



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10680.004175/97-43
Recurso n.º : 115.098
Matéria: : I.R.P.J. e OUTROS
Recorrente : LÍDER TAXI AÉREO S/A
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 20 de novembro de 1997
Acórdão n.º : 101-91.594

I.R.P.J. - OMISSÃO DE RECEITAS

“Contratos de Fretamento de Aeronaves”. “Promessa de Venda e Compra”. Negócios Jurídicos Autônomos. Não caracteriza uma única operação de compra e venda com reserva de domínio a existência efetiva de um “Contrato de Fretamento de Aeronave”, gravada com hipoteca, por tempo determinado, concomitantemente com um “Contrato de Promessa de Venda e Compra” da mesma aeronave ou outra de mesmo modelo e fabricação, por se tratar de negócios jurídicos autônomos e de natureza distinta.

VARIAÇÃO CAMBIAL

O reconhecimento dos “Contratos de Fretamento de Aeronaves” e de “Promessa de Venda e Compra”, torna sem efeito o lançamento da variação cambial por falta de reconhecimento da receita proveniente deste último negócio jurídico, em razão da inobservância de venda a prazo.

RECEITA FINANCEIRA

Os juros cobrados, quando iguais aos pagos, por aplicados: as mesmas taxas, iguais capitais, e adotados idênticos períodos, não dão causa a diferenças, salvo se demonstrado inobservância do regime de competência.

RECEITA NÃO OPERACIONAL

O valor recebido a título de arras, por inadimplemento da promissária-compradora, encontrando-se sub judice a resolução do contrato, somente se torna juridicamente disponível com a sentença judicial favorável à credora, momento em que esta última deverá efetuar o registro da receita, por tributável.

RECEITA APROPRIADA A MENOR

O critério jurídico adotado para descaracterização dos contratos de fretamento e de promessa de venda e compra, quando alterado apenas para atender ao interesse da Fiscalização, não subsiste principalmente se o fundamento utilizado diz respeito a uma suposta interligação entre pessoas jurídicas.

DIFERIMENTO INDEVIDO DE RECEITAS DE ARRENDAMENTO DE AERONAVES

A postergação do pagamento de imposto pressupõe apuração e recolhimento do tributo no período-base em que ocorrer o reconhecimento da receita. Verificado prejuízo fiscal, não há invocar a figura da postergação, impondo-se a inclusão da receita no período-base de competência e conseqüente exclusão do mesmo valor no período-base de em que ocorreu seu registro contábil, com ajuste tão somente do prejuízo a compensar.

AQUISIÇÃO DE BENS PERTENCENTES AO ATIVO IMOBILIZADO. REGISTRO EM CONTA DE DESPESA

O direito de compensar o prejuízo apurado em um período-base não está condicionado a formal pedido de retificação da Declaração de Rendimentos. No caso de o valor aplicado na aquisição de bem pertencente ao Ativo Imobilizado ter sido registrado como despesa, com posterior regularização por iniciativa do sujeito passivo, descabe a aplicação da regra jurídica inserta no artigo 171 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980, sendo válido o ajuste do prejuízo fiscal apurado nos período-base de 1991 e 1992, mediante a inclusão da receita no primeiro e sua exclusão do mesmo valor no segundo. >

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS.

Cabível é a apropriação de depreciações e correspondente correção monetária de bem cedido em comodato, quando comprovado o interesse comercial da comodante na realização furara de negócio.

DESPESAS COM LOCOMOÇÃO E HOSPEDAGEM

Os gastos suportados com viagens do presidente, diretores e funcionários da empresa, quando comprovadas com documentação hábil e idônea, até prova em contrário, constituem despesas operacionais da pessoa jurídica.

ALUGUEL DE KOMBIS SONORIZADAS

As quantias pagas na locação de veículos, negócio acobertado por nota fiscal emitida pela prestadora dos serviços, é bastante para provar sua efetiva realização, salvo provado o contrário.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA DE FORMA EXPRESSA.

A exigência tributária cuja matéria não foi objeto de recurso, considera-se definitivamente consolidado na esfera administrativa.

EXCESSO DE DESPESAS. AERONAVES ARRENDADAS NO EXTERIOR

A imobilização dos valores investidos na aquisição de bens que, por sua natureza, se classificam como imobilizado, resulta de regra jurídica impositiva. No caso do leasing, tem-se uma exceção à regra. O benefício proporcionado pela Lei n° 6.099, de 1974, é facultativo, voltado para a pessoa jurídica, cabendo tão somente a ela promover sua oportuna utilização.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS

A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possa vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-lei n. 486/69, art. 4º.)

DESPESA OPERACIONAL. APROPRIAÇÃO EM DUPLICIDADE

A regularização contábil, ocorrida posteriormente ao início da ação fiscal, não afasta a exigência do imposto formalizada através de lançamento de ofício.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS

Os requisitos básicos para caracterização da distribuição disfarçada de lucros, no caso concreto, são: o valor de mercado e o preço pago na aquisição do bem de pessoa ligada. Necessariamente este tem que ser **notoriamente superior** àquele. O valor de mercado do bem é o paradigma indispensável para se caracterizar a distribuição disfarçada de lucros, na hipótese do inciso II do art. 367 do Regulamento do Imposto de Renda baixado com o Decreto nº 85.450, de 1980.

A atribuição de valor zero para as ações de sociedade anônima com patrimônio líquido negativo se apresenta não só insuficiente como também ineficaz para o fim a que se destina..

INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - Por força do disposto no art. 101 do CTN e no parágrafo 4º do art. 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderá ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei n.º. 8.218/91.

CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. ÍNDICE. - Nos exercícios financeiros de 1989 e 1990, os índices a serem utilizados para correção das demonstrações financeiras são aqueles que incorporam a variação verificada no Índice de Preços ao Consumidor - IPC, em cada período.

COMPENSAÇÃO DE MATÉRIA TRIBUTADA PELA FISCALIZAÇÃO

Havendo prejuízos acumulados, podem eles ser compensados com valores acrescidos ao lucro real em decorrência de lançamento "ex officio".

INEXATIDÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. LANÇADO DE OFÍCIO

Havendo matéria tributável apurada em lançamento de ofício, é cabível a exclusão da contribuição social sobre o lucro da base de Cálculo do Imposto de Renda da pessoa



Processo n.º : 10680.004175/97-43
Acórdão n.º : 101-91.594

jurídica, bem como a exclusão do reflexo correspondente na base de cálculo do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido.

Recurso voluntário conhecido e parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LÍDER TÁXI AÉREO S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM:

12 DEZ 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL, SANDRA MARIA FARONI e CELSO ALVES FEITOSA.

RELATÓRIO

LÍDER TÁXI AÉREO S.A., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C.G.C. - M.F. sob n. 17.162.579/0001-91, não se conformando com a decisão proferida pelo Titular da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte - MG, recorre a este Conselho conforme petição de fls. 788/919 e anexos de fls. 920/1019, na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

As matérias ainda sob litígio estão descritas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 12/84, nestes termos, em síntese:

1- Receitas não Tributadas (Ajuste do Lucro do Exercício) (Item I do Termo de Verificação Fiscal de fls. 12/29)

1.1 - Vendas não Contabilizadas de Aeronaves;

A Líder celebra três modalidades de contrato com suas clientes:

Modalidade "A" - "Fretamento de Aeronave" e "Promessa de Venda e Compra", celebrados simultaneamente com as mesmas clientes, sendo caracterizados pela fiscalização como "Contratos de Compra e Venda" com reserva de domínio, entendendo que ambos são complementares e formam uma única operação;

Modalidade "B"- Celebração de um só contrato - "Compromisso de Compra e Venda de Aeronaves com Reserva de Domínio";

Modalidade "C" - Celebração de um contrato - "Instrumento Particular de Compromisso de Fretamento de Aeronave".

As características da modalidade "A": não especificação da aeronave objeto do contrato de "Promessa de Venda e Compra"; as prestações estipuladas são registradas em uma conta intitulada "Adiantamentos de Clientes," do grupo passivo conta 2121.0000-9, pelo valor recebido; no final do contrato, quando pagas todas as obrigações, a Líder emite uma Nota Fiscal/Fatura correspondente à venda da aeronave pelo valor contábil das prestações; as prestações foram contratadas em dólar norte americano, à taxa cambial de venda no dia do pagamento; o seguro é de responsabilidade da promissária - compradora e a entrega da aeronave somente se dá no final do contrato, após cumpridas todas as

obrigações contratuais. No "Contrato de Fretamento", as prestações são faturadas à medida em que vencem e contabilizadas junto com o faturamento do mês correspondente; a responsabilidade pelo seguro também é da afretadora, todas as despesas de manutenção e da tripulação, esta última é formada por profissionais da Líder, fretadora; as duas planilhas somadas mantêm concordância com a planilha de pagamentos correspondente ao financiamento obtido no exterior, pela Líder, para aquisição da aeronave; este financiamento gera variação cambial passiva, e outras características constantes dos respectivos contratos; concluem os AFTN que se trata de uma única operação - Contrato de Venda com Reserva de Domínio, onde o alienante, embora tenha transferido ao adquirente a posse da coisa alienada, conserva o domínio sobre a mesma até ser pago a totalidade do preço, apurando os seguintes valores tributáveis às fls. 48/53 e excluindo-se os valores exonerados em primeira instância:

PERÍODO-BASE	VALOR AUTUADO	VALOR EXONERADO	VALOR RECORRIDO
1988	Cz\$ 9.152.986,25	-	Cz\$ 9.152.986,25
1989	NCz\$3.010.950,21	NCz\$854.767,36	Ncz\$ 2.156.182,85
1990	Cr\$135.302.226,60	13.899.638,15	Cr\$ 121.402.588,45
1991	Cr\$188.050.937,60	176.159.931,69	Cr\$ 11.891.005,91

1.2 - Variação Cambial não Tributada;

A Líder vende as aeronaves a prazo, a preço pré-determinado em dólares norte-americanos a serem convertidos para cruzeiros pela taxa cambial de venda vigente na data do efetivo pagamento de cada prestação, resultando na apuração de variação cambial, conforme planilhas de fls. 55/69. Do total do preço de venda da aeronave, uma parcela corresponde ao "contrato de fretamento", e cada um dos valores recebidos estava atualizado pela taxa cambial do dia em que foi pago sendo registrado em conta de receita. A variação cambial em cada ano-base, correspondente à referida parcela está calculada nas planilhas de fls. 70/77. O valor apurado nestas últimas planilhas serão excluídos daqueles apurados nas primeiras, para que não aconteça duplo registro de receita.

A irregularidade praticada pela Líder gera outras distorções, pois permanecendo no ativo, seus valores são corrigidos e depreciados, resultando apropriação indevida de receitas, relativas à correção monetária do ativo e de despesas de depreciação do exercício e correção monetária do saldo de depreciação acumulada, cujos valores a serem tributados foram demonstrados à fl. 54:

PERÍODO-BASE	VALOR	VALOR EXONERADO	VALOR RECORRIDO
1987	Cz\$ 15.020.152,49	-	15.020.152,49
1988	Cz\$ 512.832.516,29	Cz\$ 60.524.000,00	Cz\$ 452.308.516,29
1989	NCz\$176.372.037,23	NCz\$96.248.168,76	Ncz\$ 80.123.868,47
1990	Cr\$1.277.064.561,72	Cr\$ 12.696.160,02	Cr\$1.264.368.401,70

1991 Cr\$5.424.202.589,40 Cr\$ 71.891.200,60 Cr\$5.352.311.388,80

1.3 - Receita Financeira não Tributada:

Os juros referentes ao financiamento concedido pela Líder à adquirente da aeronave não estão incluídos no preço de venda e quando recebidos constituem receitas financeiras, que não foram oferecidas à tributação pela Líder. A Líder contabilizou no imobilizado os juros incidentes na aquisição das aeronaves no exterior. Na apuração dos juros a tributar a fiscalização compensou os juros pagos anualmente pela Líder sobre o financiamento no exterior e que não foram por ela apropriados em conta de despesa. Os valores recebidos e pagos em cada ano em dólares americanos foram convertidos pela taxa cambial do dia da venda da aeronave. A correção cambial destes juros, quando receita, está incluída nos valores a tributar apurados conforme o item 2 acima. Os valores a tributar foram demonstrados às fls. 78 a 80 (Demonstrativo n. 03), no valor de:

1990	CR\$15.591.040,00
1991	CR\$32.093.785,86

1.4 - Receita não Operacional não Oferecida à Tributação

A Líder havia celebrado com Sistema Mineração S/A um “Contrato de Fretamento de Aeronave” e outro de “Compromisso de Venda e Compra”, tendo recebido Cr\$644.000.000,00 a título de “Adiantamento de Clientes”, em 19/11/91 (fl. 289).

A Recorrente respondeu a intimação n. 33 (fls. 261/262), informando que o contrato havia sido resolvido, de pleno direito, em razão de cláusula contratual expressa (art. 119, parágrafo único do Código Civil), por motivo de inadimplemento da afretadora (falta de pagamento da segunda prestação e falta de apresentação de carta de fiança bancária). A extinção do contrato foi confirmada pelo juiz da 24ª. Vara Cível de Belo Horizonte (fls. 291/296). Nos casos previstos de inadimplemento (cláusulas contratuais) considerar-se-á automaticamente rescindidos os contratos, perdendo a “Promissária-Afretadora as quantias pagas e, em nenhuma hipótese fará jus a qualquer reembolso, seja a que título for, ocorrendo a conseqüente restituição da aeronave à Líder. Portanto, o valor recebido de Cr\$ 644.000.000,00 a título de arras pelo “Contrato de Promessa de Venda e Compra de aeronave” não será devolvido à SISTEMA MINERAÇÃO S/A. Do montante de Cr\$ 802.245.211,00 ganho pela líder, o valor de Cr\$ 644.000.000,00” não foi registrado em conta de receita permanecendo em 31/12/91 no saldo da conta passiva “Adiantamentos de Clientes”, sendo então lançado em 1991: Cr\$644.000.000,00;

1.5 - Receita Apropriada a Menor

A aeronave PT-POK foi arrendada para o grupo de empresas ligadas, encabeçado nesta operação pela OK Benfica Companhia Nacional de Pneus, adquirindo esta a preferência na compra da mesma aeronave. O valor recebido da OK Benfica foi registrado no faturamento da Líder a título de arrendamento; o restante pago pela Pneus OK (comprovantes às fls. 1243/1305 do Anexo 02) foi registrado pela Líder na conta passiva "Adiantamento de Clientes" - Pneus OK Ltda., código 2121-0095-5, permanecendo este valor nesta conta até a data de 31/12/91, apresentando o saldo de Cr\$32.655.135,18. Desta forma a Líder deixou de reconhecer como receita de arrendamento da aeronave PT-POK os valores mensais recebidos da empresa Pneus OK Ltda., conforme discriminado no Demonstrativo n. 05 de fls. 81 a 83.

Diz a fiscalização que OK Benfica Cia. Nacional de Pneus e OK Pneus Ltda. são pessoas jurídicas ligadas, pois têm em comum os mesmos sócios, sendo que uma empresa é fiadora da outra nos contratos celebrados e que a única diferença entre os contratos é o preço base da operação (fls. 32/35), sendo lançados os seguintes valores nos respectivos períodos-base:

1987	CZ\$ 5.567.592,65
1988	CZ\$ 34.181.897,47
1989	NCZ\$ 324.925,97
1990	CR\$ 7.265.121,14
1991	CR\$ 25.012.019,03

1.6 - Diferimento indevido de Receitas de Arrendamento de Aeronaves

A Líder celebrou o contrato de arrendamento da aeronave PT-HSN com R.R. Administração e Comércio S/A, em 01/01/87 (fls. 1320/1323 do anexo 02). As duas últimas parcelas, com vencimento para 30/10/90 e 30/04/91, não foram registradas pela Líder em conta de Receita de arrendamentos. Os documentos de prova foram juntados às fls. 1324/1329 do Anexo 02). Em maio de 1991 a Líder emitiu a Nota Fiscal n. 000487-A, no valor de Cr\$10.836.916,34, correspondente à venda da aeronave à R. R. Administração e Comércio S/A (doc. fl. 1330 do Anexo n. 02). A liquidação desta fatura foi efetuada pela adquirente, utilizando-se das parcelas de "Adiantamentos" acima referidas, no montante de Cr\$9.926.615,37, mais um complemento de Cr\$910.300,37 (docs. fls. 1331/1332 do Anexo n. 02).

No entendimento da fiscalização, houve o diferimento da tributação da parcela de Cr\$2.955.562,99, recebida em 30/10/90.

2 - Despesas/Custo Indedutível (Ajuste do Lucro do Exercício) (Item V do Termo de Verificação Fiscal de fl. 36/42);

2.1 - ITEM DO IMOBILIZADO REGISTRADO EM CONTA DE DESPESA

A empresa registrou em conta de manutenção - Material de Consumo, o equipamento P/N G600-320024-145 TESTADOR, adquirido em 18/11/91, no valor de Cr\$11.034.270,31 (doc. às fls. 231/236). De acordo com a resposta (fl. 226) ao Termo de Intimação n. 25 (fls. 224/225), o valor lançado indevidamente em despesas foi regularizado no ano-base de 1992, mediante lançamento na conta Ativo Imobilizado em 03/04/92, contra crédito da conta Prejuízo Acumulado (doc. de fls. 230/231). Segundo a fiscalização o procedimento de acerto realizado pela Recorrente foi insuficiente, devendo ser glosado o valor acima mencionado na conta de despesa do período-base de 1991.

2.2 - Apropriação de Despesas não necessárias á Atividade da Empresa:

- "A" - Cessão Gratuita da aeronave PT-LQS à BRASIF Comercial Exportação e Importação Ltda. - Glosa de Encargos de Depreciação e Respectiva Correção Monetária da Depreciação Acumulada.

A Líder recebeu das empresas BRASIF S/A Exportação e Importação e BRASIF Comercial Exportação e Importação Ltda., a título de adiantamento para futura compra de aeronave, os valores relacionados no Item VI do Termo de Verificação Fiscal, contabilizando-os na conta passiva "Adiantamentos de Clientes", conforme resposta da Recorrente (fls. 245/246) ao Termo de Intimação n. 31 (fls. 243/244). Não houve contratos para celebração dessas operações, porém informam as comodatárias que, de comum acordo entre as partes, a aeronave PT-LQS foi cedida em comodato pela Líder à BRASIF, conforme documento anexo à fl. 250 e resposta ao referido Termo 31 (fl. 244).

Ao fazer a cessão gratuita, a empresa está praticando liberalidade, pois a aeronave que normalmente estaria gerando receitas, deixa de ser fonte produtora de recursos, e as despesas a ela inerentes passam a ser desnecessárias à atividade da empresa. Portanto glosaram as despesas com correspondentes depreciação e correção monetária da depreciação acumulada, nos seguintes valores:

PERÍODO-BASE	VALOR
1989	NCz\$ 5.410.210,06
1990	NCz\$49.881.312,95
1991	Cr\$ 372.575.629,50

- "B" - Despesas de Viagem e Hospedagem - A empresa foi intimada a comprovar as despesas e a efetiva necessidade para suas atividades, tendo a mesma apresentado justificativas gerais desacompanhadas de documentos de prova, conforme Termo de Intimação n.º 24 e respectiva resposta (fls. 119/124), sendo por isso glosadas:

Processo n.º : 10680.004175/97-43
Acórdão n.º : 101-91.594

- "B-1" - Despesas de hospedagem do presidente, Comandante José Afonso Assumpção no Belo Horizonte Othon Palace Hotel: 1990 - CR\$923.445,16;

- "B-2" - Despesas de Viagem ao Exterior, em nome de Fabiano, Cristiana, Eduardo: 1990 - CR\$68.466,00;

- "C" - Despesas de Hospedagem do presidente da empresa, Comandante José Afonso Assumpção no exterior: 1990 - CR\$865.048,38; 1991 - CR\$1.340.232,20;

- "D" - Despesas de Viagem do Diretor Superintendente Geraldo Strambi e Sra. ao exterior: 1991 - CR\$1.630.051,14;

- "E" - Despesas de Viagem ao exterior em nome do Sr. e Sra. Luiz Nascimento: 1991 - CR\$1.070.120,63;

- "F" - Despesas de Viagem no Exterior em nome de Último de Carvalho Neto: 1991 - CR\$1.060.476,21;

- "G" - Aluguel de duas Kombis sonorizadas : 1990 - CR\$1.000.000,00;

- "H" - Despesas Lançadas a Débito das Contas "Peças e Acessórios" e "Material de Consumo":

ANO	VALOR AUTUADO	VALOR EXONERADO	VALOR RECORRIDO
1990	CR\$ 3.229.220,00	Cr\$ 3.201.940,00	Cr\$27.280,00

Em resumo estes valores ficaram assim demonstrados, excluindo-se o valor exonerado pela primeira instância:

PERÍODO	VALOR AUTUADO	VALOR EXONERADO	VALOR RECORRIDO
BASE			
1989	NCz\$ 5.410.210,06	-	NCz\$ 5.410.210,06
1990	Cr\$ 55.967.492,49	Cr\$3.201.940,00	Cr\$ 52.765.552,49
1991	Cr\$ 377.676.509,70	-	Cr\$ 377.676.509,70

2.3 - Excesso de Despesas Relativas a Aeronaves Arrendadas no

Exterior:

A Líder arrendou 10 aeronaves de empresas sediadas nos Estados Unidos da América, cujos contratos foram registrados no Banco Central do Brasil, e as aeronaves entraram oficialmente no País na condição de Admissão temporária, conforme descreve às fls. 42/44.

As aeronaves foram registradas no Ativo Imobilizado na data que entraram no País, pelo valor total dos respectivos contratos de arrendamento. Os valores ativados a partir daí foram corrigidos e apropriados às quotas de depreciação. O valor total do contrato de arrendamento foi registrado em seu passivo exigível e, pelos contratos serem expressos em dólares norte-americanos, geraram despesa de variação cambial, calculadas com base na taxa cambial. Este procedimento irregular gerou receita indevida de correção monetária, pela atualização do ativo, e despesas indevidas de depreciação, correção monetária da depreciação acumulada e variação cambial, enquanto o procedimento cabível seria a apropriação de despesas de acordo com os pagamentos efetuados aos arrendantes. Os contratos, se registrados em contas patrimoniais, deveria ter sido em contas de compensação. O demonstrativo n.º 04 de fls. 81 foi elaborado com o objetivo de apurar as diferenças de valores ocorridos pelo erro na forma de contabilizar tais operações, objetivando apurar o valor líquido registrado na conta de resultado, compensando-se a correção monetária das mencionadas aeronaves que constituírem receitas com aquelas levadas indevidamente em contas de despesas (depreciação do exercício + CM da depreciação acumulada + variação cambial das obrigações registradas no passivo).

