento as seguintes situações constatadas pelo Fisco, que servem para justificar, inclusive, a sua motivação (fls. 16):

IX) relativamente à indenização em tela, ocorreu ela em 27/11/97, data em que se verificou o trânsito em julgado da decisão do Supremo Tribunal Federal;

X) em abril de 1998, com amparo no disposto no artigo 604 do CPC, a demonstrar a liquidez da decisão com trânsito em julgado, iniciou a Recorrente a execução do julgado, o que servia para demonstrar a ocorrência do fato gerador acontecido em 1997;

XI) a Ata de Reunião de 23/09/98, do Grupo de Trabalho, constituído pela Portaria Interministerial n.º 147, de 22 de junho de 1998, apresentada ao Auditor Fiscal lançador, onde as partes (Transbrasil e União) apresentavam as bases de uma transação, até aquele momento, não a comprovava, sendo que a execução movida pela Recorrente contra a União continuava firme ;

XII) o entendimento da auditoria da Recorrente era no sentido de que o valor devido pela União correspondia a reposição de perda patrimonial, não sujeita à tributação, o que alcançava também a CSSL, demonstrando a seguir como tinha chegado aquela ao valor de R\$ 1.036.154.976,93.

A questão que se põe é : o trânsito em julgado em ação de conhecimento, onde é declarado o direito a uma indenização, antes de ser determinado definitivamente o quantum, atende o pressuposto de aquisição de disponibilidade jurídica de renda?

Analisando o que constou da ação de indenização verifica-se o seguinte, como posto na sentença proferida no processo da 5ª Vara da Justiça Federal:

"JULGO PROCEDENTE o pedido, para condenar a União Federal a pagar aos autores indenização por quebra do equilíbrio econômico financeiro do contrato de concessão de transportes aéreos firmado entre as partes, no valor **apurado no laudo pericial**, com os acréscimos de juros e correção monetária."(fls . 245 - grifamos)

Já o acórdão proferido em razão da interpelação interposta pela União (fls. 248), registrou o seguinte:

"Demonstrada, de forma sobeja, por via de prova pericial e documental, a ocorrência de efetiva defasagem no valor das tarifas do transporte aéreo, com graves e vultosos prejuízos à empresa concessionária, em consequência de omissão do poder Concedente, impõe-se a reparação dos danos por meio do pagamento de indenização.

Não comporta censura laudo pericial sobejamente fundamentado, que não sofreu impugnação na fase processual própria, nem se ofereceu qualquer alegação contra a capacidade técnica do experto oficial. Apelação e remessa oficial desprovidas." (grifamos)

Uma questão inicial poderia ser posta, diante do fixado pelo artigo 603 do CPC quando estabelece que procede-se a liquidação da sentença quando não determinar o valor ou não individualizar o objeto da condenação: a decisão do Julgador Singular e do TRF, ao se referirem ao laudo não estariam dispensando a fase de liquidação?

Nesse diapasão há de ser considerado ainda o entendimento de que, conforme notas de Theotônio Negrão ao artigo 604 do CPC, no sentido de que não há estágio intermediário entre a sentença e a fase de execução, verbis:

"Após obtido o título executivo no processo de conhecimento, deve ser proposta diretamente a execução, instruída a inicial com memória de cálculo e sem passar por qualquer estágio intermediário, uma vez que, com a alteração trazida pela Lei 8.898/94, deixou de existir no ordenamento jurídico positivo pátrio o procedimento prévio de cálculo do contador, com intimação das partes para dizer sobre a conta e subsequente sentença homologatória. Não sendo observados tais requisitos, a sentença homologatória do cálculo de liquidação deverá ser

anulada, devendo a execução ter início em consonância com os ditames legais" (RT 737/303).

"O executado deve impugnar o valor do cálculo apresentado pelo exequente através de embargos à execução, no momento oportuno (arts. 741-V e 743-I) (RT. 726/342)."