As despesas de variação cambial aqui referidas foram apuradas de acordo com as planilhas de "Controle de Financiamentos" elaboradas pela Líder, para cada uma das aeronaves, cujo somatório está incluído no montante por ela contabilizado (fls. 1171/1226 do Anexo 02). Foram extraídos também destas planilhas os valores das amortizações feitas, ou seja, pagamentos efetuados no ano para cada uma das aeronaves, que correspondem àqueles que a Líder teria o direito de apropriar anualmente como despesa. Comparando este último com o valor líquido apurado nas contas de resultado, constataram que a empresa apropriou ora menor, ora maior que a devida. Compensando os valores negativos (despesas a menor) com os positivos (despesas a maior) apuraram os excessos de apropriação de despesas, a serem tributados em cada exercício.

O procedimento da Recorrente difere das normas contábeis vigentes no Brasil e admitidas pela legislação do Imposto de Renda, pois estas determinam que as contraprestações sejam consideradas custo ou despesas operacionais e o bem só integrará o ativo fixo da arrendatária quando esta exercer a opção de compra, tendo como custo o valor residual.

PERÍODO-BASE VALOR LANÇADO VALOR EXONERADO VALOR RECORRIDO

Processo n.º : 10680.004175/97-43
Acórdão n.º : 101-91.594

1988	Cz\$ 193.425.173,13	-	Cz\$ 193.425.173,13
1989	Ncr\$ 16.457.260,54	-	Ncr\$ 16.457.260,54
1990	Cr\$ 652.002.191,90	-	Cr\$ 652.002.191,90
1991	Cr\$6.549.634.104,00	Cr\$ 335.776.409,73	Cr\$6.213.857.694,27

3. Despesas/Custos Inexistentes

3.1 - Despesas não Comprovadas, conforme descrito no item VIII do Termo de Verificação Fiscal à fl. 44.

A empresa foi intimada a comprovar as despesas com viagens registradas na conta 4131.018-1 (fls. 119/222), não conseguindo comprová-las, conforme resposta às fls. 123/124:

1990	Cr\$1.226.887,59
1991	Cr\$1.798.140,00

3.2 - Despesa Lançada em Duplicidade, conforme descrito no item IX do termo de Verificação Fiscal (fl. 44): 1991 - Cr\$2.000.000,00;

4. Distribuição Disfarçada de Lucros ao acionista majoritário, Comandante José Afonso Assumpção (Item X do Termo de Verificação Fiscal, no valor de Cr\$614.158.982,12, lançado na pessoa física.

A Líder mantinha no passivo a conta corrente 2212.0001-0, em nome do sócio majoritário José Afonso Assumpção, que recebia débitos correspondentes a despesas pessoais do presidente pagas pela empresa. Em 29/11/91 o seu saldo apresentava natureza devedora no montante de Cz\$467.538.016,64 e foi transferido para melhor classificação, para a conta ativa 1212.0010-8, correspondente a crédito com pessoas ligadas - José Afonso Assumpção. Durante o mês de dezembro/91 recebeu outros débitos, inclusive correção monetária do saldo devedor e alguns créditos, resultando um saldo em 30/12/91 de Cr\$838.354.990,80. Neste dia a Líder comprou do comandante José Afonso Assumpção 229.925.000 ações da empresa Líder Transportes Aéreos S/A - AIR BRASIL, pelo valor de Cr\$614.158.982,14. O pagamento foi efetuado mediante crédito na mencionada conta corrente ativa, resultando ainda um saldo devedor de Cr\$224.196.008,73.



As 229.925.000 ações da AIR-BRASIL, adquiridas pela Líder Táxi Aéreo S/A, correspondem à maior parte das 299.925.000 ações subscritas pelo alienante em 25/01/90, conforme Ata da Assembléia Geral realizada nesta mesma data. Do total subscrito, já estava realizado na data da alienação, o percentual de 75 %, ou seja, o equivalente ao adquirido pela fiscalizada, conforme Ata de Assembléia Geral/Reunião do Conselho de Administração da AIR BRASIL (fls. 322/325).

Em resposta ao Termo de Intimação n.º 36 (fl. 302), a empresa apresenta os documentos correspondentes a esta aquisição e justifica a classificação do investimento em conta representativa de ágio (fls. 303/307). O balanço da empresa Líder Transportes Aéreos S/A - AIR BRASIL, que serviu de base para a avaliação de investimento e que coincide com a data da compra, dezembro/91, apresentou patrimônio líquido negativo (doc. fls. 305/307). Conclui a fiscalização que a Líder Táxi Aéreo S/A comprou de seu acionista majoritário 229.925.000 ações pelo valor de Cr\$614.158.982,12, enquanto o valor destas ações, em função do patrimônio negativo da empresa, é zero.

Em relação ao prejuízo líquido do exercício, o valor de cada ação corresponde a Cr\$3,60 NEGATIVOS (doc. fl. 307). Portanto, ao realizar tal negócio, a Líder Táxi Aéreo S/A beneficiou seu sócio majoritário, com a distribuição disfarçada de lucros no montante de Cr\$614.158.982,12, nos termos do art. 367, II do RIR/80 e art. 20, inciso VI do DL 2.065/83.

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 389/451, acompanhada dos documentos de fls. 452/572 e aditamento de fls. 1334/1363 (acompanhado dos docs. de fls. 1364/1508), foi proferida a decisão de fls. 730/781 pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem esta redação:

IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS -- PESSOA JURÍDICA

Vendas não contabilizadas de aeronaves

“É irrelevante o nome jurídico engendrado para as operações com aeronaves quando ficar evidenciado que seus efeitos econômicos são absolutamente idênticos aos de uma operação de compra e venda mercantil, cujos efeitos tributários devem ser também idênticos aos operados por esta modalidade de contrato.

Somente são condições aquelas cláusulas apostas aos atos pela vontade das partes, isto é, as cláusulas voluntárias que vinculam a eficácia do ato a um evento futuro e incerto. As cláusulas necessárias são inerentes à natureza deste ato, dentre as quais aquelas que fixam a transferência formal do bem somente após a liquidação do preço contratado.

Variação Cambial não Tributada

Na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações.

Os valores oriundos da diferença de correção monetária em razão da variação dos índices do IPC/BTNF não afetam o resultado do período-base de 1990, nem tampouco do período-base de 1991, vez que utilizam como contrapartida conta especial de correção monetária com base no IPC, cujo saldo é transferido diretamente para conta de patrimônio líquido.

Para fins de determinação do lucro real, a parcela relativa ao custo de bem baixado a qualquer título, que corresponder à diferença de correção monetária pelo IPC e pelo BTN Fiscal, somente poderá ser reduzida a partir do ano-calendário de 1993.

Receita Financeira não Tributada

Nos contratos de venda de aeronaves onde há a estipulação de valores de juros não incluídos no preço de venda, torna-se necessária a contabilização da respectiva receita financeira.

Receita Não Operacional - Arras

Não há como aceitar que a simples propositura de uma Ação Declamatória de Inexistência de Relação Jurídica cumulada com Condenação em Cláusula Penal, a qual foi movida pela própria autuada contra a empresa adquirente da aeronave, venha influenciar no momento da ocorrência do fato gerador, claramente definido pelo Código Tributário Nacional, em face do disposto no artigo 118 do CTN.

Receita de Arrendamento

Ficando evidenciado que os valores que constam de suas respectivas declarações de rendimentos são sempre inferiores aqueles que foram objeto do presente lançamento, não há como aceitar a alegação de que os mesmos foram oferecidos à tributação.

Diferimento Indevido de Receita

Há que se oferecer à tributação o valor da receita de arrendamento no período-base de competência, sob pena de diferir indevidamente a tributação do respectivo valor.

Glosa de Despesas/Custos Indedutíveis

Não cabe a dedução de encargos de depreciação que, necessariamente, deveriam constar registrados na escrituração comercial.

O gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades principais ou acessórias, que estejam vinculadas como as fontes produtoras de rendimentos.

Não é facultado ao contribuinte classificar as contas ou reclassificá-las segundo critérios subjetivos de sua conveniência, devendo-se observar rigorosamente os critérios da Lei n. 6.404/76.

Distribuição Disfarçada de Lucros

É perfeitamente válido o parâmetro baseado no valor do patrimônio líquido negativo, utilizado pela fiscalização, para confronto do valor desembolsado a seu acionista majoritário em razão da aquisição de ações, para fins de evidenciar a hipótese da ocorrência de distribuição disfarçada de lucros.

IMPUGNAÇÕES IMPROCEDENTES”

Cientificada dessa decisão por “AR” postado em 10/04/97 (fl. 786), a contribuinte ingressou com seu apelo para esta Segunda Instância Administrativa, protocolizado no dia 09/05/97 às fls. 788/919, acompanhada dos anexos e docs. de fls. 920/1019, onde sustenta, em síntese, que:

A decisão de primeira instância não pode prosperar, vez que não tem respaldo na legislação vigente e na jurisprudência administrativa e judicial acerca das matérias em questão, pelas seguintes razões, aqui resumidas:

1.1 - Vendas não Contabilizadas de Aeronaves

A exigência fiscal pautou-se, exclusivamente, na mirabolante conclusão fiscal de que a Recorrente teria efetivamente alienado os bens às empresas que os utilizavam, **sob regime de fretamento**, simplesmente porquanto, paralelamente, essas mesmas empresas ousaram celebrar outros contratos com a mesma Recorrente, chamados de Promessa de Compra e Venda de Aeronaves, tendo por objeto uma aeronave qualquer, dentre as várias que existem na frota da Recorrente, ou até mesmo outra, que seria adquirida de terceiros, conforme se lê na Cláusula Primeira dos indigitados Contratos. Tais conclusões são juridicamente insustentáveis, configurando um verdadeiro e censurável sofisma, pois viola o art. 110 do CTN, tendo alterado deliberadamente os conceitos á cristalizados no ordenamento jurídico, com o nítido propósito de dar sustentação às abstrusas conclusões dos fiscais.

Os negócios jurídicos são distintos entre si, com conceituações próprias e específicas acolhidas na doutrina e na mais remansosa jurisprudência sem restrições, a exemplo da exata definição legal dada no art. 133 da Lei nº 7.565, de 01/12/86, que especifica as responsabilidades de fretador e afretador em seus art. 135 e 136, que transcreve à fl. 799, concluindo que o Contrato de Fretamento não permite que a aeronave fretada tenha sua **posse** entregue ao afretador, pois esta utilização dar-se-á sempre sob a condução técnica do fretador, que é **o verdadeiro possuidor e proprietário do bem**.

Argüi que, se as aeronaves relacionadas pela fiscalização se achavam fretadas a determinadas empresas, por determinado período de tempo, conforme preceitua

o art. 133 acima referido, isto significa, sem a menor sombra de dúvida, que **a posse desses aparelhos sempre estava com a fretadora**, como define a própria Cláusula Primeira de cada um desses instrumentos.

Vê-se que este tipo de contrato pressupõe a entrega da posse precária da coisa vendida ao comprador, **suspendendo-se a translação dominial até que o preço da transação seja inteiramente pago pelo comprador. A posse do aparelho fretado jamais será outorgada ao afretador. O possuidor será sempre o fretador**, que no caso é responsável pela condução técnica do aparelho, sua operação, bem como o controle sobre a tripulação (C.A.Aer. art. 133 e 135), **esta última constituída por pilotos funcionários da própria empresa fretadora.**

Afirma que falece competência aos fiscais para interferirem na forma e conteúdo dos negócios jurídicos firmados pelos contribuintes, por afrontar a orientação jurisprudencial administrativa, a exemplo do voto condutor do Acórdão nº 101-77.837/88.

O ônus da prova cabe à autoridade que não pode **alterar a realidade dos fatos, alegando, levianamente, que o Contrato é aquele que a Autoridade Autuante quer que seja, SEM NADA PROVAR**, pois contra fatos não há argumentos. A esse respeito transcreve a ementa do Ac. 101-77.837, de 11/07/88 (fl. 802), o qual é claríssimo a respeito do fato de que os negócios jurídicos realizados entre a Recorrente e as demais empresas foram efetuados com objetivos negociais e econômicos verdadeiros, muito embora com maior economia tributária.

Conclui que **AS OPERAÇÕES FORAM EFETIVAMENTE PRATICADAS, CONFERIRAM E/OU TRANSMITIRAM DIREITOS ÀS PESSOAS QUE DELAS PARTICIPARAM, CONTÊM DECLARAÇÕES CONDIÇÕES E/OU CLÁUSULAS VERDADEIRAS E SEUS INSTRUMENTOS NÃO FORAM ANTEDATADOS NEM PÓS-DATADOS** e foram praticados com recurso à forma jurídica que permitia maior economia tributária (“permissa vênia” de Clóvis Beviláqua, art. 102 do Código Civil Brasileiro).

Significa que as partes não haviam sequer definido o bem que seria o objeto da venda, falecendo razão aos Fiscais quando concluem, de forma inteiramente arbitrária, **QUE TAIS AERONAVES TERIAM QUE SER AS MESMAS QUE SE ACHAVAM FRETADAS JUNTO À RECORRENTE**, e quando “o dispositivo é claro cessa a interpretação” (In claris cessat interpretatio). De tal sorte que isto é aplicável que **DARCY BESSONE DE OLIVEIRA ANDRADE** conceitua o Contrato de Promessa de Compra e Venda.

Prelecionam a respeito da matéria Pontes de Miranda e **JOSÉ OSÓRIO DE AZEVEDO JÚNIOR** (fls. 804/805) a respeito do compromisso de Compra e Venda, sempre considerado espécie do gênero **CONTRATO PRELIMINAR**, daí concluir que a presunção dos fiscais de que as Promessas de Compra e Venda já configurariam o negócio principal, definitivo, é rematada estultice.



Inexiste a translação dominial dos bens, mesmo com a manutenção entre a Recorrente e outras empresas de contratos de fretamento, pois o objeto dos contratos não guarda nenhuma relação entre si, pois de um lado, temos o fretamento, onde não existem posse e propriedade; de outro lado, temos promessa de compra e venda, contrato preliminar de um contrato principal, também sem transmissão de domínio.

De maneira muito simplista imagina a Autoridade Autuante a forma de se alienar uma aeronave, bem móvel registrável, analogamente aos imóveis, onde só se transmite o domínio após a inscrição do respectivo título no Registro Aeronáutico Brasileiro, não sendo suficiente a simples tradição, entrega da coisa. A este respeito dispõe o Código Brasileiro de Aeronáutica, art. 115, "ipsis litteris" que:

"Os títulos translativos da propriedade de aeronave, por ato entre vivos, não TRANSFEREM SEU DOMÍNIO, senão da data em que se inscreverem no Registro Aeronáutico Brasileiro."

Complementar a esta regra é o art. 106 do mesmo Diploma Legal:

"A aeronave é bem móvel registrável para o efeito de nacionalidade, matrícula, aeronavegabilidade, transferência por ato entre vivos, constituição de hipoteca, publicidade e cadastramento geral." (destaques e grifos da recorrente)

A recorrente lançou todas as receitas provenientes dos Contratos de Fretamento de aeronave, na conta de Receitas Operacionais, pois, na verdade, fretar aeronaves é o objetivo comercial precípua e preponderante dentre as várias atividades exploradas por aquela, não podendo a fiscalização, a seu alvedrio, achar que o Contrato de Fretamento seja uma Compra e Venda, sem o ser, sob o único argumento que as partes resolveram ao mesmo tempo contratar uma promessa de compra e venda, confundindo obrigação de fazer com obrigação de dar, atos jurídicos esses inteiramente distintos.

As operações comerciais provenientes dos Contratos de Promessa de Compra e Venda foram contabilizadas em contas próprias do Passivo Circulante denominadas "adiantamentos de clientes" (antecipações para futura aquisição de bens) porque esta é a forma apropriada de fazê-lo, não podendo a fiscalização somá-los às receitas de fretamento, sob pena de vilipêndio ao artigo 110 do Código Tributário Nacional e inusitado e execrável *bis in idem* vez que as mesmas receitas estariam sendo tributadas duas vezes, em virtude de um único fato gerador.

Alega que agiu em estrita observância aos princípios contábeis geralmente aceitos e que tanto o Código Comercial (art. 191), quanto o Civil (art. 1126 c/c 118) prescrevem que a compra e venda esta perfeita e acabada quando as partes, de comum

acordo, estipulem a coisa vendida, ou seja, o objeto da venda, o preço e as condições de pagamento. Também o CTN em seus arts. 116, II. e 117, I determina que o fato gerador da obrigação tributária, quando pendente de condição suspensiva, somente ocorrerá com o implemento desta. Por isso, conclui que, no caso vertente, a receita poderá ser reconhecida somente no momento em que ocorrer a quitação integral do preço por parte do promitente comprador e a definição do bem cuja translação dominial é almejada pelas partes, bem como a efetiva transmissão do domínio através da correspondente averbação no Registro Aeronáutico Brasileiro (fls. 807/808).

Lembra que a legislação do imposto de renda dispensa tratamento análogo ao que adotou no registro das transações envolvendo bens imóveis (art. 288 do RIR/80), transcrevendo os trechos da nota 656, itens 10.2 a 10.5, p. 580, Volume II do RIR atualizado para 1991.

Após citar vários doutrinadores a respeito da natureza do contrato preliminar e dos efeitos da condição suspensiva, conclui que, nos contratos coligidos pela fiscalização não se aperfeiçoaram as condições necessárias para se alcançar a almejada compra e venda, pois nos contratos preliminares não se encontram presentes os requisitos essenciais à configuração da compra e venda, como a determinação da coisa, do preço, condições estas que só seriam definidas ao término da vigência dos respectivos contratos (fls. 808/811).

O Fisco não pode, sob pena de grave e ilícita violação do artigo 170 da Constituição Federal, cercear o exercício de determinada atividade econômica dizendo quais são, como devem ser e qual o nome dos Contratos de Direito Privado que qualquer empresa vai firmar.

A Recorrente nunca celebrou os contratos como se fossem uma única operação comercial, ou seja, um travestido contrato de compra e venda com reserva de domínio, conforme erradamente afirmado pela Fiscalização. Tanto isto é verdade que, quando a recorrente celebrou, realmente, uma compra e venda, foi formalizada esta em outra espécie de documento (quando a impugnante vendeu às empresas CEESA E ITAPEMIRIM), nos quais havia uma condição suspensiva.

Afirma que toda a conduta da Fiscalização é errônea, porque denomina de venda a prazo o fretamento de aeronaves e a promessa de compra e venda, donde não há pertinência na apuração de resultados decorrentes das supostas alienações dos bens.

A Recorrente praticou atos jurídicos nominados, lícitos, que tinham objetivo e escopo verdadeiro, constituídos de operações comerciais distintas, que se qualificam como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita, como concluiu a CSRF no Ac. nº 01-01.874/95, de 15/05/95, cuja ementa transcreve à fl. 813.

Visando provar que os contratos de fretamento e promessa de compra e venda de aeronaves não constituem uma única operação, demonstra (fl. 814) que as empresas que haviam fretado/arrendado determinadas aeronaves, paralelamente à celebração de um contrato de promessa de compra e venda, acabaram por adquirir, efetivamente, outras aeronaves, enquanto outras decidiram cancelar a negociação, por motivos estritamente comerciais, a exemplo das empresas FONTANA SERVIÇOS S.C. LTDA. e IVAÍ ENGENHARIA E OBRAS S.A., conforme descrito às fls. 814.

Ressalva que, nas datas consignadas nos contratos coligidos pela fiscalização, a grande maioria das aeronaves nem sequer poderia ser vendida a quem quer que fosse, porque tais bens se encontravam gravados em favor dos respectivos agentes financiadores, conforme documentos de fls. 496/502 e 657/659, e somente este fato inviabiliza a validade da conclusão a que chegaram os fiscais, a de que as alienações já haviam se materializado antes mesmo que as aeronaves fossem nacionalizadas no Brasil, pois a Impugnante não poderia vender a ourem o que ainda não lhe pertencia.

Melhor sorte não teve a Autoridade “*a quo*” na argumentação que manteve, parcialmente, a AUTUAÇÃO, reconhecendo, expressamente, à fl. 20 de sua decisão que:

“...omissis... MUITO EMBORA O DIREITO TRIBUTÁRIO RECONHEÇA OS CONCEITOS E FORMAS PREVISTOS PARA OS CONTRATOS, torna-se inadmissível que, dentre os universo de atos previstos para a formalização de um fato, POSSAM SER ESCOLHIDOS, EM FAVOR DAS PARTES e em detrimento da União , formas que influenciem, de maneira diversa, OS RESPECTIVOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS.” (destaques da recorrente)

1.2 - RECEITA DE VARIAÇÃO CAMBIAL NÃO TRIBUTADA

Alega que esta exigência é decorrente do lançamento levado a efeito no item anterior, cuja exigência fiscal é improcedente e ilegal, e é óbvio que, em razão de ambas as exigências, deste e daquele item, repousarem no mesmo suporte fático, uma vez julgado improcedente o lançamento relativo ao primeiro item, igual decisão caberá a este tópico.

No entanto, ultrapassadas as razões de fato e de direito expendidas em relação ao primeiro item do Auto de Infração que originou este e mantida, *in totum* ou parcialmente aquela exigência, *ad argumentandum tantum*, o lançamento deste tópico não pode prosperar, porque é impossível o fisco pretender exigir tributo sobre matéria tributável no período-base de 1985, exercício de 1986, pois tendo entregue a declaração de rendimentos relativa ao referido exercício em abril de 1986, já se havia transcorrido o período decadência de 5 anos, no caso dos valores a receber referentes à aeronave PT-

LHJ, alienada à GULMAC em abril de 1985, objeto de tributação desde os períodos-base de 1987 a 1991, exercícios de 1988 a 1992, à vista da jurisprudência deste Conselho, firmada nos Ac. 102-24.496/94, 102-24.365/89, 105-4.618/90, 105-5.232/91, 103-5.560/83 e 102-24.213/89, cujas ementas transcreve às fls. 820/821; que tanto os autuantes quanto a Autoridade *a quo* deixaram de proceder o lançamento do resultado obtido na pretensão objeto do 1º item do Auto de Infração, exatamente em face da decadência, esquecendo-se de que a decadência alcança, de igual modo, a variação cambial, devendo ser excluídas da base tributada as importâncias de Cr\$15.020.152,49, Cr\$157.436.179,95, NCr\$1.907.381,14 e Cr\$412.437.695,71, tributadas nos anos-base de 1987, 1988, 1989 e 1991, respectivamente, por corresponderem à variação cambial de pretensão saldo a receber de clientes da dita alienação da aeronave PT-LHJ ocorrida em abril de 1985, período-base já decaído.

A divergência existente entre o fisco e a recorrente está na determinação da data de ocorrência do fato gerador, que o fisco considera a data da assinatura dos contratos e a Recorrente segue rigorosamente os termos fixados nos respectivos contratos, considerando como data de alienação aquela em que ocorreu sua efetivação com a devida transferência de propriedade, a data do pagamento integral do preço.