Assim, num primeiro momento poder-se-ia concluir que se a decisão com trânsito em julgado tinha embasamento em um laudo, que por sua vez elegera um valor, que não dependia para a sua execução de liquidação, conforme alteração da Lei 8.898/94, tinha então, conforme pretensão do Fisco, nascido uma disponibilidade jurídica, a justificar o lançamento em 1997, sobre fatos ocorridos em 1986 e 1987.

Acontece que a disponibilidade jurídica referida no artigo 43 do CTN, para ser considerada como fato gerador do imposto de renda, há de ser líquida e certa. Uma disponibilidade jurídica ilíquida, isto é, que dependa de concordância do devedor, ainda que decorrente de uma ação judicial, que possa ser resistida e eventualmente modificada em seu *quantum*, é certa quanto ao direito declarado, mais ilíquida quanto ao seu valor. Como o tributo devido incide sobre valor e não sobre o direito em abstrato, declarado, reconhecido, resta evidente que em caso como o dos autos a disponibilidade jurídica eleita pelo legislador para reconhecer nascido o fato gerador do imposto de renda não nasce tão só com o trânsito em julgado da ação de conhecimento ainda que condenatória.

A fls. 623, já expondo sobre o conceito de disponibilidade jurídica, assim deixava fixado J.L. BULHÕES PEDREIRA, in "Imposto sobre a Renda - Pessoa Jurídica", vol. I, Adcoas-Justec, Rio de Janeiro, 1979, 120-1 e segs.:

"A expressão "disponibilidade jurídica" surgiu, portanto, na nossa legislação do imposto para consignar essa modalidade de "percepção" do rendimento construída pela jurisprudência administrativa, que não se caracterizava pela posse efetiva e atual do rendimento que o colocava à disposição do beneficiário:

se este tinha o poder de adquirir a posse do rendimento, havia a disponibilidade jurídica.

Essa orientação não era, aliás, novidade na legislação do imposto. O RIR de 1924, no § 2º do art. 21 já considerava percebidos os juros creditados ao prestamista ou correntista, mas esse dispositivo não fora reproduzido nos RIR de 1926 e 1932.

A designação dessa modalidade de disponibilidade como "jurídica"- embora possa ser justificada com o argumento de que é disponibilidade presumida, ou por força de lei - não é feliz, porque contribui para difundir a idéia errada de que se trata de "disponibilidade de direito" e não de renda; ou seja, que requer apenas a aquisição do "direito de receber" a renda sem aquisição do "poder de dispor" da renda.

...
A renda pessoal resulta da repartição da renda social. Pressupõe, portanto, atos dos agentes de repartição. E como o ordenamento jurídico não admite a execução privadas das obrigações, a aquisição da disponibilidade da renda pressupõe sempre ato da fonte pagadora do rendimento (ou da autoridade judiciária, suprindo sua omissão) que tome o rendimento disponível para o beneficiário. Daí a noção, construída pela jurisprudência administrativa, de que ocorre disponibilidade jurídica quando a fonte pagadora coloca a renda à disposição do beneficiário. A partir desse momento a renda está disponível porque o beneficiário, além de ser titular do direito de recebê-la, tem o poder de adquirir a disponibilidade econômica".

Resta portanto que se em 1998 ainda era objeto de questionamento o quantum a ser reconhecido, nos termos dos embargos à execução iniciada em abril desse ano, não havia, nos termos fixados, a pretendida disponibilidade jurídica.

Acrescente-se que embora com o transito em julgado tenha se criado o direito ao crédito da Recorrente, a sua liquidação dependia ainda, para se tornar líquido, a transformação em precatório, isto é: a requisição do juízo ordenando o pagamento, considerando que o precatório só tem nascimento imediato se não opostos embargos à execução (art. 730 do CPC), os quais, se acontecidos, leva a questão para o futuro, após sentença na ação incidental de conhecimento.

Por outro lado já ficou decidido que a citação na execução da Fazenda Pública é **para opor embargos à execução e não para pagar**, mesmo porque a Fazenda Pública pode opô-los "sem prévia segurança do juízo, em virtude do princípio da impenhorabilidade dos bens públicos". (RTFR 121/185, 135/17, 136/13, 147/139).

Eis mais uma vez presente a circunstância, a meu entender, da falta de *disponibilidade jurídica capaz, segundo os princípios de incidência do imposto sobre a renda*, de justificar o lançamento como efetuado.

Resta que só em **09/99**, com a transação, se definiu o ocorrência do fato gerador com relação à indenização determinada pela decisão judicial.

Tanto se apresenta como verdadeira a afirmação, que no caso dos autos a União apresentou embargos a execução, tendo sido vencida, já em 1998, a demonstrar que em 1997 não podia o Fisco reclamar.

Tanto ainda se apresenta relevante o fato de que o valor tomado pelo Fisco não corresponde àquele que foi objeto de transação entre a Recorrente e a União, envolvendo **não uma, mais duas ações**, enquanto uma delas, quando da transação, ainda sem julgamento. Veja-se que enquanto o Fisco tomou o valor de R\$ 959.969.558,01 em 1997, a indenização acabou sendo reduzida para 725 milhões. Isto é: quitou sua dívida com a União no valor de 269,117 milhões; autorizou a União a quitar os débitos que (ela) tinha com o INSS, INFRAERO, AERUS, BANCO DO BRASIL e ADVOGADOS CONSULTORES, restando-lhe um crédito líquido de R\$ 12,167 milhões, a serem pagos em duas parcelas em 15/09/2001 e 15/09/2002.

Que a sentença judicial transitada em julgado corresponda a um direito da Empresa, é indiscutível, basta ver que, nesses casos, a boa técnica contábil, encampada,

inclusive, pela legislação fiscal, recomenda a escrituração desse direito no Ativo Realizável a Longo Prazo, passível, caso previsto na sentença, de correção monetária.

Tratando-se de um ativo realizável a longo prazo, logicamente, não há que se cogitar da sua tributação antes de sua realização, que ocorrerá no momento do recebimento, quando então deverá ser tributado. Quanto a tributação da correção monetária, comportaria outra discussão acerca do regime a que se submeteria, se de competência ou de caixa, o que não interessa ao deslinde do caso.

Com efeito, o próprio legislador, consciente das peculiaridades e das diversas dúvidas existentes em torno da tributação dos rendimentos percebidos **em decorrência de sentença judicial**, conforme explorado pelo patrono da Recorrente em suas manifestações, com ênfase quando da sustentação oral, cuidou de definir a matéria, estabelecendo expressamente, em dispositivo legal (art. 60, da Lei n. 8.981/95), que tais rendimentos **deverão ser tributados quando efetivamente recebidos (regime de caixa), in verbis:**

"Art. 60. Estão sujeitas ao desconto do imposto de renda na fonte, à alíquota de cinco por cento, as importâncias pagas às pessoas jurídicas:

I - a título de juros e de **indenizações por lucros cessantes, decorrentes de sentença judicial;**

II - Revogado pela Lei n.º 9.249, de 26/12/95

Parágrafo Único. O imposto descontado na forma deste artigo **será deduzido do imposto devido apurado no encerramento do período-base.**"

O dispositivo legal, portanto, afasta qualquer dúvida acerca do período-base de incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica sobre a indenização objeto dos presentes autos, definindo, expressamente, que eventual exigência fiscal só poderá ser

formalizada após o encerramento do período-base em que ocorrido o efetivo pagamento da indenização, acompanhado do competente desconto e recolhimento do Imposto de Renda na Fonte, o qual deverá ser deduzido do Imposto apurado ao final do período-base.

O argumento foi enfatizado na sustentação oral, antes constante dos autos a fls. 621 e seguintes, por ser jurídico, a nosso entender, deve ser considerado, relevando notar que a norma estabelece a incidência na fonte, que i) só ocorre quando há pagamento; ii) trata especificamente do recebido pela ocorrência de lucros cessantes decorrentes de sentença judicial ; iii) estabelece a compensação quando oferecido à tributação.