A fundamentação legal e o critério jurídico adotados pelos autuantes na formulação do lançamento são inapropriados, pois a irregularidade imputada à recorrente diz respeito, única e exclusivamente, ao diferimento do resultado, logo, qualquer critério tributário que se pretendesse exigir da empresa deveria restringir-se somente à diferença de imposto que viesse a resultar da postergação na apropriação da receita e nunca nos moldes em que foi formulada, em que o Fisco exigiu o montante total da pretensa variação cambial sobre valores a receber em cada um dos anos fiscalizados, sem levar em conta a recomposição dos resultados nos diversos exercícios em que teria ocorrido eventual postergação, em vista do disposto no art. 6º, §§ 4º a 5º do Decreto-lei 1.598/77, do Parecer Normativo COSIT n.º 2, de 02/08/96 e dos Ac. 105-5.125/90, 105-4.050/90 e 103-9.489/89, cujas ementas e partes transcreve às fls. 823/828.

O Fisco desconsiderou até os resultados apropriados antes do encerramento da Ação fiscal, que é o caso da venda das aeronaves PT-LII e PT-MAL, cujos lançamentos ocorreram em 30/12/90 e 10/09/92, o que demonstra total inobservância por parte dos ilustres autuantes da norma legal e critério jurídico aplicáveis à espécie. Mesmo em relação às vendas apropriadas após o encerramento da ação fiscal, ainda assim caberia a observância do disposto no artigo 171 e parágrafos do RIR/80, vez que mais da metade do valor considerado como sendo de venda, em verdade, refere-se a Contratos de Fretamento de Aeronaves, cujas prestações foram apropriadas ao longo do período fixado no contrato, que abrange todos os exercícios fiscalizados, devendo-se reconstituir o lucro líquido dos diversos períodos-base a fim de que fosse computados os valores tributados pela Recorrente.

Outra irregularidade foi a inclusão de valores estranhos à espécie, relativamente a contratos de fretamento de Aeronaves incluídos na base de cálculo das

pretensas variações cambiais, pois, ainda que venha a prevalecer a transmutação da “Promessa de Compra e Venda” para “Contrato de Compra e Venda”, o que se admite por amor ao argumento, não há respaldo na Legislação, na Doutrina e, muito menos, na Jurisprudência que amparem a pretensão fiscal de abandonar, sem qualquer demonstração da existência de abuso de forma ou simulação, a natureza jurídica dos Contratos de Fretamento, em vista das razões aditivas apresentadas à impugnação pela Recorrente, tendo a Autoridade recorrida reconhecido em parte os valores tributados pela autuada, excluindo-os da base de cálculo. Segundo a Recorrente, a exclusão pela autoridade recorrida daquelas parcelas não é suficiente para eliminar as distorções provocadas pela inclusão do valor total dos Contratos de Fretamento (com todas as prestações fixadas, vencidas e vincendas) na base de cálculo das pretensas variações cambiais, como sendo direitos decorrentes de vendas de aeronaves, devendo-se observar o Quadro n.º 02-R (fls. 931/953) elaborado pela Recorrente para efeito de exclusão da base de cálculo dos valores tidos como a receber dos afretadores.

Além da majoração da base de cálculo acima referida, os ilustres autuantes deixaram de computar, a favor da Recorrente, na apuração do valor da receita de variação cambial demonstrada no Quadro n.º 02, os efeitos da correção monetária resultante da diferença de IPC/BTNF sobre os pretensos direitos decorrentes dos ditos contratos de alienação de aeronaves, nos anos-base de 1990 e 1991, exercícios de 1991 e 1992.

A diferença dos índices IPC/BTNF provocou um acréscimo líquido de correção monetária credora nos montantes de Cr\$2.680.209.385,45, no período-base de 1990 e de Cr\$12.779.892.922,15, no base de 1991, os quais deduzidos da receita da variação cambial apurada pelos Autuantes, ainda assim acarretam um saldo credor de correção monetária a maior tributado pela empresa nos montantes de Cr\$1.403.144.823,73 e Cr\$7.355.690.332,75, suficiente para absorver todas as demais autuações procedidas nos mencionados exercícios, conforme Demonstrativo n.º 03-R (fls. 954/957).

O art. 39 do Decreto n.º 332/91 pretendeu, certamente, foi impedir que no ano-base de 1991 a depreciação, amortização ou exaustão tivessem influência na apuração do lucro real. Isto, contudo, não faz parte da previsão legal, logo não poderia fazer parte da previsão regulamentadora. Faz parte da estrutura legislativa do País a subordinação hierárquica das normas (art. 59 da CF), cabendo ao Poder Executivo “sancionar, publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução (inciso IV do art. 84 da CF)”. Sendo assim, o disposto no art. 3º da Lei n.º 8.200/91 limita-se a dispor sobre a destinação do saldo de correção monetária feita pelo IPC, mas não interfere nas conseqüências dessa correção nos exercícios seguintes, donde se infere que de 1991 em diante, tanto a depreciação, como a amortização ou exaustão, quanto a correção monetária desse saldo, seguirão os procedimentos normais a respeito. O Decreto n.º 332/91 extrapolou a sua competência constitucional ao restringir os efeitos dos referidos encargos, diferindo-os para o exercício de 1994, período-base de 1993, não tendo nenhuma conseqüência essa disposição, por falta de suporte constitucional e legal.

Nesse sentido vem se pacificando o entendimento do Primeiro Conselho de Contribuintes, como nos acórdãos 108-00.963/94, 101-87.420/94 e 101-87.859/95, cujas ementas transcreve às fls. 838/839, especialmente no voto condutor do acórdão 101-87.420/94, que transcreve às fls. 839/842, tornando improcedentes as conclusões a que chegou a Autoridade recorrida.

Finalmente, caso venha a prevalecer alguma parcela do lançamento, ainda assim o valor que eventualmente vier a remanescer, deverá ser expurgado das parcelas de receita de variação cambial em cascata, em vista dos autuantes terem incluído na matéria tributável de cada exercício o valor da variação cambial tributada no exercício anterior, sem levar em consideração a repercussão no patrimônio líquido que esse tipo de tributação acarreta, sem atentar para o fato de que o valor da variação tributada em determinado exercício gera uma reserva oculta no patrimônio líquido, que por sua vez, gerará correção monetária devedora a partir do exercício seguinte em valores equivalentes, neutralizando a pretensa variação cambial. A jurisprudência deste E. Conselho é remansosa no sentido de admitir tal reflexo, conforme taxativamente declarado nas ementas dos acórdãos mencionados às fls. 843/844.

A administração tributária preocupada em bem orientar a fiscalização e a correta utilização do sistema de correção monetária, esclareceu, através do Parecer Normativo COSIT n.º 02/96, supra-referido, que tal sistemática tinha por finalidade tão-somente neutralizar os efeitos dos elevados índices inflacionários e da indexação da economia nas demonstrações financeiras e na apuração do lucro real, objetivos estes evidenciados no art. 3º da Lei n.º 7.799/89. Sendo assim, caso venha a ser mantida parte da tributação relativa a este item, é de se excluir dos valores a tributar apurados pelo Fisco no Quadro n.º 02 as importâncias relativas à correção monetária da reserva oculta, a partir do segundo exercício autuado, valores esses que a Recorrente demonstrará, oportunamente, em quadro demonstrativo que está elaborando e que, face à sua complexidade, não será possível concluir no prazo do Recurso, protestando por sua juntada antes do julgamento do presente.

1.3 - Receita Financeira oriunda da venda a prazo de aeronaves

A autoridade *a quo* afirma que a Recorrente não impugnou os fatos que originaram o lançamento neste item, mas esclarece que os argumentos contestatórios deste item, como em relação ao item II, foram todos incluídos na contestação à autuação relativa ao Item I (vendas não contabilizadas de aeronaves), uma vez que as autuações procedidas nos dois itens subseqüentes (II e III), resultaram dos mesmos fatos que ensejaram o lançamento promovido no Item I, ou seja, a transmutação da natureza dos “Contratos de Fretamento” e “Contratos de Compra e Venda”. Certamente discorreu na impugnação sobre os três itens englobadamente, posto que as respectivas exigências repousavam sobre o mesmo suporte fático. A R. Autoridade declarou no 1º. parágrafo do tópico examinado (fl. 32 da decisão) que, “O CONTRIBUINTE TAMBÉM DISCORDA DESTE ITEM DO AUTO DE INFRAÇÃO SOB A ALEGAÇÃO QUE O MESMO DECORRE DA TRIBUTAÇÃO QUE ACREDITA INDEVIDA, POR INCIDIR SOBRE OPERAÇÕES DE VENDA DE AERONAVES

INEXISTENTES”, não procedendo a afirmativa da R. Autoridade a quo de que a ora Recorrente não teria impugnado os fatos que originaram o presente lançamento.

A autuação neste item é também improcedente por se basear a) em mera presunção (venda de aeronaves inexistentes), por falta de sustentação legal, doutrinária, jurisprudência que autorizem o Fisco a descaracterizar os contratos de fretamento ou contratos de promessa de compra e venda firmados entre a Recorrente e seus clientes, para “Contratos de Compra e Venda” (sic), sem comprovação de qualquer vício que possa inquinare os atos de nulos ou simulados; b) a exigência fiscal de que cuida o Item III não tem como prosperar, pois os efeitos fiscais do procedimento adotado pela Recorrente, quanto aos reclamados juros seria, quando muito e se fosse, o previsto no art. 171 e seus parágrafos do RIR/80, ou seja, o de postergação do pagamento do imposto para o exercício posterior ao que seria devido. Entretanto não foi este o critério jurídico e capitulação legal adotados pelo Fisco, razão porque não há como prosperar o presente lançamento também nesta hipótese, tendo em vista os argumentos expendidos nos itens 88 a 100 deste Recurso; c) porque, segundo descrito pelos próprios autuantes, se, de um lado a empresa não tributou as pretensas receitas financeiras, representadas pelos juros recebidos dos ditos compradores de suas aeronaves, relativos ao valor financiado, de outro lado, a Recorrente não apropriou como despesa os juros que pagou sobre o financiamento no exterior dessas mesmas aeronaves, vez que incluiu tal encargo no valor total de aeronave que contabilizou em seu ativo imobilizado. Este procedimento, longe de causar prejuízo ao Fisco, majorou o lucro que tributou nos anos-base de 1990 e 1991, exercícios de 1991 e 1992, respectivamente, pois além de não computar os juros como despesas, o que reduziria seu lucro, o seu valor gerou correção monetária credora. Assim, o Demonstrativo n. 03-R demonstra as diferenças decorrentes da correção monetária resultante da diferença do IPC/BTNF tributadas a maior pela empresa nos referidos exercícios, em valores mais do que suficientes para absorver a totalidade da matéria tributada no mesmo período, não restando nada a tributar a este título, devendo-se considerar os argumentos expostos nos itens 105 a 122 deste Recurso, acerca da correção monetária em razão da diferença do IPC/BTNF.

Os autuantes, na quantificação da matéria tributável relativa a este item não consideraram os efeitos da correção monetária credora resultante da imobilização dos juros pagos pela Recorrente, computando apenas o valor efetivamente pago, majorando indevidamente a pretensa diferença entre os juros ativos e passivos, que constituiu a base do lançamento.

1.4 - Receita Não Operacional Não Oferecida à Tributação

O valor submetido à tributação de Cr\$644.000.000,00 recebido em 21/11/91 da empresa Sistema Mineração S/A a título de “Adiantamento para Aquisição de Aeronave” deve ser entendido como inserido nas razões expendidas no primeiro tópico da autuação. O pretenso ganho não poderia ser tributado porque a sua efetivação dependia de decisão definitiva do poder Judiciário, uma vez que a Recorrente impetrou Ação Declaratória de inexistência de Relação Jurídica cumulada com condenação em cláusula penal, com vistas a garantir a validade do Contrato relativamente à cláusula

penal. Até a data da autuação a decisão judicial *a quo* favorável à Recorrente não havia transitado em julgado; e mais, havia um recurso de apelação pendente de julgamento, por isso a recorrente manteve escriturado na conta “Adiantamentos de Clientes” o referido valor até o trânsito em julgado da decisão judicial, ocorrido em 26/05/93, quando a Recorrente baixou o valor da referida conta, lançando-o na conta de Receitas Operacionais, para fins de tributação, conforme docs. anexos às razões aditivas à impugnação (ora reanexados, doc. 01-R, às fls. 1003/1005).

A R. Autoridade recorrida em nenhum momento questiona os fatos apresentados pela Recorrente, não obstante manteve a Autuação sob o argumento de que :

“Não há como aceitar que a simples propositura de uma ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídica cumulada com condenação em cláusula penal, a qual foi movida pela própria Autuada conta a empresa adquirente da aeronave, venha a influenciar no momento da ocorrência do fato gerador, claramente definido pelo Código Tributário Nacional, em face do disposto no artigo 118 do CTN.”

Alega a Recorrente que a Autoridade *a quo* até admite o efeito suspensivo das pendengas judiciais, para fins de definição do fato gerador. Entretanto faz restrições a alguns tipos de ação, como por exemplo a proposta pela Recorrente e, também, quanto à sua autoria. Agindo assim, a R. Autoridade de primeira instância deixou de observar o princípio geral de direito que veda ao intérprete distinguir onde a lei não distingue, afrontando a remansosa jurisprudência deste E. Primeiro Conselho de Contribuintes, que vem orientando, em casos análogos, no sentido de que matérias pendentes de decisões judiciais têm efeito suspensivo no campo das obrigações tributárias dos contribuintes, como nos casos dos Acórdãos 101-86.256, de 22/03/94, 103-11229/91, de 13/05/91, 103-12967, de 14/10/92, 103-12967/92 e 103-11961/91, cujas ementas transcreve às fls. 853/855, todos no sentido de que a situação jurídica não esta juridicamente constituída nos termos do direito aplicável, posto que pendente de decisão judicial e a aquisição da disponibilidade econômica e jurídica está, no caso, condicionada a um evento futuro e incerto: a decisão final do processo judicial, portanto, antes do trânsito em julgado da decisão favorável à empresa, esta não pode ser compelida pelo Fisco a reconhecer eventual ganho para efeitos fiscais. Alega, ainda, que, somente ao final, quando se torna coisa julgada, isto é, quando não houver mais possibilidade de recurso para a parte vencida, conforme preceitua o art. 467 do Código de Processo Civil. Segundo o Parecer Normativo n. 11/76, a receita que depende de evento futuro, de resultado incerto, deverá ser apropriada no exercício em que se tornou juridicamente disponível.”

Argüi, ainda, que, mesmo ultrapassados os argumentos da suspensão do fato gerador do imposto, em razão da falta de decisão judicial definitiva favorável à Recorrente à época da ação fiscal, ainda assim, a pretensão fiscal não prospera, porque respaldada em critério jurídica e capitulação legal inaplicáveis à espécie, isto porque, tal como argumentado nos itens II e III, os efeitos fiscais do procedimento adotado pela Recorrente quanto ao reclamado ganho seriam, quando muito, os previstos no art. 171 e seus parágrafos do RIR/80, ou seja, o de postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao que seria devido, se da reconstituição dos lucros dos exercícios alcançados pela ação fiscal viesse a resultar diferença de imposto passível de tributação. Entretanto, não foi este o critério jurídico e capitulação legal adotados pelo Fisco, não devendo prevalecer o lançamento à vista dos argumentos expendidos nos itens 88 a 100 deste Recurso.

1.5 - RECEITA APROPRIADA A MENOR

Relativamente à Receita Apropriada a Menor, a fiscalização alterou o critério adotado por eles próprios com relação às pretensas infrações dos itens anteriores, pois até aqui os ilustres autuantes vinham transmudando a natureza jurídica dos “Contratos de Fretamento” e “Contratos de Promessa de Compra e Venda” para “Compra e Venda”, considerando como data de alienação, a data de assinatura dos contratos; neste caso, contrariando toda a sistemática anteriormente adotada consideraram válido o “Contrato de Arrendamento” firmado com a OK BENFICA desclassificara, para essa natureza (CONTRATO DE ARRENDAMENTO) o “Contrato de Promessa de Compra e Venda” firmado com PNEUS OK, não obstante tais contratos possuam as mesmas cláusulas dos anteriores, cuja natureza foi por eles rechaçada, e com a agravante de, neste caso, tratarem-se de dois contratos firmados com duas pessoas jurídicas distintas.

As razões para os autuantes mudarem bruscamente no procedimento são o fato dos contratos terem sido celebrados em 01/06/86 e, portanto, já havia decorrido o prazo decadencial previsto no art. 173, I e seu parágrafo único do CTN, o que seria defeso ao Fisco proceder a qualquer lançamento a título de ganho na alienação das aeronaves. Segundo a Recorrente, mesmo a título de prestações de arrendamento como pretende o Fisco, o lançamento não poderia mais ser efetuado, especialmente porque resultante da descaracterização de negócio jurídico efetivamente realizado em 01/06/86, restando ao Fisco homologar o imposto apurado e as respectivas operações que lhe deram causa, realizadas pela contribuinte, no prazo decaído.

O contrato celebrado com a OK BENFICA COMPANHIA NACIONAL DE PNEUS, tendo por objeto a aeronave PT-POK é um negócio jurídico válido e eficaz, respaldado na legislação vigente, inclusive o art. 133 do Código Brasileiro de Aeronáutica, art. 1.188 do Código Civil e 226 do Código Comercial, transcritos à fl. 859. A recorrente arrendou ou locou a aeronave por um prazo de 60 (sessenta) meses, mediante certa remuneração e todos os valores recebidos foram devidamente contabilizados na conta de Receitas operacionais sobre eles incidindo todos os tributos, em todos os níveis, ou seja, INSS, as contribuições para o PIS e FINSOCIAL e o IR, conforme valores consignados nas Declarações de Rendimentos dos exercícios fiscalizados.

A “Promessa de Compra e Venda” celebrada com a PNEU OK, empresa do grupo Luiz Estêvão, também constitui um negócio jurídico válido e eficaz, completamente distinto do arrendamento e foi celebrado com pessoa diversa, que dispõe de personalidade própria, inconfundível com a pessoa natural de seus sócios ou com a de outra empresa qualquer, conforme dispõe o art. 20, caput do Código Civil:

“Art. 20. As pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros.”

As empresas OK BENFICA NACIONAL DE PNEUS E PNEUS OK LTDA. não são ligadas porque no quadro demonstrativo de participação societária elaborado pelos autuantes não se enxerga participação da OK BENFICA COMPANHIA NACIONAL DE PNEUS na PNEUS OK LTDA, nem vice-versa, tendo em vista o disposto no art. 20, inciso IV do Decreto-lei 2.065/83. E pergunta onde estaria a ligação? E responde: com certeza não estaria na participação dos mesmos sócios, pessoas físicas, pois nada impede que uma mesma pessoa física participe direta ou indiretamente de várias sociedades diferentes. A Recorrente sustenta a tese de inexistência de ligação entre as pessoas jurídicas baseando-se ainda no julgamento do processo 108860/006.790/91-70, em sessão de 15/09/95, cujo trecho do voto transcreve às fls. 861/862, onde concluiu o relator que, não mantendo as empresas nenhuma participação societária na Recorrente, jamais poderiam ser pessoas ligadas, pelo simples fato de não serem elas sócias ou administradoras da autuada. Portanto, não há como prevalecer a descaracterização do Contrato de Promessa de Compra e Venda de Aeronave firmado entre a Recorrente e Pneus OK Ltda., para Contrato Complementar de Fretamento pretendido pelo Fisco, visto que não existe o motivo básico que fundamentou tal procedimento, qual seja a ligação entre as duas empresas, segundo a legislação do Imposto de Renda.

A R. Autoridade Julgadora de Primeira Instância, no cego intuito de fazer prevalecer a Autuação incorreu em verdadeira **inovação** do lançamento, NA MEDIDA QUE ALTEROU A FUNDAMENTAÇÃO UTILIZADA PELO FISCO, acrescentando uma nova configuração para caracterizar o laço societário entre as duas empresas: afirmou tratar-se de "**pessoas jurídicas interligadas**", diferentemente da alegação que norteou o trabalho fiscal de que seriam "**pessoas ligadas**". A alteração na fundamentação promovida pela Autoridade, além de inoportuna, preteriu o amplo direito de defesa da Recorrente, na medida em que, tal aspecto só será objeto de julgamento apenas em segunda instância. Esta inovação só poderia ocorrer no período decadencial previsto no art. 173 do CTN, consoante pacífica Jurisprudência deste Egrégio Conselho de Contribuintes, ressaltando-se dentre outros, o Acórdão n. 103-06.416/84, cuja ementa transcreve à fl. 863. Tendo a decisão sido notificada à Recorrente somente em 11/04/97, indubitavelmente as autuações relativas aos períodos-base anteriores a 1990, inclusive, deverão ser canceladas de imediato, por terem se aperfeiçoado após o decurso do prazo decadencial. Além disto o Fisco utilizou critério jurídico e capitulação legal equivocados, tal como se verificou nas autuações anteriores, quando os efeitos fiscais do procedimento fiscal adotado pela Recorrente, quando muito, seriam os valores tributados como postergação do pagamento do imposto, como previsto no art. 171 e seus parágrafos do RIR/80, não procedendo também a autuação neste item, devendo ser observado os argumentos expendidos nos itens 88 a 100 e Docs. de n. 02-R (fls. 1006/1008). Caso ainda remanesça do lançamento neste tópico, o mesmo deverá ser ajustado pela exclusão, a partir do 2º período-base, da correção monetária da reserva oculta a ser afluída no patrimônio líquido em função da majoração do lucro líquido com a inclusão de valores integrantes do ativo imobilizado da Recorrente (Aeronave PT-POK, objeto do Arrendamento).

Como a autuação alcançou 5 (cinco) períodos-base sucessivos, impõe-se considerar tais efeitos, em observância às orientações emanadas da Administração Tributária e da Jurisprudência desse Egrégio Conselho, conforme demonstrado no

arrazoado da defesa relativa à autuação procedida no item II do Auto de infração (itens 124 a 129 do Recurso).

1.6 - DIFERIMENTO INDEVIDO DE RECEITA

Quanto ao Diferimento Indevido de Receita, os agentes do Fisco procederam a simples adição da receita ao lucro líquido do período-base de competência (1990), porém não a excluíram do lucro líquido do período-base em que foi oferecida à tributação (1991), dispensando-lhe o tratamento de omissão de receitas, viciando o lançamento pois, na medida em que deixaram de observar os ditames da lei de regência (art. 6º e parágrafos do Decreto-lei n. 1598/77), bem assim os atos normativos baixados pela Administração Tributária sobre o tema e, também, a jurisprudência desse E. Conselho de Contribuintes, que é remansosa em estabelecer que, nos casos de inobservância do regime de escrituração de receita ou custo, o Fisco deverá recompor o lucro líquido dos exercícios alcançados pela postergação, com vistas a apurar a eventual diferença de imposto, como no caso dos Acórdãos 103-11554, 103-12.373/92; 101-85.908/93 e 101-85.994/94.

A autoridade julgadora não deixou passar despercebido o equívoco do lançamento que, na tentativa de “salvar” o lançamento, concluiu por sua manutenção, determinando, contudo, que o valor tributado seja deduzido do montante tributado no ano-base de 1991. A Recorrente insurge contra a decisão de primeira instância, alegando: a) que não basta a exclusão da base tributária no ano-base de 1991 do valor de receita tida como postergada, para apurar-se o correto imposto passível de lançamento de ofício, mas é necessário a recomposição do lucro líquido dos dois exercícios para apurar o lucro real, a fim de apurar-se eventual diferença de imposto pago a menor no exercício de competência, sobre o qual incidirão os encargos da postergação; b) a correção do procedimento fiscal, pretendida pela Autoridade recorrida, equivale a inovação do lançamento, o qual submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173 do CTN, que já havia expirado quando da intimação da decisão que ocorreu em 11/04/97, pois o lançamento relativo a este tópico diz respeito ao ano-base de 1990, exercício de 1991, haja vista a decisão deste E. Conselho declarando cadente alteração promovida em decisão monocrática, em situação análoga (Ac. 103-07.299), devendo ser declarada a decadência da inovação promovida pela Autoridade *a quo*, ou, no mérito, seja julgado improcedente o lançamento por ter se processado em desconformidade com o dispositivo legal de regência.

Na impugnação alega a Recorrente que antes de se findar a locação da aeronave, após apurar o real valor dessa aeronave no mercado internacional, feita a depreciação após 11 anos de uso, estipulou o preço pelo qual aceitaria em proposta da arrendatária, em valores da época, Cr\$10.836.916,34. Este valor era maior do que o débito da arrendatária (Cr\$9.926.615,37), naquela ocasião, foi aceito pela recorrente receber as duas últimas prestações creditando-as em conta corrente da arrendatária, a título de antecipações para a futura compra da aeronave, extinguindo-se de imediato o contrato de arrendamento, por isso essas duas parcelas não foram contabilizadas como receita operacional, porque serviram como parte do preço daquele bem efetivamente vendido à arrendatária encontrando este ato jurídico amparado no art. 991 do Código Civil (fls. 420/421).



2. DESP/CUSTO INDEDUTÍVEL (AJUSTE DO LUCRO EXERCÍCIO)

2.1 - ITEM DO IMOBILIZADO REGISTRADO EM CONTA DE DESPESA

A glosa efetivada pelo Fisco foi indevida porque a Recorrente já havia regularizado o lançamento na sua contabilidade em 03/04/92, mediante lançamento a débito da conta Ativo Imobilizado e a Crédito da conta Prejuízo Acumulado. Ao invés de simplesmente glosar a despesa o Fisco deveria lançar apenas a eventual diferença de imposto que viesse resultar do errôneo lançamento referente à antecipação de despesa pelo curto período de 4 meses, corrigido pela empresa espontaneamente, com estrita observância da legislação fiscal e comercial que regem a matéria. Reporta à ementa dos Acórdãos ns. 101-85.908/93 e 101-85.994/94, reproduzidos no item 185 do Recurso, que afirmam ser improcedente o lançamento fiscal baseado em simples glosa de despesa, quando o critério jurídico aplicável é o da postergação.

Os fundamentos da decisão recorrida são tão inócuos neste particular quanto a própria autuação, vez que, além de contraditórios, respalda-se na falta de apresentação de provas da retificação da declaração de rendimentos, que em nenhum momento foi solicitada pelos Autuantes, que consideraram como suficiente para respaldar a autuação a regularização dos lançamentos contábeis, os livros Diário e LALUR, parte "B", onde se controlam os prejuízos apurados.

2.2 - DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS À ATIVIDADE DA EMPRESA

O valor do seguro relativo à aeronave PT-LQS, cedida em comodato, foi posteriormente ressarcido pela comodatária, BRASIF COMERCIAL EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA., tendo inicialmente registrado o valor de Cr\$2.137.676,10, em 31/12/91, na conta de "Adiantamentos", logo em seguida, em janeiro de 1992, estornou o lançamento a débito da mencionada conta e a crédito de receita, conforme comprovam os doc. 03-R (fls. 1011/1014). Assim, mesmo considerando o equívoco da Recorrente cometido no primeiro lançamento, os efeitos fiscais eventualmente passíveis de ser exigidos seriam os da simples postergação no pagamento do imposto, nunca da tributação do valor total como receita, reportando às mesmas razões expendidas nos itens 88 a 100 do Recurso, acerca do assunto.

De igual modo carece de base legal o crédito tributário resultante da glosa dos encargos de depreciação e respectiva correção monetária da aeronave em causa, pois esta somente poderia ser realizada pela comodante, que é a verdadeira proprietária da coisa; nunca pela Comodatária, que somente terá a posse precária, durante limitado interstício temporal, tendo os encargos sido feitos regularmente, em obediência à legislação fiscal pertinente e aos princípios contábeis internacionalmente aceitos, impondo-se o cancelamento da exigência fiscal, pois a cessão em comodato não ocorreu por mera

liberalidade, mas sim, com vistas à consumação da venda da aeronave à empresa comodataria.

Caso alguma parcela venha a remanescer do lançamento procedido neste tópico, o mesmo merecerá ser ajustado pela exclusão, a partir do 2.º período-base, de correção monetária devedora da reserva oculta a ser aflorada ao patrimônio líquido em função da majoração do lucro líquido com a inclusão dos valores integrantes do Ativo Imobilizado da Recorrente (Aeronave PT-LQS). Como a autuação alcançou 3 períodos-base sucessivos (1989 a 1991), impõe-se considerar tais efeitos em observância às orientações emanadas pela Administração Tributária e da jurisprudência deste Colendo órgão Julgador, conforme demonstrado no arrazoado apresentado na defesa relativa à autuação procedida no item II do Auto de Infração, itens 124 a 129 do Recurso.

Relativamente às despesas de hospedagem (Item VI - "B" a "F" do Termo de Verificação Fiscal), a Recorrente em resposta às intimações fiscais esclareceu e comprovou que todas as despesas feitas a esse título estavam amparadas por documentos idôneos, os quais foram juntados aos presentes autos e que estavam diretamente relacionados com os negócios regulares da empresa, em estrita conformidade com o disposto no art. 191 do RIR/80 e seu parágrafo 1º. O procedimento da Recorrente encontra guarida também na jurisprudência, tanto administrativa como a judicial, conforme ementa dos Acórdãos transcritas às fls. 876/877.

Todas as viagens foram empreendidas por diretores da empresa com o único propósito de estabelecerem contatos comerciais com terceiros envolvidos nos vários negócios que compõem o objeto social da Recorrente. O presidente vislumbrava a possibilidade de expandir seus negócios para outros países de além-mar, a exemplo do Europeu, especialmente em Portugal e Espanha, realizando contatos com outros empresários do mesmo segmento de atividades aeronáuticas. Na Inglaterra o comandante José Afonso Assumpção manteve contato com "top managers" da empresa British Aerospace Corporation, com a qual objetivava estabelecer um negócio comum, constituído pela operação de aeronaves Bae-146 na Ponte Aérea "Rio - São Paulo", através da empresa LÍDER TRANSPORTES AÉREOS S/A - AIR BRASIL, como foi fortemente anunciado pela imprensa nacional e até internacional (cópias inclusas, na fase impugnatória, que noticiou o lançamento da empresa de transporte aéreo regular co-irmã da Recorrente, inclusive matéria publicada na revista especializada "Aviation Week" - docs. 26 e 27 (fls. 514/531).

Com os mesmos propósitos o Sr. Geraldo Amadeo Bertolotti Strambi, Diretor Superintendente da Recorrente e que seria o Presidente da afiliada AIR BRASIL, caso o projeto inicial houvesse vingado, esteve de passagem pela França, com destino à Inglaterra.

As viagens aos Estados Unidos e ao México realizadas pelo presidente, Sr. José Afonso Assumpção, referem-se a visitas à feira aeroespacial realizada em New

Orleans, na Louisiana, e retorno através da rota do Caribe, com escalas em Miami e Barbados, haja vista que essa viagem foi realizada em aeronaves executivos da própria empresa, ora Recorrente, cuja menor autonomia em relação aos grandes jatos internacionais exige pousos técnicos para abastecimento, em vôos transoceânicos.

A viagem do Sr. Último de Carvalho Neto, gerente de seguros da Recorrente, foi relativa a negócios à França e Inglaterra, realizando contato com “Brokers” (corretores) da City de Londres, passando pela Costa Mediterrânea francesa (Côte d’Azur) e Paris, esperando que este Conselho determine o cancelamento da exigência fiscal em questão.

Quanto à Falta de Comprovação de Despesas com Transporte de Equipamentos (G do item VI do Terno de Verificação Fiscal), alega que desde a época da ação fiscal a então fiscalizada apresentou a Nota Fiscal n. 3.271-A, emitida pela empresa contratada em 21/09/90 (fl. 227) a qual, a seu ver, constitui-se na comprovação mais adequada para atender a intimação feita pelo Fisco. Naquela oportunidade a Recorrente esclareceu que a utilização desse veículo se prendeu à necessidade de transporte, por via de superfície terrestre, de salvados de uma das aeronaves de sua frota que havia se acidentado. O balizamento das vias de trânsito, nessas ocasiões, impõe-se como norma de segurança. Além da Nota Fiscal, nenhum outro documento poderia comprovar aqueles serviços, pois, afinal, esse deslocamento se insere nas atividades essenciais da empresa que prestou os serviços. Mas como se poderia demonstrar que a sucata oriunda desse acidente foi, de fato, transportada para algum outro lugar, geralmente para uma área determinada pela Seguradora que liquidou a indenização do sinistro? Impossível! Por isso mesmo, a exigência da fiscalização, para que a fiscalizada demonstrasse a efetiva utilização desse veículo, a despeito da apresentação da correspondente Nota Fiscal, não pode, desta feita, ser atendida, eis que não há qualquer outro documento nos registros internos da Recorrente, além da Nota Fiscal, que pudesse ser exibido aos Autuantes acerca do aludido serviço. Portanto, trata-se de exigência arbitrária que deve ser repelida *in totum* por este Conselho.

2.3 - Excesso de Despesas Relativas a Aeronaves Arrendadas no Exterior:

Relativamente às disposições da Lei n.º 6.099/74, a Recorrente reconhece que o tratamento tributário por ela dado a essa modalidade de negócio jurídico, é de forma lacunosa, quando preceitua que os bens arrendados somente passem a integrar o Ativo Fixo das empresas arrendatárias após o exercício da opção de compra, pagando-se à arrendadora o valor residual do bem. Entretanto, conforme apontam os mais eminentes doutrinadores, o arrendamento mercantil ainda não encontrou regulamentação harmônica no Direito pátrio, vacilando o legislador ora em tratá-lo como compra e venda financiada, ora como mero aluguel de bens, pelo menos até o efetivo exercício da opção da compra pelo arrendatário, a exemplo do disposto no art. 313 do Regulamento Aduaneiro, baixado pelo Decreto n.º 91.030, de 05/03/85, “in verbis”:

“Art. 313. A entrada no território aduaneiro de bens objeto de arrendamento mercantil, contratado com entidades arrendadoras domiciliadas no exterior, não se confunde com o regime de admissão temporária de que trata este Capítulo e se sujeitará a todas as normas legais que regem a importação definitiva.” (Lei n.º 6.099/74, art. 17, e Lei n.º 7.132/83, art. 1º, inciso III).

O arrendamento mercantil de bens, no bojo da legislação federal que disciplina o Imposto de Importação, é considerado uma forma de financiamento de bens, pressupondo, *ab initio*, que o bem arrendado vá se incorporar ao Ativo Fixo da empresa arrendatária, tanto que, desde o desembarço aduaneiro, esse bem será considerado definitivamente importado, sem alternativa de restituição ao fornecedor estrangeiro. Tal regra, aliás, paradoxalmente, encontra apoio na disposição consignada no art. 17, da própria Lei n.º 6.099/74. Apoiar-se na doutrina e jurisprudência citadas às fls. 882/885 e na Lei n.º 6.404/76, art. 179, inciso IV e na Instrução Normativa da CVM n.º 58/86, a cujo teor a Recorrente se ateuve para escriturar aquelas operações glosadas pela Fiscalização, entendendo que, “no caso específico da atividade de arrendamento mercantil, para atendimento à regra de que a essência deve sempre prevalecer sobre a forma quando ambas não são coincidentes, o ideal, em termos de demonstrações financeiras contábeis, é o seu registro como forma de financiamento.” Assim, face ao efeito vinculativo, no concernente às sociedades anônimas, como é a Recorrente, das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, especialmente aquelas emanadas da lei societária, a Recorrente não poderia se furtar a atender a aludida Instrução Normativa n.º 58/86, razão pela qual passou a incluir no Ativo Imobilizado as aeronaves importadas sob o regime de arrendamento mercantil, apoiando ainda na doutrina de Fran Martins (fls. 886) e na jurisprudência deste Conselho (fls. 887/889) que, segundo a Recorrente vem homologando os lançamentos fiscais baseados na glosa de prestações de arrendamento mercantil, em razão da descaracterização do referido contrato para compra e venda.

Conclui a Recorrente que, a teor das ementas dos Acórdãos mencionados às fls. 888/889, os contratos de arrendamento mercantil que, a critério do Fisco, apresentassem concentração do valor nos primeiros meses do contrato, ou prazo de contrato inferior à expectativa de vida útil do bem, ou valor residual, para fins de opção de compra, irrisório, eram considerados contratos de compra e venda a prazo e, em consequência, o contribuinte era autuado, via de regra, com pesado ônus tributário, decorrente da glosa das prestações pagas a título de arrendamento mercantil, além da imputação da correção monetária credora, em razão da ativação, pelo Fisco, dos bens arrendados.

A Recorrente não tem dúvidas de que o Fisco adotaria este procedimento caso a empresa, ao invés de ativar as aeronaves, como o fez, tivesse simplesmente apropriado as prestações de arrendamento mercantil pagas, a título de despesa operacional, posto que, nas descaracterizações de contratos promovidas pela Fiscalização os parâmetros, quanto a concentração de prestações, irrisoriedade do valor residual, ou

prazo de contrato, jamais obedeceram a um padrão, ficando, pura e simplesmente, à mercê do “entendimento fiscal.”

Assim procedeu a Recorrente porque, desde a assinatura dos correspondentes contratos de arrendamento, tinha a intenção de adquirir as aeronaves, como veio a ocorrer posteriormente, conforme comprovado no Demonstrativo n.º 04-R anexo (fls. 958/998).

O lançamento Fiscal se fez de modo completamente arbitrário e ilegal, pois, além de pautar-se em critério jurídico e capitulação legal equivocados, tal como demonstrado nos argumentos da defesa relativos à autuação objeto dos itens II, III e IV, incidiu em erros gritantes na quantificação da matéria tributária, pois, o efeito fiscal do procedimento adotado pela Recorrente quanto ao reclamado excesso de despesas de arrendamento mercantil seria, quando muito, o previsto no art. 171 e seus parágrafos do RIR/80, ou seja, o de postergação do pagamento do imposto para o exercício posterior ao que seria devido, por antecipação na apropriação de despesas isto, logicamente, se da reconstituição dos lucros dos exercícios alcançados pela ação fiscal viesse a resultar diferença de imposto passível de tributação. Não sendo este o critério e capitulação legal adotados pelo Fisco, não há como prevalecer o lançamento também nesta hipótese tendo em vista os argumentos expendidos nos itens 88 a 100 do Recurso.

A exigência carece de motivação factual, posto que a contabilização de aeronaves no Ativo Imobilizado da Recorrente, longe de causar prejuízo ao Erário acarretou, isto sim, majoração na carga tributária oferecida à tributação pela Recorrente nos exercícios fiscalizados, especialmente nos anos-base de 1990 e 1991, nos quais os autuantes deixaram de computar, a favor da Recorrente, apuração do pretensão excesso de despesas apropriadas, demonstradas no Quadro 04, os efeitos da correção monetária resultante da diferença do IPC/BTNF sobre ditas aeronaves, face a sua ativação, pela Recorrente.

A Recorrente demonstrou, na fase impugnatória, razões aditivas apresentadas à sociedade, que a diferença dos índices IPC/BTNF provocou um acréscimo líquido de correção monetária credora nos montantes de Cr\$2.313.128.301,73, no período-base de 1990 e de Cr\$11.029.560.664,90, no ano-base de 1991, os quais deduzidos do dito excesso de despesa apurado pelos autuantes, ainda assim acarretam um saldo credor de correção monetária a maior tributado pela empresa nos montantes de Cr\$1.661.072.109,62 e Cr\$4.479.926.555,94, suficientes para absorver todas as demais autuações procedidas nos mencionados exercícios, conforme Demonstrativo n.º 05-R anexo(fl. 999/1002). Assim, a Recorrente ofereceu à tributação, voluntariamente, nesses exercícios, importância a título de correção monetária em função da diferença de IPC/BTNF, sobre as aeronaves arrendadas registradas no Ativo Imobilizado da empresa por todo o período fiscalizado, em montante superior aos valores apurados e tributados pelo Fisco nos referidos exercícios, face ainda às razões expendidas nos itens 105 a 123 do Recurso.

Finalmente pede que, se alguma parcela vier a remanescer do lançamento procedido neste tópico, o mesmo merecerá ser ajustado pela exclusão, a partir do 2.º período-base, da correção monetária devedora da reserva oculta a ser afluída ao patrimônio líquido em função da majoração do lucro líquido com a inclusão dos valores integrantes do Ativo Imobilizado da Recorrente (as 10 aeronaves arrendadas). Como a autuação alcançou 4 períodos-base sucessivos (1988 a 1991), impõe-se considerar tais efeitos em observância às orientações emanadas da Administração Tributária e da Jurisprudência deste Colendo Órgão julgador, conforme demonstrado no arrazoado apresentado na defesa relativa à autuação procedida no Item II do Auto de Infração (itens 124 a 129 do Recurso).

3.1 - Despesas não Comprovadas, conforme descrito no item VIII do Termo de Verificação Fiscal à fl. 44

A Recorrente alega não ter conseguido localizar os comprovantes destas despesas, certamente em razão dos mesmos terem-se extraviados, levantando a hipótese disto ter ocorrido no período em que todos os documentos da empresa estiveram em poder da fiscalização. De qualquer forma está certa de que a apropriação dos dispêndios glosados se fez com respaldo na respectiva documentação, protestando pela sua juntada em momento posterior, que provará a improcedência do lançamento neste tópico.

3.2 - DESPESA LANÇADA EM DUPLICIDADE (Item IX do Termo de Verificação Fiscal)

A despesa representada pela Nota Fiscal n.º 006011 de Fabimar Indústria Gráficas e Editora Ltda. emitida em 11/12/89, no valor de Cz\$2.000.000,00 foi apropriada duas vezes, conforme documentos de fls. 297/301, sendo debitada em 12/89 na conta 4131.0036-7, Diário 143, fl. 597 e na conta 4131.0027-8, 01/90, no Diário 144, fl. 251.

A Recorrente concorda que ocorreu a duplicidade de dedução da despesa, porém esclarece que procedeu ao ajuste dos resultados anteriores, tão logo constatou a falha, após a ação fiscal, esperando que esta Câmara determine o cancelamento desta exigência, por inteira impertinência.

4. Distribuição Disfarçada de Lucros ao acionista majoritário, Comandante José Afonso Assumpção (Item X do Termo de Verificação Fiscal, no valor de Cr\$614.158.982,12, lançado na pessoa física.

É absurda a acusação fiscal porque não se preocuparam os autuantes em determinar o valor comercial das ações, seja mediante laudo de peritos, seja através da avaliação do Ativo Intangível da empresa investida (p. ex.: fundo de comércio), seja por outros meios disponíveis; limitaram-se simplesmente, a afirmar que tendo a empresa

Patrimônio Líquido Negativo, **suas ações nada valem**. Faltou pouco para que os ilustres Autuantes concluíssem que, **além das ações terem valor “zero”, a Recorrente deveria ser indenizada pelo alienante por adquirir tais ações**.

Embora o patrimônio líquido contábil da empresa AIR BRASIL pudesse ser considerado negativo, naquela ocasião, conforme demonstra o balanço levantado em dezembro de 1991, o valor unitário de suas ações nominativas não poderia ser igual a zero, pois, para se mensurar o verdadeiro patrimônio de uma empresa qualquer e, conseqüentemente, o valor comercial de suas ações, precisa-se levar em consideração uma gama de elementos que integram o seu acervo de bens e direitos, especialmente os **bens incorpóreos** que compõem o ativo global da sociedade, constituindo o seu FUNDO DE COMÉRCIO. Para definir o fundo de comércio transcreve trechos da doutrina a respeito (fls. 896/899), concluindo, a partir da definição colhida na doutrina, que, sem uma ampla e completa avaliação de todos os bens corpóreos e incorpóreos pertencentes ao patrimônio global da empresa, não há como se determinar o seu valor comercial. E sem a determinação desse valor, não se pode chegar ao valor venal de suas quotas ou ações. Assim sendo, para que os Fiscais pudessem chegar à prepóstera conclusão de que o valor unitário das ações da AIR BRASIL seria igual a “ZERO”, seria imprescindível a verificação e avaliação de seu fundo de comércio, o que não foi feito, em nenhum momento.

Alega que a empresa obteve a autorização para operar na ponte aérea “RIO-SÃO PAULO” (fls. 544/546), num mercado muito concorrido com as já empresas concorrentes existentes VARIG, CRUZEIRO, TRANSBRASIL E VASP, que não pretendiam dividir o mercado. Possuía sua Marca Comercial registrada no INPI consoante demonstra o doc. 37 (fls. 547/549). A AIR BRASIL tinha grande expectativa de lucros futuros, como provam as planilhas que integram o seu “business plan” ou “plano de Investimentos”, onde se detecta a previsão de uma receita operacional líquida superior a US\$2.500.000,00, conforme doc. 38 (fls. 550/564), significando que a empresa era e ainda continua viável, possuindo evidente valor comercial.

A clientela potencial constituída pelos usuários da “Ponte Aérea RIO-SÃO PAULO”, a concessão presidencial (fl. 544) e a autorização para funcionamento junto às autoridades Aeronáuticas, além da marca devidamente registrada, são elementos que já compunham o FUNDO DE COMÉRCIO da AIR BRASIL, valendo expressiva soma em dinheiro, perfeitamente mensurável através de perícia técnica, mas os fiscais fizeram vistas grossas a uma realidade jurídica inafastável.