A Recorrente, tratando do argumento, à fls. 622, assim se expressa:

"Portanto, somente após a sua incidência na fonte seriam tributáveis "as importâncias pagas às pessoas jurídicas a título de juros e de indenizações por lucros cessantes decorrentes de sentença judicial", sendo o referido imposto (retido na fonte pagadora) "deduzido o imposto devido apurado no encerramento do período-base". Logo, antes do encerramento do período-base que se seguir ao desconto na fonte (o qual se dá quando a importância é paga, e não antes, cf. art. 60, caput), não há imposto algum a reclamar. Improcede, pois, o Auto de Infração.

Essa norma jurídica, tão eloquente quanto ao momento de incidência do imposto, foi precedida de outras, como a constante no art. 7º do Decreto-lei nº 1.302, de 31 de dezembro de 1973, na redação dada pelo Decreto-lei nº 1.584, de 29 de novembro de 1977.

...

Nesta outra redação, a idéia é a mesma: o imposto de fonte é "antecipação do que for devido na declaração do beneficiário" ele só incide quando "pagas ou creditadas" à pessoa jurídica. Ora, como não foram pagos nem creditados os valores de que trata a sentença transitada em julgado, não há falar em incidência do imposto de renda."

Por tudo que foi exposto resta então a convicção que a Fiscalização equivocou-se ao considerar o fato gerador ocorrido em 21/11/97, ou seja, na data em que transitou em

Julgado a sentença declaratória do direito da Empresa à indenização postulada, eis que, conforme ressaltado, nessa data, quando muito, a Recorrente adquiriu um direito classificável em seu Ativo Realizável a Longo Prazo.

Por outro lado, considerando que o direito creditório declarado na sentença foi objeto do já mencionado CONTRATO DE CONFISSÃO DE DÍVIDA, TRANSAÇÃO, PAGAMENTO E OUTRAS AVENÇAS firmado entre a União e a Recorrente em **22/09/1999**, pelo qual restou, inclusive, reduzido o valor da indenização reconhecido na sentença, entendo que a quantificação da base imponible, no particular, deve levar em conta os acordos e condições avençados, sob pena de tributar-se valores irrealis em períodos-base equivocados.

Penso a vista do constante dos autos, que restou cabalmente demonstrado que a sentença que condenou a União a pagar a indenização com trânsito em julgado em 11/97, não constitui, por si só, aquisição de disponibilidade jurídica, sujeita à incidência do Imposto de Renda no ano base de 1997, agora, após o lançamento de ofício, confirmado, inclusive, pelo Contrato de Confissão de Dívida, Transação, Pagamento e outras Avenças firmado entre as partes (União e Recorrente).

Entendo que o crédito exigido no segundo item do Auto de Infração não tem como subsistir, envolvendo exigência no período base de 1997, devendo ser reformada a decisão monocrática no particular.

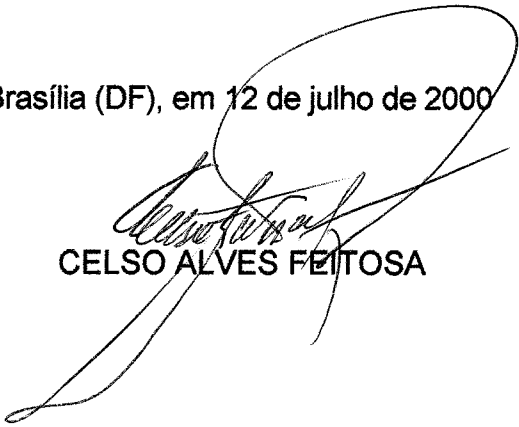
Quanto aos demais argumentos expendidos pela Recorrente no tocante a este tópico, tais como: natureza da indenização, capacidade contributiva, condições e conseqüências da transação, etc., entendo desnecessários maiores comentários acerca dos mesmos, vez que a conclusão pelo ausência do fato gerador em 1997, é bastante, por si mesma, para a declaração de improcedência do lançamento e, conseqüente, solução da pendência específica.

Assim, neste item voto pelo provimento.

Quanto ao todo, então, é parcial o provimento em relação o lançamento em análise.

É como voto.

Brasília (DF), em 12 de julho de 2000



CELSO ALVES FEITOSA