Para justificar que o raciocínio fiscal foi absurdo, compara a situação da empresa AIR BRASIL com a CSN que foi privatizada e também apresentava um patrimônio líquido contábil negativo. No entanto, o leilão público de suas ações, pertencentes à União Federal, rendeu vários bilhões de dólares ao Erário. E até houve quem não ficasse satisfeito com a arrecadação, como o ex-governador do Rio de Janeiro, Sr. Leonel de Moura Brizola, sob o único argumento de que o patrimônio global daquela usina siderúrgica valeria muito mais que os bilhões de dólares arrecadados. De igual situação foi a VASP, que possuía um prejuízo acumulado de US\$200.000.000,00 e suas ações em leilão público foram vendidas

por cerca de US\$43.000.000,00, conforme se tornou público e notório, dispensado, por isso mesmo, que a Recorrente prove esse fato.

Alega que efetuou os lançamentos do ágio em função do disposto no art. 259 do RIR/80, e que o FUNDO DE COMÉRCIO haverá sempre de ser considerado pela empresa que deliberar investir em outra, passando esta a ser coligada, na forma prevista pelo parágrafo primeiro do art. 243 da Lei n.º 6.404/76, quando aquela sociedade investidora tiver que avaliar o investimento realizado pelo valor de patrimônio líquido registrando-se, separadamente, este resultado e o ágio pago ao alienante das ações por ele adquiridas. Discorda das normas do art. 259 do RIR/80, afirmando que não há necessidade de arquivamento de nenhum demonstrativo contábil para documentar a escrituração de FUNDO DO COMÉRCIO, A TEOR DO RETRO-ALUDIDO PARÁGRAFO TERCEIRO DO ART. 259, do RIR/80, procedimento este adotado pela Recorrente conforme docs. 40 a 42 (fls. 566/568).

O próprio enquadramento legal dado pela Fiscalização para a suposta distribuição disfarçada de lucros (art. 367, II do RIR/80, não se coaduna ao fato pretensamente apurado (valor unitário da ação igual a ZERO), em razão do patrimônio Líquido negativo no balanço de 31/12/91, que, no seu inciso II, prevê a distribuição disfarçada de lucros se a pessoa jurídica adquire, por valor notoriamente **superior ao de mercado**, bem de pessoa ligada. Como a fiscalização não cogitou de averiguar o valor de mercado das ações, através de métodos adequados, a autuação é errônea, concluindo-se que não houve distribuição disfarçada de lucros, fortalecendo sua defesa ainda na jurisprudência administrativa e na doutrina mencionadas às fls. 904/909. Rechaça ainda o enquadramento legal do inciso VII, do art. 367 do RIR/80 (Decreto-lei n.º 2.065/83, art. 20, II), pois as condições mais vantajosas porventura atribuídas à pessoa ligada tem como parâmetro as que prevaleçam no mercado, não prevalecendo as razões de decidir feitas pela Autoridade *a quo*, de que o patrimônio líquido é um parâmetro válido, na falta de valor de mercado, pois não sendo um parâmetro estabelecido em lei, sua aplicação deve ser feita de forma parcimoniosa.

Afirma a Recorrente que a jurisprudência do 1.º Conselho de Contribuintes é remansosa em aceitar o valor patrimonial da ação, na falta de valor de mercado, como parâmetro para a caracterização da distribuição disfarçada de lucros, porém nega validade à aplicação nos casos em que o patrimônio líquido da empresa cujas ações são objeto de negociação, é negativo, como expressamente declarado nos fundamentos do voto condutor do Acórdão n.º 101-86.909, de 17/08/94 (fls. 910/911), que cabe aqui transcrever:

“Verifica-se, pois, que na falta de valor de mercado é lícito entender como valor de mercado o valor do patrimônio líquidoomissis.

Na hipótese vertente, NÃO HÁ COMO FALAR-SE EM VALOR DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DE UMA EMPRESA QUE NUNCA OPEROU e não

providenciou a correção monetária do balanço, na fase de extinção de 22 de junho de 1984 a 30 de dezembro de 1988.

Desta forma, inexistindo nos autos a prova do valor de mercado, de adotar-se a conclusão do Acórdão 101-78.658/89 com a seguinte redação: "VALOR DE MERCADO. A simples informação do preço pago anteriormente pelo bem não serve para caracterizar a distribuição disfarçada de lucro prevista no art. 367, II, do RIR/80, por está em desacordo com o conceito legal de valor de mercado." (destaques e grifos da Recorrente)

Conclui a Recorrente que, também neste caso não há como falar-se em valor do patrimônio líquido, vez que, tal como ocorreu na situação objeto do Acórdão supra referido, a empresa cujas ações foram negociadas também nunca operou e, por isso mesmo, não tem resultados positivos capazes de refletir o real valor comercial de suas ações representativas de seu capital. Assim, o Egrégio Colegiado deve adotar decisão consentânea com a consignada no referido acórdão 101-86.909/94.

Surpreendeu-se a Recorrente por ter sido indeferido seu pedido de perícia, tendo a Autoridade *a quo* apenas homologado a acusação sob os mesmos argumentos utilizados pelos autores do feito. Este indeferimento é bastante para inquirir de nulidade a decisão de 1ª instância, visto ser essencial para o deslinde da questão, o que acarreta cerceamento do direito de defesa da contribuinte. Mais grave ainda, a autoridade recorrida incidiu noutra falha, capaz de invalidar não só a decisão prolatada como o próprio lançamento: deixou de instaurar a avaliação contraditória, determinada pelo artigo 148 do Código Tributário Nacional, como entendeu o Acórdão 103-10.866, de 03/12/90, que é incisiva em concluir pela imprescindibilidade da instauração de tal procedimento, em casos análogos ao que aqui se discute (fl. 912). Ao final pede o cancelamento do lançamento efetuado na pessoa física de acionista controlador José Afonso Assumpção no Processo 10680-002.760/93-49 em decorrência das irregularidades neste tópico atacadas, por falta de amparo legal.

ILEGALIDADE DA COBRANÇA DA TRD COMO JUROS DE MORA

Requer a exclusão da TRD incidente sobre alguma parcela remanescente, cobrada a título de juros de mora, em vista da situação hoje já está pacificada no âmbito desse Tribunal Administrativo, conforme reiteradas decisões, quer do Primeiro, quer do Segundo Conselhos de Contribuintes, em suas diversas Câmaras, bem como pelo consolidado através da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão CSF 101-01.773, de 17/04/94, o qual entendeu indevido o encargo no período de fevereiro a agosto/91, ou seja, no período anterior à Lei n.º 8.218/91, de agosto de 1991, conforme ementa:



“TRD - VIGÊNCIA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no art. 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD, só pode ser cobrada como juros de mora a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei n.º 8.218/91.”

PREJUÍZOS FISCAIS APURADOS NOS PERÍODOS-BASE DE 1990 E 1991, EXERCÍCIOS DE 1991 E 1992

Reitera a solicitação feita na Impugnação, no sentido de que, remanescendo algum valor do crédito tributário relativo aos períodos-base de 1990 e 1991, exercícios de 1991 e 1992, respectivamente, seja o mesmo compensado com os prejuízos fiscais apurados nos referidos períodos, nos montantes de Cr\$995.537.324,20 e Cr\$5.113.881.027,63, respectivamente. Segundo a Recorrente, o fato dos mesmos já terem sido utilizados para compensar os resultados apurados em 31/12/92, 31/03/94, 31/07/94 e 31/08/94, não justifica a negativa do pleito da Recorrente, visto que a sua compensação em exercícios posteriores só ocorreu em razão da inexistência de lucros suficientes para absorvê-los nos exercícios anteriores. É mister que se proceda à compensação dos prejuízos apurados nos citados exercícios, regularmente declarados e controlados no LALUR - Parte “B”, conforme doc. 04-R (fls. 1015/1019), em observância à lei, normas complementares e jurisprudência.

INEXATIDÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ LANÇADO DE OFÍCIO

Há que se fazer outro ajuste que se impõe, na base de cálculo do imposto, em todos os exercícios fiscalizados, caso venha a remanescer algum valor a título de IRPJ, pois a base de cálculo estabelecida em procedimento de ofício não pode ser diferente da que o contribuinte obtém quando aplica a seqüência de procedimentos obrigatórios, determinados no Manual de Preenchimento de sua Declaração de Rendimentos. A diferença do IRPJ exigido de ofício e o apurado em procedimento voluntário deve restringir-se apenas aos acréscimos legais cabíveis (multa de ofício, juros de mora, correção monetária, se for o caso). Alega a Recorrente que, segundo a legislação vigente, a base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica é determinada após a dedução da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, mas o Fisco, além de não utilizar a forma determinada em lei para a determinação da base de cálculo da Contribuição Social, também não observou a seqüência estabelecida na legislação e seus atos normativos da dedução prévia dessa contribuição, tributando duas vezes os mesmos fatores, cabendo a retificação da matéria tributável do Imposto de Renda, da Contribuição Social e do Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido da Recorrente.

Finaliza sua peça recursal, trazendo à colação, palavras do mestre Aliomar Baleeiro sobre a arte de interpretar, à vista dos princípios erigidos pelo Código Tributário Nacional nos arts. 96, 108, 109, 110 e 114 do CPC de 1939, especialmente quanto à interpretação mais benigna, pedindo ainda desculpas pela extensão do texto recursal, para

requerer a reforma da decisão de primeira instância, determinando, em consequência, o cancelamento do crédito tributário lançado. Protesta pela juntada de novas provas, demonstrativos e outros elementos que venham se demonstrar necessários à comprovação das alegações articuladas, especialmente de quadros demonstrativos dos efeitos, no lançamento tributário, da repercussão no patrimônio líquido das autuações procedidas em exercícios sucessivos que interferem no lucro líquido, gerando reserva oculta passível de correção monetária a partir do segundo exercício, que, sem dúvida, eliminará a exigência fiscal nos anos posteriores, não sendo possível concluir no prazo regulamentar para apresentação do Recurso, em função da complexidade de sua elaboração.

CONTRA RAZÕES

Nas contra razões oferecidas pelo Sr. Procurador da Fazenda Nacional credenciado perante a DRJ/Belo Horizonte - MG (fls. 1021/1022), aduz o digno procurador que a questão encontra-se bem decidida, cabendo repisar que, não obstante a nova redação do art. 17 do Decreto n.º 70.235/72, a prova documental sobre os fatos controvertidos em decorrência da impugnação é admissível até a decisão de primeiro grau, e não **com o recurso voluntário**. Face à competência dos Conselhos de Contribuintes, os quais são instâncias revisoras, atreladas ao fato de que não se pode admitir, sob pena de nulidade do processo a supressão de instância, permitindo que o interessado sonegue elementos probatórios e/ou necessários à instrução e regular julgamento do feito, para somente depois, a seu bel prazer, tempo e modo, juntá-los aos autos, ocasionando eventual baixa dos mesmos para a sua apreciação, com procrastinação evidente do procedimento, devendo ainda ser considerado que é competência e determinação expressa à autoridade julgadora, **apreciar a prova** e, pelo que constar dos autos, decidir, não sendo possível produzir provas **após** a prolação da decisão de primeiro grau, sendo no caso aplicável a regra geral da inadmissibilidade da juntada, em fase recursal, de qualquer documento novo que não reflita, igualmente questão nova, propugnando pela rejeição do recurso

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator:

O Recurso foi manifestado no prazo legal. Conheço-o por tempestivo.

No mérito, faz-se necessário, primeiro, definir a natureza dos negócios jurídicos realizados entre a Recorrente e suas clientes, para, depois, verificar-se as consequências tributárias decorrentes desses negócios.

1.1 - Vendas não Contabilizadas de Aeronaves

A fiscalização classificou os negócios em três modalidades: a primeira (A), “Fretamento de Aeronave” e “Promessa de Venda e Compra”, simultaneamente com características de contratos de compra e venda com reserva de domínio; ambos seriam complementares e formariam uma única operação; a segunda modalidade (B), “Compromisso de Compra e Venda de Aeronave com Reserva de Domínio”, resultante da celebração de um único contrato; e a terceira modalidade (C), “Instrumento Particular de Compromisso de “Fretamento de Aeronave”. A conclusão das autoridades lançadoras foi no sentido de que a Recorrente teria efetivamente alienado tais bens às empresas que os utilizavam sob regime de fretamento, considerando-se operações tributáveis logo no momento de suas realizações.

Os contratos da primeira modalidade (A) celebrados entre a Recorrente e suas clientes definem as características técnicas e operacionais, os direitos e responsabilidades de cada parte contratante, as características das aeronaves objeto da promessa de venda e compra e de fretamento, o preço (do fretamento e futura de venda e compra), sendo este último financiado.

As autoridades lançadoras descrevem as características dos negócio jurídico realizado (fl. 12/13), informando que nestes não há especificação do objeto do contrato. Realmente, nos contratos de promessa de venda e compra de aeronave estabelece a Cláusula Primeira do Anexo I:

“CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO

Constitui objeto deste instrumento a promessa de venda e compra de uma aeronave marca Learjet, modelo 55, fabricada por Learjet Corporation, **a ser individualizada por escrito, após escolha de comum acordo entre as partes, podendo ser uma das que integram a frota da LÍDER ou outra que venha a ser adquirida de terceiros**, sendo que as condições e o saldo devedor para a efetivação desta transação serão estipuladas, em época própria, também de comum acordo entre as partes.” (destaquei)

Nesta classe de operação, que a Fiscalização classificou como de modalidade “A”, a Recorrente firmava com a adquirente, no mesmo dia, dois contratos: um de promessa de venda e compra de aeronave e outro de fretamento de aeronave, que padronizados, não poderia ser identificado o objeto, visto que havia uma incerteza na definição da aeronave que seria efetivamente entregue no futuro. A única certeza era que seria da marca Learjet, modelo 55, fabricada por Learjet Corporation. Mas essa aeronave poderia integrar a frota da LÍDER ou outra a ser adquirida de terceiros, importando aí que fosse da marca Learjet, modelo 55.

As exigências e penalidades relativas ao inadimplemento da promissária-compradora dizem respeito única e exclusivamente às partes contratantes, questões afetas ao Direito Civil, em nada infringindo a legislação tributária, como também a garantia representada por Carta de Fiança Bancária passada por Banco de primeira linha está relacionada às operações comerciais, vinculando as partes contratantes e o banco garantidor da dívida. Se dessas operações resultassem algum fato que pudesse ser caracterizado como gerador de tributo, aí sim, entraria no campo do Direito Tributário. Até então as partes contratantes estão contraindo obrigações entre si. Resta saber se a execução dos contratos gerou algum fato tipificado como tributável.

As coincidências entre as taxas de juros, “spread”, seguro de crédito, “flat fee”, comissão local, prazo do financiamento, número de prestações e data de vencimento das parcelas e o fato de que os valores constantes das duas planilhas, quando somados, mantêm concordância com a os valores constantes da planilha de pagamentos, correspondente ao financiamento obtido pela Líder junto a fornecedores estrangeiros, revelam uma preocupação da Recorrente em não realizar operação que viesse a lhe causar prejuízo ou provocar o inadimplemento de suas obrigações no exterior, já que os objetos prometidos à venda haviam sido adquiridos mediante financiamento e, na sua maioria, gravados com hipoteca. Nestas condições, quaisquer compromissos assumidos em relação a essas aeronaves deveriam ser revestidos de todas as garantias possíveis para assegurar também que a promitente-vendedora pudesse adimplir as obrigações assumidas pelas aquisições no exterior. Estes fatos, a meu ver, são irrelevantes para descaracterizar o negócio jurídico realizado, a se materializar com o cumprimento total de todas as cláusulas contratuais.

Afirmar que os contratos de promessa de venda e compra e de fretamento de aeronave se complementam e formam uma única operação, para caracterizá-los como de venda com reserva de domínio, não me parece ser uma afirmação feliz, porque, como dizem os próprios autuantes (fl. 14), “por definição, na venda com reserva de domínio, o **alienante, embora tenha transferido ao adquirente a posse da coisa alienada**, conserva o domínio sobre a mesma até ser pago a totalidade do preço.” (grifei e destaquei). Ora, se a LÍDER celebrou um contrato de fretamento de aeronaves por prazo determinado com suas clientes afretadoras, mediante pagamento pelos serviços de fretamento e, ao mesmo tempo, celebra outro contrato de compromisso de venda e compra com as mesmas clientes, obedecendo os mesmos prazos e condições estabelecidos nos contratos celebrados com suas fornecedoras no exterior, para que o fisco viesse descaracterizar o negócio jurídico descrito nas peças contratuais teria que provar, de forma cabal, que os serviços contratados de fretamento não teriam sido prestados pela LÍDER. Estariam a LÍDER e suas clientes realizando uma operação simulada de prestação de serviços, para acobertar uma operação de venda, portanto sujeitas, todas, às cominações penais e fiscais. No entanto, os autuantes não deram esta conotação às operações, conseqüentemente não agravaram a multa de ofício. Mas a Recorrente faturou todas as receitas decorrentes dos contratos

de fretamento e as contabilizou como tal, oferecendo-as à tributação nos meses de sua realização, como constado pelos próprios autuantes; e registrou os recebimentos de adiantamentos para futura aquisição de aeronaves em contas do exigível.

Como as aeronaves prometidas à venda estavam na posse da LÍDER, que com elas prestou serviços de fretamento às mesmas promissárias-compradoras por todo o tempo contratado, é de fácil conclusão que a posse dessas aeronaves não havia sido transferida a estas últimas, porque ainda estavam sendo utilizadas pela fretadora, LÍDER, que delas usufruiu por todo o tempo que antecedeu o termo dos respectivos contratos. Então a modalidade de contrato eleita pela fiscalização não acomoda os negócios jurídicos realizados pelas partes contratantes, pois estas realizaram contratos autônomos, de natureza distinta, coincidindo apenas as pessoas jurídicas contratantes. Caberia aqui perguntar: E se a Recorrente realizasse as mesmas operações de compromisso de venda e compra com pessoas jurídicas distintas, nas mesmas condições daquelas realizadas e que são objeto de análise, haveria a caracterização de uma única operação de compra e venda com garantia fiduciária? Entendo que não. Cada negócio realizado é autônomo. O contrato de fretamento termina, o de promessa de venda e compra se completa, ocorrendo aí o fato gerador dos tributos e contribuições devidos.

Uma das condições essenciais do fretamento é que o fretador se responsabilize pela condução técnica do aparelho e pelo controle sobre a tripulação, na forma prevista no art. 133 do Código Brasileiro de Aeronáutica. Sendo a atividade da Recorrente controlada e fiscalizada pela Aeronáutica, os contratos celebrados entre ela e suas clientes devem obrigatoriamente obedecer às normas emanadas daquele órgão. Por outro lado, a grande maioria das aeronaves consignadas nos contratos estava gravada com hipoteca a seus respectivos agentes financeiros, conforme documentos anexos às fls. 496/502 (Certificados de Matrícula), não havendo possibilidade de venda sem autorização prévia dos agentes financeiros, o que infirma a conclusão dos fiscais de que as alienações já haviam se materializado antes mesmo que as aeronaves fossem nacionalizadas no Brasil. Ocorre, porém, que, sendo uma promessa de venda e compra de aeronaves de fabricação da Learjet Corporation, estivessem elas no Brasil ou no exterior, a menção dos modelos das aeronaves independia de estarem as aeronaves já internadas ou não. Assim, tão logo fossem internadas no país já estariam prometidas à venda e contratadas para o fretamento, mesmo porque, as aeronaves prometidas à venda poderiam ser tanto aquelas, objeto de fretamento, quanto outras que fossem adquiridas de terceiros. Além disso, a alienação de coisa alheia poderia levar a vendedora a incorrer em crime de estelionato (art. 171, II do Código Penal). Portanto, a Recorrente poderia fretar as aeronaves ou prometer vendê-las no futuro, mas não poderia vendê-las de imediato, com transferência do domínio, porque tais bens se encontravam gravados com hipoteca em favor dos seus agentes financiadores.

Acrescente-se, ainda, que a fiscalização buscou a definição legal de venda com reserva de domínio, para descaracterizar os contratos de fretamento e de promessa de venda e compra, para classificá-los como de compra e venda. Entretanto, na própria definição por ela informada, pressupõe a transferência da posse da coisa alienada, mas isto era impossível, pois a posse dada para o contrato de fretamento, não poderia ser dada para o contrato de promessa de venda e compra que dependia do termo do primeiro. Enquanto a aeronave estivesse em operação de fretamento, não poderia ser liberada para a promissária-compradora.



O contrato de compra e venda com reserva de domínio tem a seguinte conceituação jurídica, na lição de Washington de Barros Monteiro:

“Pode ser definida como cláusula aposta aos contratos de compra e venda a crédito de objetos individuados ou infungíveis, em virtude da qual o comprador, **não obstante se achar na posse da coisa comprada**, só vem a adquirir-lhe o domínio depois que integralizar o pagamento do preço, geralmente diviso em prestações.” (“apud” Washington de Barros Monteiro, Curso de Direito Civil, Direito das obrigações. São Paulo: Saraiva, 1971, 7ª. Ed., v. 2, p. 155). (destaquei)

Nesta modalidade de contrato não se enquadram os negócios jurídicos realizados entre a Recorrente e suas clientes porque a **posse das aeronaves sempre ficou com a fretadora**, a Recorrente, a quem cabia a responsabilidade pelo transporte contratado, pela manutenção das aeronaves, pela tripulação, etc., além de permanecer com o domínio em seu poder, como estabelecido nos contratos.

O “Contrato de Promessa de Compra e Venda” recebeu a conceituação seguinte pelos mais abalizados juristas e doutrinadores pátrios, muito bem lembrados pela Recorrente em suas peças impugnativa e recursal:

“É o contrato pelo qual ambas as partes, ou uma delas, se comprometeu a celebrar, mais tarde, o contrato de compra e venda.” (Da Compra e Venda, Promessa e Reserva de Domínio, Belo horizonte: Bernardo Álvares S.A, 1960, p. 119).

Pontes de Miranda versando sobre o Contrato Preliminar:

“Contrato Preliminar, ou melhor, pré-contrato (vorvertrag, nome proposto por H. Thul), ‘pactum de contraendo’, entende-se o contrato pelo qual uma das partes, ou ambas, ou todas, no caso de pluralidade subjetiva, se obrigam a concluir outro negócio jurídico, dito negócio principal, um contrato principal.” (Tratado de Direito Privado, v. 13, p. 30, parágrafo 1.432, 2.)

José Osório de Azevedo Júnior escreve que:

“A quase-unanimidade dos nossos autores estuda o compromisso de compra e venda a partir da análise do contrato preliminar, isto é, daquele contrato que tem por objeto uma prestação de fazer, prestação essa consistente na celebração de outro contrato, o definitivo, ou principal. O compromisso de compra e venda foi sempre considerado espécie do gênero contrato preliminar.” (“apud” Promessa de Venda, verbete da Enciclopédia Saraiva do Direito, Saraiva: São Paulo, 1981, p. 86).

O Código Comercial Brasileiro, art. 191, assim define o contrato de compra e venda mercantil:

“Art. 191. O Contrato de Compra e Venda mercantil é perfeito e acabado logo que o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições; e desde esse momento nenhuma das partes pode arrepender-se sem consentimento da outra, ainda que a coisa se não ache entregue nem o preço pago. Fica entendido que **nas vendas condicionais não se reputa o contrato perfeito senão depois de verificada a condição** (art. 127).” (destaquei)

Acrescente-se mais o disposto no art. 197 deste mesmo Código:

“Art. 197. Logo que a venda é feita (art. 191), o vendedor fica obrigado a entregar ao comprador a coisa vendida no prazo, e pelo modo estipulado no contrato; pena de responder pelas perdas e danos que da sua falta resultarem.”

Estas regras são também contempladas pelo Direito Civil no seguinte teor:

“art. 114 - Considera-se condição a cláusula, que subordina o efeito do ato jurídico a evento futuro e incerto.

Art. 118 - Subordinando-se a eficácia do ato à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa.

Art. 1126 - A Compra e Venda, quando pura, considerar-se-á obrigatória e perfeita, desde que as partes acordarem no objeto e no preço.

Neste sentido decidi a 1ª. Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná na Apelação Cível 24.417-7, de 27/04/93, da Comarca de Uraí:

“Acórdão. Firmada Promessa de doação de imóveis, não pode o Promitente donatário exigir que o promitente doador a cumpra antes de se tornar o proprietário desses bens, se o negócio estava subordinado a essa condição (CC. Arts. 114 e 118).” (Apelação Cível 24.417-7, de 27/04/93 da Comarca de Uraí. (Código Civil nos Tribunais. Atualização 1996. Jurídica Brasileira, v. I, p. 186).

O relator deste acórdão, desembargador Mendonça de Anunciação cita entendimento de renomados juristas como (ob. Citada 188):

CARVALHO SANTOS, que assevera:



“A condição suspensiva, enquanto pendente, tem em suspenso a aquisição do direito respectivo. Não há direito adquirido, nem obrigação e nem ação - nihil interim debeat, mas somente expectativa de direito - spes debitum iri.

O credor de um direito assim dependente é apenas um credor eventual” (Código Civil Brasileiro Interpretado, v. III, p. 51).

SERPA LOPES, no mesmo sentido salienta, a propósito do tema, que “o nascimento do direito fica suspenso, e a obrigação não existe, durante o período de pendência da condição suspensiva, **o titular de uma situação jurídica condicional e suspensiva não tem senão expectativa.**” (Curso de Direito Civil, v. I, p. 436, n. 343, 6ª. ed., Freitas Bastos, 1988). (destaquei)

WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, simplificando o assunto enfatiza que:

“antes de realizada a condição, o ato é ineficaz e nenhum efeito produz.” (Curso de Direito Civil, v. 1º., p. 234, Saraiva, 1962).

O Código Tributário Nacional também seguiu a mesma regra acima exposta, dispondo o seguinte:

“Art. 116 - Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

.....
II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.”

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;”

A doutrina é pacífica quanto ao verdadeiro sentido do compromisso de venda e compra, lecionando o mestre Sílvio Rodrigues :

“O compromisso de venda e compra, como contrato preliminar que é, tem por objeto um contrato futuro de venda e compra. Assim sendo, pode ser definido como o ajuste de vontades, por meio do qual os contratantes prometem reciprocamente, levar a efeito uma compra e venda (...).

O contrato de compromisso de compra e venda, cujo fim é a outorga de um contrato definitivo, gera para as partes uma obrigação de fazer recíproca: a de passarem um contrato definitivo - a compra e venda.” (“apud” SILVIO RODRIGUES, Direito Civil, Dos Contratos e das Declarações Unilaterais de Vontade, 11ª. ed., São Paulo: Saraiva, 1980, v. 3, p. 176/177).

“O art. 1126 (do Código Civil), considerando perfeita a venda desde que haja acordo sobre a coisa e sobre o preço, oferece os três elementos que compõem esse contrato: consensus, pretium et res.

O consentimento (consensus) deve recair sobre o objeto e sobre o preço, com a deliberação de alcançar o resultado que o contrato oferece: a aquisição da coisa e a transferência do preço. Daí o mister de distinguir a compra e venda do contrato preliminar de compromisso de compra e venda.

O compromisso - por isso que é contrato preliminar - tem por objeto um futuro contrato de compra e venda; enquanto que, neste último contrato, as partes se obrigam: uma, a transferir o domínio da coisa; outra, o preço ajustado.”(apud” SILVIO RODRIGUES, ob. Cit., p. 144).

Com se verifica na doutrina, na jurisprudência e na legislação acima transcritas, o contrato de promessa de venda e compra é típico de contrato com cláusula suspensiva e que, por isso mesmo, somente se completa com o implemento desta condição. No presente caso, a venda não era perfeita porque não havia ainda o consenso definitivo sobre a coisa prometida, mas apenas sobre o preço, então ainda não haviam se completado os três elementos que compõem o contrato de compra e venda : consensus, pretium et res, como nos ensina o mestre Silvio Rodrigues.

Não se pode confundir o consentimento em relação à coisa fretada que, por se responsabilizar pela aeronave e todos os seus equipamentos, seguro, etc., a afretadora não poderia concordar com qualquer outra que pudesse apresentar defeitos ou falta de equipamentos caríssimos, sob pena de estar recebendo gato por lebre. A aeronave fretada era identificada no contrato de fretamento, e não poderia deixar de ser, a exemplo daquela contratada com Sistema Mineração Ltda. (fl. 271/280), cujos anexos II (fls. 281/283) e V (fl. 286) identificam a aeronave e seus equipamentos objeto do fretamento. Esta identificação não pode ser aproveitada para completar o contrato de promessa de venda e compra de aeronave (fls. 264/269), porque são autônomos e de natureza diferentes.

Relatam os autuantes que a LÍDER, ao termo do “Contrato de Promessa de Venda e Compra de Aeronave”, emitia Nota Fiscal de venda da aeronave, que já estava em poder da contratante desde a data da assinatura dos contratos, no valor correspondente à soma dos valores históricos dos “Adiantamentos de Clientes” registrados na conta passiva do grupo 2121.0000-9, sendo baixada em contrapartida com a conta de receita na venda de bens patrimoniais do grupo 3.4110002-1, conta que registra o faturamento mensal da empresa, e que este valor representa parcela ínfima em relação ao expresso em dólares originalmente contratado. Deste relato, constata-se que a fiscalização identificou um fato indiciário de omissão de receita não operacional. Neste caso, caberia atualizar os valores adiantados nas mesmas bases contratadas, ou seja, pela variação cambial do dólar americano, quando o valor faturado seria bem maior do que o declarado pela Recorrente, já que a mesma fiscalização informa no item 1.2 do Auto de Infração que os adiantamentos geraram variação cambial dedutível no resultado do exercício.

Conclui-se, portanto, que os “Contratos de Promessa de Venda e Compra de Aeronave” e “Contratos de Fretamento de Aeronave” celebrados entre a Recorrente e suas clientes

afretadoras e promissárias-compradoras classificados na modalidade “A” não se constituem em uma única operação, e portanto não caracterizam o Contrato de Venda com Reserva de Domínio, devendo-se considerar que os mesmos são autônomos, de natureza diversa, e que as alienações das aeronaves relacionadas no Item 1 do Termo de Verificação Fiscal (Vendas não Contabilizadas de Aeronaves (Item 1.1 do Auto de Infração) somente se completaram nas datas previstas nos respectivos contratos de “Promessa de Venda e Compra” e não no ato de sua celebração como entenderam os autuantes, devendo-se excluir da base tributável os valores lançados neste item, relativamente à referida modalidade, cujos valores foram demonstrados às fls. 48/51.

Quanto à modalidade “B”, não há dúvidas de que os contratos celebrados foram definidos pelas partes contratantes como sendo de “ Compra e Venda Com Reserva de Domínio”. Nestas condições, consideram-se perfeitas as vendas, nos termos do art. 1126 do Código Civil, pois já houve o consentimento entre as partes sobre o objeto e sobre o preço, com a deliberação de alcançar o resultado que o contrato oferece: a aquisição da coisa e a transferência do preço, portanto já foram definidos nos contratos os três elementos que compõem o contrato: consensus, pretium et res, como ensina o mestre Sílvio Rodrigues acima mencionado.

A posse da aeronave alienada à ITAPEMIRIM TÁXI AÉREO LTDA. foi efetivada através do Termo de Recebimento de Aeronave assinado em 27/02/89 pelas partes contratantes (fl. 584), conforme previsto na Cláusula Quinta do Anexo I ao “Contrato de Compromisso de Venda e Compra de Aeronave com Reserva de Domínio” (fl. 571/580). Nas mesmas condições foi dada a posse à CEESA da aeronave PT-LZS alienada em 13/07/89 (fl. 683/701), conforme Termo de Recebimento de Aeronave assinado em 30/09/89 (fl. 701), não restando outra condição nos contratos celebrados senão a de transferência do domínio quando do pagamento da última prestação, mas esta condição já não influirá na ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, devendo-se negar provimento ao Recurso na letra “B” deste item, quanto à natureza do contrato, ou seja, o que vale é o que está expresso no contrato, porque nele está consubstanciada a natureza do negócio e a Recorrente não provou ter sido realizado outro tipo de contrato que não o de compra e venda a prazo com reserva de domínio, ao contrário, à fl. 412 a Recorrente confirma esta operação, entendendo, apenas, que a condição resolutória de transferência de domínio suspenderia a ocorrência do fato gerador do tributo, o que não é verdade pela própria definição deste tipo de contrato como acima transcrito. Assim, devem ser mantidos neste item os valores apurados no demonstrativo de fls. 52/53, eis que a Recorrente não apurou divergência na alienação destas duas aeronaves, conforme Demonstrativos 01-R (fls. 929/939 e 02-R (932, 950 e 951). Portanto, deve-se excluir da base tributável os valores relativos à modalidade “A”, remanescendo os valores da modalidade “B”, como abaixo demonstrado:

PERÍODO-BASE	VALOR RECORRIDO	VALOR EXONERADO	VALOR REMANESCENTE
1988	Cz\$ 9.152.986,25	Cz\$ 9.152.986,25	0,00
1989	Ncz\$ 2.156.182,85	NCz\$2.125.575,47	30.607,38
1990	Cr\$ 121.402.588,45	Cr\$121.250.744,73	151,843,72
1991	Cr\$ 11.891.005,91	10.540.777,15	1.350.228,76

Relativamente à modalidade “C” deste item, a alienação ocorreu em abril de 1985, através do “Instrumento Particular de Compromisso de Fretamento de Aeronave” (fls. 742/751 do Anexo 01), onde as condições de fretamento correspondem, ao contrário do que estatui o contrato, a uma operação de alienação definitiva, para recebimento parcelado, como descreve a fiscalização às fls. 26/28 deste processo. Neste caso, não houve a celebração de contrato com a denominação de “promessa de venda e compra”, nem o contrato de fretamento foi executado pela LÍDER como tal, pois a própria GUMAC recebeu a aeronave nos Estados Unidos, como previsto nas Cláusulas 6ª. e 10ª. do Contrato, tão logo a Líder providenciou a Guia de Importação. Entretanto, a fiscalização informa que não apurou lucro nesta operação em vista da mesma já ter sido alcançada pela prescrição (entenda-se decadência). Entendo que, se a tributação é diferida, a decadência ocorrerá na medida em que o lucro realizado não seja tributado pela autoridade lançadora no período quinquenal posterior, a partir do seu recebimento e não o todo na data considerada de alienação.

Como se verá no item seguinte, a fiscalização apurou a variação cambial incidente sobre os valores a receber (fls. 68/69) e fez o resumo constante do Demonstrativo 02 (fl. 54), para que fosse tributada a variação cambial sobre as parcelas a receber. Cabe examinar, então, o reflexo da variação cambial em relação ao critério de tributação adotado no presente item.

1.2 - Variação Cambial não Tributada

Fica prejudicado o lançamento relativo ao Item 2 do Termo de Verificação Fiscal (Receita de Variação Cambial sobre os Direitos Decorrentes dos Contratos de Alienação das Aeronaves relativas à modalidade “A”), visto que este item é decorrente do primeiro, em razão de ambos repousarem sob o mesmo suporte fático, devendo-se excluir da base tributável os valores lançados nesta modalidade neste item.

O valor correspondente ao exercício de 1988, período-base de 1987, relativamente à alienação da aeronave PT-LHJ à GULMAC em abril de 1985, por se tratar de tributação diferida, o prazo decadencial deve ser contado não desde o momento da alienação, mas a partir de quando ocorreu a disponibilidade econômica de cada parcela, cujo controle é feito no LALUR, conforme determina o parágrafo único do mesmo artigo 319 do RIR/80. Portanto, tendo a Recorrente apresentado a declaração de rendimentos do exercício de 1988, período-base de 1987 em 29/04/88 e a mesma restou cientificado do Auto de Infração em 15/04/93, o crédito tributário ainda não havia sido alcançado pela decadência. Consequentemente, é válida a tributação da variação cambial neste caso, devendo-se manter os valores apurados no Demonstrativo 02 (fl. 54) relativamente à modalidade de negócio “B” (aeronaves PT-LVO, PT-LZS), por ter havido apenas o contrato de compra e venda com reserva de domínio, excluindo-se os valores relativos à modalidade “C” (aeronave PT-LHJ), por ter havido apenas o contrato de fretamento de aeronave (fl. 952). Após compensados os valores positivos com os negativos ali apurados, ficaram assim resumidos os valores excluídos e remanescentes:

PERÍODO-BASE	VALOR RECORRIDO	VALOR EXCLUÍDO	VALOR MANTIDO
1987	15.020.152,49	15.020.152,49	0,00

1988	Cz\$ 452.308.516,29	Cz\$ 452.308.516,29	0,00
1989	Ncz\$ 80.123.868,47	NCz\$ 37.602.737,74	NCz\$ 42.521.130,73
1990	Cr\$1.264.368.401,70	Cr\$ 230.460.640,39	Cr\$ 1.033.907.761,31
1991	Cr\$5.352.311.388,80	(Cr\$ 331.461.444,80)	Cr\$ 5.683.772.833,60

Como já esclarecido no item anterior, a classificação dos contratos de fretamento como contratos de compra e venda, somente poderia ensejar a mudança de sua natureza jurídica se fosse comprovada a existência de simulação. Portanto, seria insuficiente a exclusão efetuada pela autoridade recorrida (fl. 759), conforme Demonstrativo 02-R elaborado pela Recorrente às fls. 931/933,950 e 951, relativamente à aeronave PT-LHJ, já que as aeronaves PT-LVO, PT-LZS, classificadas na modalidade “B” não foram objeto de fretamento.

São procedentes as arguições da Recorrente relativas à postergação dos tributos e contribuições, visto que a fiscalização teria que observar o disposto no art. 171 e parágrafos do RIR/80, se verificasse irregularidades quanto ao período-base de ocorrência do fato gerador, quando deveria excluir do lançamento a parcela já oferecida à tributação pela Recorrente em período-base posterior e não somente tributar o valor total da variação cambial como se nada houvesse sido recolhido pela mesma. Assim, os resultados dos exercícios fiscalizados deveriam ser reconstituídos para se apurar as eventuais diferenças de tributos e contribuições devidos. Entretanto, não seria o caso de nulidade do lançamento, pois a descrição dos fatos foi no sentido de que houve a postergação, faltando à fiscalização reconstituir o resultado do exercício. Como assim não procedeu, restaria apenas a exclusão do valor exigido a maior, se houvesse pagamento de tributo ou contribuição pela Recorrente, o que não ocorreu pela apuração de prejuízos nos referidos períodos-base de inclusão das receitas postergadas.

Acrescente-se, ainda, as diferenças apuradas pela Recorrente relativas às diferenças IPC/BTNF nos valores de Cr\$2.680.209.385,45 no período-base de 1990 e de Cr\$12.779.892.922,15 no período-base de 1991, respectivamente, que deduzidas da receita de variação cambial apurada pelos autuantes, ainda assim resultariam os saldos credores de correção monetária de Cr\$1.403.144.823,73 e Cr\$7.355.690.332,75 nos mesmos períodos-base, que seriam suficientes para absorver todas as demais autuações procedidas nos mencionados exercícios, conforme Demonstrativo n. 03-R (fls. 954/957), haja vista que o Decreto n. 332/91, como se verá mais adiante, extrapolou a sua competência constitucional ao restringir os efeitos dos referidos encargos, diferindo-os para os exercícios a partir de 1994, período-base de 1993, não tendo nenhuma consequência essa disposição, como já vem decidindo este Conselho, a exemplo dos Acórdãos mencionados pela Recorrente 108-00.963/94, 101-87.420/94 e 101-87.859/95, cujas ementas foram transcritas às fls. 838/839.

Portanto, considerando-se que a tributação neste item resultou incidente apenas sobre as parcelas remanescentes relativas aos contratos classificados na modalidade “B”, deve-se excluir daqueles valores apenas os efeitos da correção monetária referente à diferença do IPC/BTNF apurada no referido Demonstrativo 03-R (fls. 954/957), correspondente às aeronaves PT-LVO e PT-LZS, conforme abaixo resumidos:

AERONAVE	1990	1991
PT-LVO	Cr\$ 496.222.260,68	Cr\$ 2.366.108.928,61

Processo n.º : 10680.004175/97-43
Acórdão n.º : 101-91.594

PT-LZS	Cr\$ 1.186.079.411,48	Cr\$ 5.655.516.303,44
TOTAL	Cr\$ 1.682.301.672,16	Cr\$ 8.021.627.223,05

Excluindo-se estas diferenças de IPC/BTNF da variação cambial remanescente acima demonstrada nos períodos-base de 1990 e 1991, ainda assim resulta um saldo desta diferença de IPC/BTNF não absorvido pela receita de variação cambial remanescente, apurada após realizado o ajuste acima referido, como a seguir demonstrado:

PERÍODO BASE	VARIAÇÃO CAMBIAL REMANESCENTE	IPC/BTNF	SALDO
1990	Cr\$ 1.033.907.761,31	Cr\$1.682.301.672,16	(Cr\$ 648.393.910,85)
1991	Cr\$5.683.772.833,60	Cr\$8.021.627.223,05	(Cr\$2.337.854.389,45)

Além disso, restaria ainda considerar a exclusão das parcelas de receita de variação cambial em cascata, em vista da fiscalização ter incluído na matéria tributável de cada exercício o valor da variação cambial tributada no exercício anterior, sem levar em consideração a repercussão no patrimônio líquido gerado pela reserva oculta, que por sua vez gera correção monetária devedora a partir do exercício seguinte. A jurisprudência deste Conselho é remansosa no sentido de admitir tal reflexo, conforme ficou assente nos acórdãos mencionados às fls. 843/844, com o fim de neutralizar os efeitos dos elevados índices inflacionários e da indexação da economia nas demonstrações financeiras e na apuração do lucro real, conforme previsto no art. 3.º da Lei n.º 7.799/89 e esclarecido através do Parecer Normativo n.º 02/96, não obstante a Recorrente não tenha demonstrado os valores que afetaram o lucro líquido dos exercícios autuados. Entendo, portanto, que mesmo prevalecendo o entendimento da fiscalização, excluindo-se as parcelas aqui mencionadas, certamente não restaria matéria tributável neste item, concluindo-se pela improcedência do lançamento ainda nesta hipótese, para dar provimento parcial ao Recurso neste item, para excluir da base tributada nos períodos-base de 1987, 1988 e 1990 e 1991 os valores lançados neste item, por força dos ajustes acima efetuados, remanescendo a tributação do valor remanescente acima demonstrado relativo ao período-base de 1989 no valor de NCz\$ 42.521.130,73.

1.3 - Receita Financeira oriunda da venda a prazo de aeronaves

De igual modo ao verificado no item I.2, a tributação do Item I.3 do Auto de Infração constitui-se num reflexo direto da autuação procedida no Item I.1 do Auto de infração. A Recorrente contabilizou no Ativo Imobilizado os juros pagos na aquisição das aeronaves. Estes juros geraram correção monetária credora nos períodos-base autuados. A fiscalização comparou os juros recebidos pela Recorrente de suas clientes pela suposta venda das aeronaves com os pagos às suas fornecedoras no exterior. Utilizou-se, portanto, do regime de caixa, para fazer a comparação entre juros recebidos e juros pagos. Assim, certamente haverá diferenças, salvo se os valores forem coincidentes e se forem pagos no mesmo mês. Considerando-se que os valores dos contratos de aquisição e de promessa de venda das aeronaves sejam coincidentes, inclusive nas taxas de juros, se a comparação for feita entre os juros contratados na venda e na compra e não com base nos juros recebidos e pagos, certamente não

haverá diferença a tributar, pois as condições de financiamento para as vendas são as mesmas para as compras.

Ainda que houvesse a diferença apurada pela fiscalização, se for excluída a correção monetária decorrente da diferença de IPC/BTNF tributada a maior nos referidos exercícios pela Recorrente, bem como se for estornada a receita de correção monetária de balanço já tributada, não restará matéria tributável neste item, conforme Demonstrativo n.º 03-R (fls. 954/957). Ao que tudo indica, o critério utilizado pela Recorrente foi favorável ao Fisco, pois além de não deduzir os juros pagos na aquisição das aeronaves, porque os ativou, ainda ofereceu à tributação a correção monetária de balanço. Portanto, a soma das diferenças de IPC/BTNF relativas às aeronaves PT-HTF, PT-LVR, PT-MAL E PT-LZS correspondem a Cr\$1.882.532.742,45 e Cr\$8.976.375.876,22 em 1990 e 1991, respectivamente. Estes valores são mais do que suficientes para infirmar a autuação neste item, devendo ser excluídos da base tributada os valores lançados de Cr\$15.591.040,03 em 1990 e Cr\$32.093.185,86 em 1991.

Ressalte-se que, se prevalecesse a exigência neste item, considerando-se que os lançamentos de ajustes efetuados pela Recorrente ocorreram em 30/12/90 e 10/09/92, restaria à fiscalização reconstituir o lucro líquido dos respectivos exercícios para excluir da tributação os valores já recolhidos, haja vista a disposição do art. 171 e parágrafos do RIR/80, que disciplina a postergação do pagamento do tributo ou contribuição. Além disto, a maior parte do lançamento neste item refere-se a Contratos de Fretamento de Aeronaves, cujas prestações foram oferecidas à tributação à medida da realização, devendo-se dar provimento ao Recurso neste item.

1.4 - RECEITA NÃO OPERACIONAL NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO

Relativamente ao Item 1.4 do Auto de Infração (Item III do Termo de Verificação Fiscal), esclareça-se que o item 4.1 do Parecer Normativo 11/76 traz orientação quanto ao tratamento tributário a ser dado às **receitas variáveis** que dependem de evento futuro, por sua natureza aleatória, devendo, por isso, ser contabilizadas no período-base de sua disponibilidade jurídica. É diferente do presente caso em que o contrato já fixa a obrigatoriedade da promissária-compradora de pagar todas as obrigações nos termos contratuais, perdendo automaticamente todos os valores já pagos no caso de rescisão contratual. Neste caso não havia a eventualidade futura para a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Para que este ocorresse bastava haver a rescisão contratual. O fato gerador da obrigação tributária ocorreu quando se verificou a rescisão contratual prevista na Cláusula Oitava do “Contrato de Promessa de Venda e Compra” (fl. 267), cujo parágrafo único tem a seguinte redação:

“CLÁUSULA OITAVA - CASOS DE INADIMPLEMENTO

.....
Parágrafo Único - Ocorrendo qualquer das hipóteses acima previstas, especialmente a falta de pagamento, nos respectivos vencimentos, de qualquer das obrigações pecuniárias da PROMISSÁRIA, considerar-se-á automaticamente rescindido o presente contrato, perdendo a PROMISSÁRIA as quantias já pagas.”

Trata-se, portanto, de cláusula resolutória, como entendeu o magistrado que julgou a mencionada Ação Declaratória (fl. 354) quando afirma:

“Ora, no caso em exame, houve o ajuste expresso em torno da hipótese de inadimplemento de cada contrato, pelo descumprimento de qualquer das Cláusulas pelos interessados. Acordaram as partes a **condição resolutiva** a que se refere o art. 119 do Código Civil, parágrafo único).” (destaquei)

A Recorrente já havia recebido a mencionada importância em 19/11/91 (fl. 289). Entretanto, por força da Ação Declaratória impetrada em juízo, ficou em suspenso o momento de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, cuja condição suspensiva foi implementada com a sentença prolatada em 23/10/92, favorável à Recorrente, momento este em que foi confirmada a disponibilidade jurídica que havia sido suspensa. Com a sentença prolatada em favor da Recorrente, completaram-se as condições necessárias e suficientes para ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou seja, a disponibilidade econômica e a jurídica. Os recursos posteriores a essa decisão judicial já não têm mais nada a ver com a ocorrência do fato gerador. Como bem disse a Recorrente, quando argüiu o direito à dedutibilidade da contribuição social no período-base de competência, independentemente do exercício do direito de recurso à via judicial para discutir sua legalidade, aqui também se aplica o mesmo princípio. Se da decisão final resultar em sucesso para a Recorrente, como realmente ocorreu, como alega em seu Recurso (fl. 856), os tributos já haviam sido reconhecidos e possivelmente recolhidos nos seus respectivos vencimentos, nada mais havendo a fazer; se, ao revés, houvesse o insucesso, o procedimento seria reconhecer a perda equivalente, contabilizando-a no período-base em que ocorresse o trânsito em julgado.

Não pode ser aplicado a este caso o entendimento deste Conselho exposto nos Acórdãos citados às fls. 853/855, pois ali se tratou de situações bem diversas da que se discute neste item. Depósito judicial não é disponibilidade econômica da empresa, que se perder a demanda transforma-se automaticamente em renda da União. Portanto, sua correção monetária não pode ser reconhecida como receita enquanto não se definir o direito, ao contrário deste item onde a Recorrente possui um contrato que lhe assegura o direito à arras, no caso de rescisão contratual, estando o valor definido, faltando apenas reconhecer a resolução do contrato para se consubstanciar o direito à conversão do valor recebido como adiantamento de cliente para receita ou ganho.

Também não se aplica o disposto no art. 171 do RIR/80, visto que no momento da autuação ainda não havia a Recorrente feito o pagamento do imposto relativo a esta matéria, que segundo informa à fl. 852 somente em 26 de maio de 1993 fez o lançamento da receita em conta de Receitas Operacionais (fls. 1003/1005), não havendo a alegada inadequação da capitulação legal.

Por outro lado, a fiscalização entendeu que o fato gerador da obrigação tributária ocorreu em 31/12/91, quando a Recorrente deixou de reconhecer a receita correspondente ao saldo existente na conta passiva “Adiantamento de Clientes”, considerando apenas a disposição resolutiva do contrato, quando esta estava em discussão judicial. A Recorrente, ao pleitear em juízo a declaração da inexistência de relação jurídica cumulada com a condenação em Cláusula Penal, está deixando claro que a disponibilidade jurídica está sub judice, ainda dependendo do reconhecimento judicial da resolução do

contrato. Portanto, não se consumou a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, pois apenas a disponibilidade econômica estava em seu poder, não se aplicando, de imediato, a disposição contida no art. 116, II c/c art. 117, II do CTN que assim dispõem:

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

.....
II - tratando-se da situação jurídica, desde constituída, nos termos de direito aplicável.

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:

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

A Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídica cumulada com Condenação em Cláusula Penal significa que a Recorrente não conseguiu, por si só, fazer valer os termos do contrato com sua cliente, de forma a reconhecer seu direito contra a promissária-compradora, a partir do inadimplemento das obrigações contratuais. Apesar de se tratar de uma condição resolutória, foi necessário a intervenção judicial para fazer valer o ajuste entre as partes. Nesta situação, somente após a decisão judicial favorável já em primeira instância, e não somente após o trânsito em julgado, como defende a Recorrente, poderia ser exigido desta o reconhecimento da receita ou ganho, não havendo neste fato incompatibilidade com o disposição do art. 118 do CTN.

O reconhecimento da receita operacional somente em 26/05/93, com o trânsito em julgado, ocasião em que a Recorrente baixou o valor da conta de “Adiantamento de Clientes” e reconheceu o valor como receita operacional, somente deve ser entendido como postergação do pagamento dos tributos e contribuições em procedimento administrativo superveniente. O recurso de apelo e outros mais cabíveis, são situações jurídicas posteriores à decisão judicial que declarou a resolução contratual e, portanto, declarou a cliente da Recorrente devedora desta última no valor apurado pela fiscalização.

Portanto, tendo sido prolatada a sentença favorável à Recorrente em 23/10/92, somente a partir desta data ocorreu a disponibilidade jurídica, podendo o Fisco exigir, a partir daí, o reconhecimento da receita ou do ganho. Portanto, errou o Fisco na identificação do período-base de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, motivo pelo qual deve ser excluído da base tributada no período-base de 1991 o valor lançado de Cr\$644.000.000,00.

1.5 - RECEITA APROPRIADA A MENOR

Neste item a fiscalização considerou válido o “Contrato de Arrendamento” firmado entre a recorrente e a empresa OK Benfica Companhia Nacional de Pneus, como também o “Contrato

de Promessa de Compra e Venda” firmado com Pneus OK Ltda., não obstante tais contratos possuem as mesmas cláusulas dos anteriores. Até aqui os autuantes vinham transmudando a natureza jurídica dos “Contratos de Fretamento” e “Contratos de Promessa de Compra e Venda” para “Compra e Venda”, considerando como data de alienação, a data de assinatura dos contratos. Assim, houve mudança total na sistemática utilizada anteriormente para desclassificar a natureza jurídica dos contratos, fazendo válido o que já havia sido rejeitado.

A Recorrente levanta a hipótese de ter a fiscalização mudado a sistemática anteriormente adotada pelo fato de terem sido celebrados os contratos em 01/06/86, portanto já havia decorrido o prazo decadencial previsto no art. 173, I e seu parágrafo único do CTN, o que seria defeso ao Fisco proceder a qualquer lançamento a título de ganho na alienação das aeronaves. Mesmo a título de prestações de arrendamento como pretende o Fisco, o lançamento não poderia mais ser efetuado, especialmente porque resultante da descaracterização de negócio jurídico efetivamente efetuado em 01/06/86, restando ao Fisco homologar o imposto apurado e as respectivas operações que lhe deram causa, realizadas pela contribuinte no prazo decaído. Não creio que possa ter havido tal intenção, mesmo porque o prazo decadencial se completaria no final de abril de 1993, enquanto a Recorrente foi cientificada do Auto de Infração em 14/04/93 (fl. 08), antes portanto de completar o quinto ano previsto para a ocorrência da decadência.

Por outro lado, como ficou esclarecido no item 1.1 acima, os contratos celebrados pela Recorrente e suas clientes são autônomos e distintos, não podendo haver se descaracterizados pela presunção de que se tratem de uma única operação, visto que a fiscalização não comprovou que a Recorrente tenha simulado os Contratos de Fretamento para evitar a tributação do ganho de capital na alienação das aeronaves, devendo-se considerar aqui os mesmos argumentos expendidos relativamente ao item 1.1 no que se refere à natureza jurídica dos contratos celebrados pela Recorrente e suas clientes.

A Recorrente e as empresas OK Benfica Nacional de Pneus e Pneus OK Ltda. não são ligadas entre si, pois as últimas não são sócias da primeira e vice-versa.

A ligação se dá em relação aos sócios, administrador, titular da pessoa jurídica que com ela realizam negócios ou ainda em relação ao cônjuge e os parentes até o terceiro grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física. O fato das outras empresas contratantes terem os mesmos sócios não tem qualquer pertinência com a ligação de que trata a legislação de regência. Mesmo que as outras empresas contratantes sejam interligadas, como entendeu a autoridade recorrida (e neste particular inovou a autoridade recorrida), ainda assim não se vislumbra a irregularidade apontada pela fiscalização, visto que a interligação só alcançaria aquelas e não a Recorrente, haja vista que as empresas OK BENFICA e OK PNEUS não possuem qualquer participação societária na Recorrente, e os sócios das mesmas não são sócios da Recorrente, não podendo ser ligadas, pelo simples fato de não serem sócias ou administradoras da Recorrente, como também não são interligadas com esta última, porque os sócios daquelas não são os sócios desta, para que houvesse a possibilidade de realização de negócio favorecido com o sócio controlador.



Entretanto, se ainda restassem matérias tributáveis neste item, seriam pertinentes os argumentos expendidos nos itens 88 a 100 do Recurso e Docs. de n. 02-R (fls. 1006/1008), quando então dever-se-ia reconstituir o lucro líquido para apurar a diferença de tributo ou contribuição a ser lançado, em vista do disposto no art. 171 e seus parágrafos do RIR/80. Também caberia excluir, a partir do 2.º período-base, a correção monetária da reserva oculta formada a partir da majoração do lucro líquido com a inclusão de valores integrantes do ativo imobilizado da Recorrente (Aeronave PT-POK), objeto do arrendamento), haja vista que a autuação alcançou 5 exercícios, como já é matéria assente neste Conselho de Contribuintes, como bem mencionado pela Recorrente, transcrevendo Acórdãos desta e de outras Câmaras deste Conselho à fl. 844, devendo-se dar provimento ao Recurso neste item.

1.6 - DIFERIMENTO INDEVIDO DE RECEITA

A Líder celebrou o contrato de arrendamento da aeronave PT-HSN com R. R. Administração e Comércio S/A em 01/01/87 (fls. 1320/1323 do anexo 02). As duas últimas parcelas, com vencimento para 30/10/90 e 30/04/91, não foram registradas pela Líder em conta de Receita de arrendamento porque, em 03 maio de 1991, ela emitiu a Nota Fiscal n.º 000487-A, no valor de Cr\$10.836.916,34, correspondente à venda da aeronave à mesma empresa fretadora R. R. Administração e Comércio S/A (doc. fl. 1330 do Anexo n. 02). A liquidação desta fatura foi efetuada pela adquirente, utilizando-se das parcelas de “Adiantamentos”, no montante de Cr\$9.926.615,37 mais um complemento de Cr\$910.300,37 (docs. fls. 1331/1332 do Anexo n. 02). Verifica-se que a venda da aeronave somente se concretizou em 03 de maio de 1991 (fl. 1331 do Anexo 02), enquanto a penúltima prestação do arrendamento foi recebida pela Recorrente em 30/10/90, portanto o fato gerador da obrigação tributária ocorreu mais de 6 (seis) meses antes da ultimação da venda, quando então deveria ter sido tributada aquela receita de fretamento. Apenas a última prestação vencida em 30/04/91 pode ser considerada como parte do preço da aeronave vendida, posto que o período de apuração do imposto era anual naquele ano.

As alegações da Recorrente de que optou pela venda antes do término do contrato de fretamento não foram comprovadas, pois somente com o termo de rescisão contratual poder-se-ia verificar a natureza jurídica dos contratos celebrados entre as partes contratantes, inclusive constatar se houve ou não a alteração contratual de fretamento para compra e venda da aeronave.

No entendimento da fiscalização, houve o diferimento da tributação da parcela de Cr\$2.955.562,99, recebida em 30/10/90, enquadrando a infração no art. 171 do RIR/80, porém não tributou apenas a diferença de imposto apurada após reconstituição do lucro líquido, mas toda a receita. A autoridade julgadora de primeira instância manteve a autuação deste valor no período-base de 1990, mas determinou a sua exclusão do valor da receita no período-base de 1991. Este procedimento não está correto, pois trata-se de postergação de pagamento de imposto como a própria fiscalização assim enquadrou no Auto de Infração. Em se tratando de postergação de imposto, caberia a tributação apenas da diferença verificada após compensar o imposto pago em período-base posterior. Entretanto, no período-base de 1991, exercício de 1992, não foi apurado lucro real, mas prejuízo fiscal (fl. 384v). Como no período-base de 1990 também foi apurado prejuízo (fl. 366), o procedimento determinado pela autoridade recorrida é válido, eis que a receita foi incluída no período-base de competência (1990) e excluída no período-base de 1991, posto que neste último período não houve apuração imposto devido, conseqüentemente não houve pagamento de imposto relativo à matéria em questão.

Apesar da Recorrente alegar que antes de findar a locação da aeronave e, após apurar o real valor dessa aeronave no mercado internacional, depois de depreciada após 11 anos de uso e ter estipulado o preço pelo qual aceitaria em proposta da arrendatária em valores da época de Cr\$10.836.916,34, nada provou a respeito dessas alegações. Apenas consta o Contrato de Fretamento (fls. 1.321/1324 do Anexo 02), cópia do contracheque (fl. 1.325 do Anexo 02) e do recibo (fl. 1326/1327 do anexo 02), relativos à parcela de Cr\$2.955.562,99, que não especificam nada a respeito das alterações contratuais, que caracterizassem a extinção do contrato de arrendamento de aeronave, e transferência das duas últimas prestações desse contrato para amortizar o contrato de compra da mesma aeronave pela afretadora. E se houvesse a extinção do contrato de fretamento, não se aplicaria o disposto no art. 991 do Código Civil, pois não haveria a figura de dois débitos de mesma natureza em favor de um só credor, pois com a transferência do valor das duas últimas prestações para pagamento do preço da aeronave, já não mais haveria outro débito a pagar (o de fretamento de aeronave), devendo-se negar provimento ao recurso neste item.

2. DESP/CUSTO INDEDUTÍVEL (AJUSTE DO LUCRO EXERCÍCIO)

2.1 - ITEM DO IMOBILIZADO REGISTRADO EM CONTA DE DESPESA

A Recorrente registrou em conta de manutenção - Material de Consumo o equipamento P/N G600-320024-145 TESTADOR, adquirido em 18/11/91, no valor de Cr\$11.034.270,21, conforme docs. de fls. 232/237. Em 03/04/92 procedeu a regularização do lançamento, debitando a conta do Ativo Permanente e creditando a conta de Prejuízos Acumulados, conforme docs. de fls. 231/232. A autoridade recorrida determinou de ofício a compensação do prejuízo fiscal apurado no período-base de 1991, tendo em vista a regularização apresentada pela Recorrente no LALUR (fl. 1508 do Anexo 3).

A Recorrente argüi que o Fisco ao invés de simplesmente glosar a despesa deveria lançar apenas a eventual diferença de imposto que viesse resultar do errôneo lançamento referente à antecipação de despesa pelo curto período de 4 meses, haja vista o entendimento já firmado por este Conselho de Contribuintes nos Ac. 101-85.908/93 e 101-85.994/94, cujas ementas foram reproduzidas no item 185 do Recurso, que afirmam ser improcedente o lançamento fiscal baseado em simples glosa de despesa, quando o critério jurídico aplicável é o da postergação. Ocorre, porém, que a Recorrente apurou prejuízo fiscal no período-base de 1991 e nos períodos posteriores de 1992, não havendo pagamento de imposto no período de regularização da escrituração da receita. Sendo assim, não se aplica o disposto no art. 171 do RIR/80, pois este pressupõe o pagamento do imposto no período posterior ao devido.

A falta de apresentação de declaração retificadora, não prejudica o direito da Recorrente compensar o prejuízo apurado em um período com a receita ainda não tributada correspondente ao mesmo período-base, já que no período de sua regularização não houve o pagamento de imposto, para que se desse o tratamento tributário previsto no art. 171 do RIR/80. Portanto, o procedimento adotado pela autoridade recorrida é válido, para ajustar o prejuízo fiscal apurado em 1991 e no período-base de 1992, pela inclusão da

receita no primeiro e exclusão do mesmo valor no segundo, devendo-se rejeitar o recurso voluntário neste item.

2.2 - DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS À ATIVIDADE DA EMPRESA

A Recorrente cedeu em comodato a aeronave PT-LQS para a empresa BRASIF COMERCIAL EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA. O valor do seguro correspondente de Cr\$2.137.676,10 foi inicialmente contabilizado, em 31/12/91, na conta de "Adiantamentos" e em janeiro de 1992 foi estornado, através do lançamento de débito dessa conta e a crédito da conta de receita, conforme doc. 03-R (fls. 1011/1014). Apesar da fiscalização relatar os fatos na letra "A" do Item VI do Termo de Verificação Fiscal, este valor não integrou a parcela tributada neste subitem. Neste mesmo item foi constatado o pagamento de adiantamentos para aquisição futura de aeronave, como sempre vinha fazendo a Recorrente. No entanto, foram glosadas as despesas correspondentes a depreciação e correção monetária. Estas glosas não procedem, haja vista que a aeronave foi cedida em comodato pela Recorrente à BRASIF, conforme documento de fls. 251/258 em resposta ao Termo 31 (fls. 243/244). A natureza do negócio realizado revela que a atividade exercida pela Recorrente requer um relacionamento comercial tal que a cessão de aeronave em comodato é uma necessidade do ramo de atividade, pois a Recorrente necessita divulgar o produto que pretende fretar ou vender, como constatou a fiscalização ao relatar que as empresas referidas nas operações fizeram adiantamentos para esse fim, revelando aí a existência do interesse comercial da Recorrente em vender a aeronave para suas clientes. Além disso, não ficou esclarecido o período em que permaneceu a aeronave cedida em comodato. Os períodos identificados se referem às datas de pagamento das parcelas do seguro e dos adiantamentos para aquisição da aeronave, mas nada fala das datas inicial e final do comodato. Portanto, as despesas de depreciação e de correção monetária relativas a essa aeronave cedida são normais e necessárias à atividade exercida pela Recorrente. O sucesso da atividade está intimamente ligado ao desempenho comprovado pelas promissárias-compradoras ou afretadoras em potencial.

O comodato é um tipo de contrato comumente celebrado pela maioria das grandes empresas, para divulgarem seus novos produtos no mercado, inclusive para provar sua eficiência e desempenho. A liberalidade exercida pela Recorrente constitui uma necessidade, sob pena de não encontrar interessados por seus produtos, por desconhecerem a eficiência e/ou desempenho para a função a que se destina. Neste item sou pelo provimento do recurso, devendo ser excluída da base tributada nos períodos-base de 1988 a 1990 todos os valores aqui lançados.

Ainda que remanescesse alguma parte tributável neste item, caberia a exclusão, a partir do 2º. exercício, da correção monetária devedora da reserva oculta do patrimônio líquido em função da majoração do lucro líquido com a inclusão dos valores integrantes do Ativo Imobilizado da Recorrente (aeronave PT-LQS), haja vista que a autuação alcançou 3 períodos sucessivos (1989 a 1991), conforme entendimento deste Conselho firmado em diversos Acórdãos, a exemplo dos citados pela Recorrente à fl. 844, dentre eles se reproduz o seguinte:

“PATRIMÔNIO LÍQUIDO (REPERCUSSÃO)

- EXS. 84/6 - Ao efetuar a tributação da correção monetária de valores ativos da empresa, em exercícios sucessivos, deverá a fiscalização considerar o reflexo da variação monetária credora no patrimônio líquido que tal procedimento acarreta a partir do segundo exercício tributado.” (Acórdãos n.º 105-4.016/90, 105-3.848 e 105-3.641/89)

Relativamente às despesas de viagem e hospedagem (Item VI - “B” a “F” do Termo de Verificação Fiscal), verifica-se que os gastos se referem viagens do Presidente, do Diretor-Superintendente, pilotos comandantes das aeronaves etc., portanto, de fácil compreensão que, em se tratando de empresa de táxi aéreo, as viagens são constantes e há a necessidade da empresa assumir com gastos de viagem e de hospedagem para seus funcionários, sejam eles Presidente, Diretor, piloto, comissários ou de outras categorias profissionais, como a relativa ao funcionário que participou do Congresso Internacional de Seguros.

Como esclarece a Recorrente, as viagens foram empreendidas por diretores da empresa com o único propósito de estabelecer contatos comerciais com terceiros envolvidos nos vários negócios que compõem seu objeto social, vislumbrando expandir seus negócios para outros países, a exemplo da Europa, onde pretendia estabelecer negócio com “top managers” da empresa British Aerospace Corporation, para operação de aeronaves Bae-146 na “Ponte Aérea “Rio-São Paulo”, através da empresa LÍDER TRANSPORTES AÉREOS S/A - AIR BRASIL, conforme foi anunciado pela imprensa nacional e até internacional, a exemplo da revista “Aviatio Week”, conforme doc. 26 e 27 (fls. 514/531).

Os esclarecimentos da Recorrente quanto às viagens de seu Presidente, Diretor-Superintendente, Gerente de Seguros dão conta de que a Recorrente é uma empresa de grande movimento comercial, nacional e internacional, necessitando, portanto, de contatos variados com outros países, buscando novas oportunidades de mercado. Portanto, as despesas realizadas com referidas viagens, mesmo que não bem explicadas na fase de fiscalização, não revelam suspeitas de gastos desnecessários como entendeu a fiscalização, haja vista a natureza dos serviços prestados pela Recorrente que requer constantes viagens, tanto no Brasil como no exterior, devendo-se excluir da tributação os valores lançados a este título.

Quanto à falta de comprovação das despesas com transporte de equipamentos (Item VI, letra “G” do Termo de Verificação Fiscal), a Recorrente apresentou a Nota Fiscal n.º 3.271-A, de 21/09/90, emitida pela empresa contratada para transporte, via de superfície terrestre, de salvados de uma das aeronaves de sua frota que havia se acidentado, isto porque o balizamento das vias de trânsito, nessas ocasiões, constitui uma norma de segurança. Como a alegação da Recorrente à fiscalização foi de que não havia como provar a efetiva realização do serviço senão através da própria nota fiscal, se ainda

restasse dúvidas quanto à efetiva realização desses serviços, caberia à fiscalização investigar se houve realmente o alegado acidente com a aeronave da fiscalizada junto ao DAC (Departamento de Aviação Civil) que poderia firmar ou não as alegações da contribuinte, além de confirmar junto à prestadora dos serviços se estes foram realmente prestados para aquela alegada finalidade, para depois autuá-la, se fosse o caso. Não consta da autuação qualquer referência à inidoneidade da referida nota fiscal. Portanto, a glosa efetuada pela fiscalização neste tópico também é indevida.

Relativamente à parte remanescente deste item, com referência à letra "H", no valor de Cr\$27.280,00, a Recorrente não se manifestou, devendo ser considerada como matéria não litigiosa, por falta de expressa manifestação no recurso. Portanto, deve-se dar provimento parcial ao Recurso neste item VI, para excluir a matéria tributada nas letras "A" a "G" e manter a tributação da parcela remanescente lançada na letra "H".

2.3 - EXCESSO DE DESPESAS RELATIVAS A AERONAVES ARRENDADAS NO EXTERIOR

A Lei n.º 6.099/74 regulamentou o tratamento fiscal a ser dado às operações de arrendamento mercantil, visando amenizar os efeitos tributários decorrentes das imobilizações de capital em detrimento do capital de giro das pessoas jurídicas, visto que a regra geral de contabilização de bens duráveis é sempre no ativo permanente, sujeitando-se à correção monetária e depreciações. Ao arrendarem bens que vão contribuir para a manutenção da atividade produtora das pessoas jurídicas, estas contabilizam as contraprestações na apuração do resultado do exercício, reduzindo, assim, o lucro líquido e, conseqüentemente, o imposto devido. Considerando que o prazo de financiamento, pela filosofia da referida Lei, deve manter uma relação com o prazo de vida útil do bem, ao final do contrato este bem estaria quase que totalmente depreciado, restando apenas um pequeno valor residual a ser ativado, resultando, com isto, uma antecipação de custo ou despesa, pois a vida útil do bem sempre tem se revelado maior do que os prazos dos financiamentos. Esta realidade é tão atual no Brasil, que este Conselho tem decidido descaracterizar o contrato de leasing quando há concentração de grande parte do pagamento nas primeiras prestações, como nos Acórdãos citados pela Recorrente às fls. 887/889. E por que este Conselho tem assim entendido? Porque o leasing foi criado como um meio de facilitar a formação de capital de giro das empresas e ao mesmo tempo incentivar a indústria nacional de bens duráveis, dentre outros incentivos, por isso não se admite a antecipação das prestações, pois assim não se estaria atendendo aos objetivos da Lei. Permitindo as empresas anteciparem despesas significa menos imposto pago. O governo então estaria incentivando a atividade produtiva, possibilitando uma economia de impostos para as pessoas jurídicas, que poderiam reinvestir nos seus próprios negócios.

Quanto aos argumentos de que o art. 313 do Regulamento Aduaneiro considera o arrendamento mercantil uma forma de financiamento de bens, pressupondo que o bem arrendado vá se incorporar ao Ativo Fixo da empresa arrendatária, só pelo fato dessa legislação considerar o bem definitivamente importado, para efeito do imposto de importação, discordo da recorrente. A legislação Aduaneira regulamenta única e

exclusivamente a tributação do Imposto de Importação devido por ocasião da internação de bens vindos do exterior. Quando se trate de bem arrendado no exterior, a legislação fixa os critérios de incidência do imposto considerando a entrada do bem no país como se fosse uma importação definitiva e não temporária como se poderia supor, já que o bem vem e pode voltar, a não ser que o arrendatário opte pela aquisição. É uma regra jurídica específica para os bens arrendados no exterior, não permitindo com isto a oportunidade para extensão interpretativa para aplicá-la a outros tributos como por exemplo o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

A imobilização das aeronaves da Recorrente não trouxe qualquer prejuízo ao Fisco, pois em assim procedendo ofereceu à tributação receitas de correção monetária, e as quotas de depreciação e correção monetária cabíveis seriam sempre menores do que se houvesse a dedução das contraprestações do Leasing, pois os prazos do arrendamento sempre são inferiores ao de vida útil do bem.

O Quadro Demonstrativo n.º 04 (fl. 81) apresenta saldos de excesso de despesas em relação às receitas de correção monetária porque, primeiro a correção monetária de balanço é feita com base no BTNF, enquanto a variação cambial leva em conta a variação do dólar americano; segundo porque, no referido demonstrativo, foi deduzido o valor da amortização efetuada durante o ano sem levar em conta que, nestas amortizações também devem estar contidas as variações cambiais, quando se considerar o tratamento contábil de deduzir as contraprestações em vez de ativar os bens. Sendo assim, ao se excluir a variação cambial relativa às parcelas de amortização (coluna F) o resultado certamente se inverterá.

A imobilização de bens de vida útil superior a um ano ou de valor superior a determinado limite é uma regra obrigatória para todas as pessoas jurídicas. No leasing, a regra torna-se em exceção. Renunciando a pessoa jurídica ao benefício fiscal proporcionado pela Lei nº 6.099/74, não cabe ao Fisco impor à mesma aquele tratamento fiscal, visto que o benefício do leasing é para a pessoa jurídica arrendatária e não para o Fisco.

Além do acima exposto, deve-se considerar, também, os efeitos da diferença do IPC/BTNF sobre o valor das aeronaves ativadas, que geraria um acréscimo considerável de correção monetária credora, conforme Demonstrativo n.º 05-R elaborado pela Recorrente às fls. 999/1002, onde apurou os valores de Cr\$2.313.128.301,73 no período-base de 1990 e de Cr\$11.029.560.664,79 no período-base de 1991, os quais deduzidos do excesso de despesa apurado pela fiscalização, ainda assim restaria um saldo credor de correção monetária a maior tributado pela empresa nos montantes de Cr\$1.661.072.109,62 e Cr\$4.479.926.555,94, respectivamente, suficientes para absorver todas as demais autuações procedidas nos mencionados exercícios. Este entendimento já é assente neste Conselho, a exemplo do Acórdão 101-87.420/94, cujo voto foi destacado pela Recorrente às fls. 839/842.



Outro argumento válido da Recorrente, com o qual é de se concordar, é o fato da fiscalização não ter utilizado o critério de postergação do imposto se isto realmente houvesse ocorrido, quando então aplicar-se-ia o disposto no art. 171 do RIR/80. Nessa situação caberia reconstituir o lucro líquido da pessoa jurídica, para verificar a diferença de imposto a pagar, após compensar o que foi postergado, se fosse o caso. Além disso, ainda restaria reconhecer o acréscimo de correção monetária sobre a reserva oculta a ser afluída ao patrimônio líquido em função da majoração do lucro líquido com a inclusão dos valores integrantes do Ativo Imobilizado da Recorrente, ou seja, a inclusão no ativo das 10 (dez) aeronaves arrendadas, devendo-se excluir tais valores a partir do 2.º período-base, conforme argüi a Recorrente nos itens 124 a 129 do Recurso e de acordo com o entendimento já assente neste Conselho em vários Acórdãos, a exemplo dos citados pela contribuinte à fl. 844. Portanto, sou pelo provimento do Recurso também neste item, para excluir da matéria tributada os valores autuados nos respectivos exercícios.

3.1 - Despesas não Comprovadas, conforme descrito no item VIII do Termo de Verificação Fiscal à fl. 44

As despesas com viagens contabilizadas pela Recorrente não foram comprovadas. Levanta a suspeita de extravio durante o período em que toda a documentação esteve em poder da fiscalização, protestando pela sua juntada posteriormente. Entretanto nada provou até então.

A respeito da guarda de livros e documentos contábeis e fiscais assim determina do o art. 165 e § 1.º do RIR/80:

“Art. 165. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possa vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-lei n. 486/69, art. 4.º.)

§ 1.º - Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de 48 (quarenta e oito) horas, ao órgão competente do Registro do Comércio (Decreto-lei no. 486/69, art. 10)”

Verifica-se que a legislação atribui o ônus da prova à pessoa jurídica, quanto à conservação dos documentos de prova de seus atos comerciais. Não tendo comprovado as despesas ditas realizadas com viagens, não podem prevalecer meras alegações de que elas foram realizadas de conformidade com a respectiva documentação, devendo-se negar provimento do Recurso neste item.

3.2 - DESPESA LANÇADA EM DUPLICIDADE (Item IX do Termo de Verificação Fiscal)

Trata-se de despesa representada pela Nota Fiscal n. 006011, de 11/12/89, no valor de Cr\$2.000.000,00, emitida pela empresa Fabimar Ind. Gráficas e Editora Ltda., que foi contabilizada em 12/89 a débito da conta 4131.0036-7, Diário 143, fl. 597 e novamente debitada em 01/90 na conta 4131.0027-8, Diário 144, fl. 251, portanto registrada em duplicidade como despesa.

A Recorrente reconhece que cometeu a irregularidade, mas pede para cancelar o lançamento haja vista que procedeu sua regularização posteriormente à ação fiscal. A regularização da contabilidade posteriormente à ação fiscal não se presta para infirmar esta última, devendo, portanto, ser improvido o Recurso também neste item.

4. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS AO ACIONISTA MAJORITÁRIO, COMANDANTE JOSÉ AFONSO ASSUMPÇÃO (ITEM X DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL, NO VALOR DE Cr\$614.158.982,12, LANÇADO NA PESSOA FÍSICA)

A autuação relativa à alegada distribuição disfarçada de lucros decorreu da constatação pela fiscalização de que a Recorrente havia pago pelas 229.925.000 ações do acionista majoritário da empresa AIR BRASIL um valor superior ao patrimonial dessas ações, conforme revela o balanço levantado em dezembro de 1991, cujo patrimônio líquido é **NEGATIVO**.

A fiscalização constatou que a Recorrente pagou despesas pessoais do seu Comandante e Presidente, debitando-as na conta corrente passiva 2212.0001-0, apresentando um saldo devedor de Cr\$467.538.016,64 em 29/11/91, sendo transferido para melhor classificação para a conta ativa 1212.0010-8, correspondente a créditos com pessoa ligada - José Afonso Assumpção. Em 30/12/91 esta conta apresentava um saldo devedor de Cr\$838.354.990,80, após receber vários débitos e créditos, inclusive correção monetária. Nessa data, 30/12/90, a Recorrente comprou do Comandante José Afonso Assumpção sua participação societária (229.925.000 ações) na empresa Líder Transportes Aéreos S/A - AIR BRASIL, pelo preço de Cr\$614.158.982,12, mediante lançamento de crédito na mencionada conta corrente ativa, restando ainda um saldo de Cr\$224.196.008,73.

Inicialmente, registre-se que a Recorrente ao pagar as despesas pessoais de seu acionista majoritário, estaria distribuindo disfarçadamente lucros se possuísse reservas de lucros ou lucros em suspenso, como previsto no inciso V do art. 367 do RIR/80. Entretanto, no Anexo "A" das declarações de rendimentos dos exercícios de 1991 e 1992 (fls. 368 e 379), constata-se que a Recorrente apresentou prejuízo.

O inciso II do art. 367 do RIR/80 tem a seguinte redação:

Art. 367. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-lei n. 1.598/77, art. 60):

I -.....omissis.....

II - adquire, por **valor notoriamente superior ao de mercado**, bem de pessoa ligada; (destaquei)

O dispositivo regulamentar acima transcrito prescreve os requisitos para que se caracterize a distribuição disfarçada de lucros, ou seja, o valor pago na aquisição do bem de pessoa ligada necessariamente tem que ser superior ao de mercado. Isto significa que, ab initio, deve-se determinar o valor de mercado do bem, que é o paradigma indispensável para se caracterizar a distribuição disfarçada de lucros.

No presente caso, a fiscalização não realizou qualquer pesquisa tendente a determinar o valor de mercado das ações da empresa Líder Transportes Aéreo S/A. Considerou apenas o valor patrimonial, baseado no balanço levantado em dezembro de 1991, que se apresentava negativo. Sabe-se que o valor de mercado de uma empresa não corresponde exatamente ao valor patrimonial. Como argüi a Recorrente, muitos fatores influem na valoração do preço de mercado, principalmente os bens incorpóreos que compõem o ativo global da sociedade e que constituem o chamado fundo de comércio, como mostra a Recorrente na expectativa de lucros futuros, demonstrada nas planilhas que integram o seu "business plan" ou "Plano de investimentos", destacando a previsão de uma receita operacional líquida superior a US\$2.500.000,00, conforme doc. 38 (fls. 550/564). Além disto, constitui fator de grande importância na avaliação do preço das ações a marca comercial registrada no INPI (fls. 547/549) e, no caso, a autorização para operar na "Ponte Rio - São Paulo" (fl. 544) dentre outros elementos de valoração, inclusive através de perícia técnica que não foi determinada pela autoridade recorrida.

É remansosa a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes quanto à prevalência do valor patrimonial da ação, na falta de valor de mercado, como parâmetro para a caracterização da distribuição disfarçada de lucros, porém nega validade à aplicação nos casos em que o patrimônio líquido das empresas cujas ações são objeto de negociação, é negativo. Como exemplo temos o Acórdão n.º 101-86.909, de 17/08/94, mencionado pela Recorrente às fls. 910/911, que adotou a conclusão do Acórdão 101-78.658/89, cabendo aqui transcrever:

"Verifica-se, pois, que na falta de valor de mercado é lícito entender como valor de mercado o valor do patrimônio líquido.....omissis.

Na hipótese vertente, **NÃO HÁ COMO FALAR-SE EM VALOR DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DE UMA EMPRESA QUE NUNCA OPEROU** e não providenciou a correção monetária do balanço, na fase de extinção de 22 de junho de 1984 a 30 de dezembro de 1988.

Desta forma, inexistindo nos autos a prova do valor de mercado, de adotar-se a conclusão do Acórdão 101-78.658/89 com a seguinte redação : “VALOR DE MERCADO. A simples informação do preço pago anteriormente pelo bem não serve para caracterizar a distribuição disfarçada de lucro prevista no art. 367, II, do RIR/80, por está em desacordo com o conceito legal de valor de mercado.” (destaque da Recorrente)

Tendo a autoridade recorrida negado a realização da perícia, ficou assente seu entendimento da prescindibilidade da mesma. No entanto, deixo de examinar a preliminar de nulidade com fundamento no § 3º. do art. 59 do decreto 70.235/72, vez que, no mérito, será provido o Recurso, já que a fiscalização não apurou o valor paradigma, ou seja, o valor de mercado.

ILEGALIDADE DA COBRANÇA DA TRD COMO JUROS DE MORA

Resta concordar com a Recorrente no sentido de que a lei não poderia retroagir a sua aplicação a fevereiro/91, visto que a MP 298, de 29/07/91,

Esclareça-se que a TRD foi exigida no lançamento a título de juros de mora e não como fator de correção monetária.

É entendimento assente neste Conselho de que os juros de mora equivalentes à TRD somente têm lugar a partir do advento do art. 30, inciso I, da Medida Provisória n.º 298, de 29/07/91 (D.O . U . de 30/07/91), convertida na Lei n.º 8.218, de 29/08/91, publicada em 30/08/91, a qual deu nova redação a um dispositivo legal, significando uma lei nova, não podendo retroagir a fatos geradores pretéritos, nos termos do parágrafo 4º. do art. 1º. da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, como entendeu a CSRF no Acórdão 101-01.773, de 17/04/94, cuja ementa tem a seguinte redação:

“TRD - VIGÊNCIA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no art. 1º. da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD, só pode ser cobrada como juros de mora a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei n.º 8.218/91.”

Portanto, os juros equivalentes à TRD calculados de fevereiro a julho/91 devem ser excluídos do crédito tributário porventura remanescente.

**PREJUÍZOS FISCAIS APURADOS NOS PERÍODOS-BASE DE 1990 E 1991,
EXERCÍCIOS DE 1991 E 1992**



A compensação de prejuízos fiscais acumulados é um direito do contribuinte estatuído no art. 382 e seus parágrafos do RIR/80. Mesmo que a Recorrente tenha compensado os prejuízos fiscais acumulados relativos aos períodos-base de 1990 e 1991 nos períodos-base subsequentes, porque não havia lucro real suficiente para absorvê-los integralmente, apurando-se matéria tributável, através de ação fiscal, impõe-se a reconstituição do lucro real dos respectivos períodos-base, em obediência ao princípio da competência, permitindo, assim, a compensação dos prejuízos apurados contabilmente pela Recorrente. Restabelecido o direito de compensação dos prejuízos nos períodos-base de 1990 e 1991, resta a reconstituição dos períodos-base subsequentes, para exclusão das compensações efetuadas indevidamente e, conseqüentemente, efetuar os lançamentos suplementares cabíveis.

A compensação de matéria tributada pela fiscalização é entendimento pacífico neste Conselho de Contribuintes, a exemplo do Acórdão seguinte:

**“COMPENSAÇÃO DE MATÉRIA TRIBUTADA PELA FISCALIZAÇÃO
(EX. 83)**

Havendo prejuízos acumulados, podem eles ser utilizados para compensar os valores acrescidos ao lucro real em decorrência de ação fiscal” (Ac. 1º. CC 101-77.517/88)

Portanto, restando matéria tributável nos referidos períodos-base, é cabível a reconstituição do lucro real, para permitir a compensação dos prejuízos fiscais declarados e demonstrados no LALUR da Recorrente, conforme doc. 04-R (fls. 1015/1019), devendo-se dar provimento ao Recurso também neste item.

INEXATIDÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ LANÇADO DE OFÍCIO

No que pese não ter restado matéria a tributar neste processo, é de se concordar com a Recorrente quanto à inexatidão da apuração da base de cálculo do IRPJ lançado de ofício, eis que a fiscalização não excluiu a contribuição social do valor tributável, para determinar a base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica. Conseqüentemente, majorou o imposto lançado e a base de cálculo do imposto de renda sobre o lucro líquido. Desta forma, caso houvesse matéria tributável remanescente caberia a exclusão da contribuição social sobre o lucro líquido da base de Cálculo do Imposto de Renda da pessoa jurídica a partir do período-base de 1989 a 1991, bem como dever-se-ia excluir este efeito na base de cálculo do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido nos mesmos períodos-base.

IPC/BTNF

Por último, cabe repisar que o assunto referente ao IPC/BTNF já mereceu acurada análise por parte de insígnis Conselheiros que integram as diversas Câmaras deste Conselho, restando pacificado entendimento no sentido de que o coeficiente admitido para correção das demonstrações financeiras é aquele que, por imperativo legal, incorpora a variação verificada segundo o Índice de Preços ao Consumidor - IPC, a exemplo dos Acórdãos 101-86.766, de 05 de julho de 1994, 101-

86.903, de 16 de agosto de 1994 e 101-88.922, de 17 de outubro de 1995, este último com a seguinte emente:

“I.R.P.J. - CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. ÍNDICE. Nos exercícios financeiros de 1989 e 1990, os índices a serem utilizados para correção das demonstrações financeiras são aqueles que incorporam a variação verificada no Índice de Preços ao Consumidor - IPC, em cada período.”

Neste mesmo diapasão decidiu o Acórdão de nº 101-88.922 de 17/10/95, que permito-me transcrever parte do voto de minha lavra, nos seguintes termos:

“As mencionadas “normas de correção monetária do balanço”, editadas com o Decreto-lei nº 2.341, de 1987, que foram revogadas a partir de janeiro de 1989, previam que a correção monetária seria efetuada tendo por base a variação verificada no valor da OTN, sendo certo que esta obrigação era atualizada segundo a variação refletida pelo I.P.C.

Ao fixar o valor da OTN em Ncz\$6,92, a legislação ordinária feriu princípios constitucionais insculpidos nos artigos 5º. e 150, III, “a” da Constituição Federal, que prestigiam a pessoa física ou jurídica contra eventuais lesões aos seus direitos. Com efeito, a atualização do valor da OTN, observada norma legal vigente, teria que ser efetuada segundo a variação do IPC no período, e tal variação alcançou 70,28 %, enquanto que a correção admitida foi da ordem de apenas 12,15 %

A redução intencional e deliberada do índice utilizado ou permitido para correção monetária do balanço, como se sabe, acarretará, inexoravelmente: i) redução indevida do saldo da conta de correção monetária, no caso de a pessoa jurídica possuir patrimônio líquido superior ao valor do ativo permanente; e ii) redução do saldo dessa mesma conta, quando o ativo permanente superar o patrimônio líquido, ou seja, na primeira hipótese a pessoa jurídica reconhece correção monetária devedora a menor, enquanto que na segunda hipótese ocorre o reconhecimento de correção monetária credora inferior ao que seria devido.

Como fácil é concluir, a manipulação do índice, como ocorreu no caso sob exame, impõe tratamento desigual, dependendo tão somente da composição do patrimônio da pessoa jurídica, o que não encontra guarida em nosso ordenamento jurídico.

A matéria, como já mencionado, mereceu amplos debates tendo o Poder Judiciário firmando entendimento no sentido de que a correção monetária do balanço deverá ser feita aplicando-se a variação de preços refletida pelo IPC. No âmbito deste Conselho, dentre outros julgados podem ser citados os Acórdão nº 101-86.766, de 05 de julho de 1994 e 101-101-86.903, de 16 de agosto de 1994.”

Quanto às contra razões oferecidas pelo Sr. Procurador da Fazenda Nacional credenciado perante a DRJ/Belo Horizonte - MG (fls. 1021/1022), é de se dar a interpretação literal do art. 17, (2ª. parte), com a redação dada pelo art. 1º. da Lei n.º 8.748/93, que admite a juntada de provas até a fase de interposição de recurso voluntário, ou seja, as provas sobre os fatos controvertidos em decorrência da impugnação é admissível até o último dia do prazo cabível para interposição de recurso voluntário, e não somente até a decisão de primeiro grau. No entanto, mesmo não tendo apresentado novas provas para os casos em que tais provas foram insuficientes, os documentos, demonstrativos e argumentos constantes dos autos e no Recurso foram suficientes para infirmar o lançamento, devendo repercutir nos demais lançamentos o que foi aqui decidido, por aqueles decorrem deste.

Face ao acima exposto, rejeito as preliminares argüidas e, no mérito, dou provimento parcial ao Recurso, para excluir da tributação, nos exercícios de 1988, 1989, 1990, 1991 e 1992, respectivamente, as parcelas de CZ\$ 20.587.745,14, CZ\$ 689.068.567,14, NCZ\$ 61.920.709,78, Cr\$ 2.097.624.731,38 e Cr\$ 12.598.386.369,92, bem como afastar a incidência da T.R.D. no período de fevereiro a julho de 1991, além de permitir seja recomposto o prejuízo compensável em razão desta decisão.

Sala das Sessões - DF, em 20 de novembro de 1997


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - RELATOR

Processo n.º : 10680.004175/97-43
Acórdão n.º : 101-91.594

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 40, do Regimento Interno, com a redação dada pelo artigo 3º da Portaria Ministerial n.º. 260, de 24/10/95 (D.O.U. de 30/10/95).

Brasília-DF, em 12 JAN 1998


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em 30 JAN 1998


RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL