



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005170/2001-65
Recurso nº : 127.775
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1992 e 1993
Recorrente : TAM - TAXI AÉREO MARÍLIA S.A.
Recorrida : DRJ-SÃO PAULO/SP
Sessão de : 20 de março de 2002
Acórdão nº : 103-20.864

IRPJ - RECEITAS - REGIME DE COMPETÊNCIA - Nas promessas de compra e venda a receita deve ser apropriada quando da contratação da venda e não com a entrega efetiva do bem, sendo incabível seu registro como adiantamento de clientes.

VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA - Não há como apropriá-la como despesa quando o lançamento que originou tal encargo foi decorrente de impróprios registros em conta de adiantamento de clientes.

DESPESAS DE SEGURO E ARRENDAMENTO MERCANTIL - Sendo encargos contratuais da compromissária compradora e detentora, mesmo a título precário, da posse do bem locado, não podem ser apropriadas como despesas do locador.

MULTA AGRAVADA - Estando as operações devidamente explicitadas no contrato de promessa de compra e venda e locação, a imprópria ou irregular contabilização dos fatos previstos não enseja a aplicação da multa agravada, nem se reveste como simulação, devendo ser reduzida a multa aplicada a seu percentual normal.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TAM - TAXI AÉREO MARÍLIA S.A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir multa de lançamento *ex officio* ao seu percentual normal (sem majoração), vencida a Conselheira Mary Elbe Gomes Queiroz que não admitiu a redução da multa, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Declarou-se impedido o Conselheiro Victor Luis de Salles Freire. A recorrente foi defendida pelo Dr. João Francisco Bianco, inscrição OAB/SP nº 53.002.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRÉSIDENTE


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 27 JAN 2003

127.775*MSR*30/12/02



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005170/2001-65
Acórdão nº : 103-20.864

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NEICYR DE ALMEIDA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO e PASCHOAL RAUCCI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005170/2001-65
Acórdão nº : 103-20.864

Recurso nº : 127.775
Recorrente : TAM - TAXI AÉREO MARÍLIA S.A.

RELATÓRIO

TAM - TAXI AÉREO MARÍLIA S.A. recorre a este colegiado da decisão da autoridade de primeiro grau na parte que indeferiu sua impugnação às exigências formalizadas no auto de infração que lhe exige Imposto de Renda Pessoa Jurídica, correspondente aos anos calendários de 1991 a 1993.

Em decorrência do cancelamento parcial das exigências, o crédito tributário remanescente foi transferido do processo nº 13805.012537/95-05 para o presente, continuando o anterior com a tramitação do necessário recurso de ofício.

A matéria remanescente da decisão monocrática está descrita no Termo de Constatação de fls. 05/07 e refere-se a glosa de despesas não necessárias à atividade, correspondentes a leasing, seguro e correção monetária passiva de adiantamento de Clientes, que deveriam ser arcadas pela empresa São Conrado Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda., real proprietária da Aeronave Citation I, modelo C-500, conforme o seguinte relato fiscal:

"1. A empresa fiscalizada importou e desembarçou em 17.03.89 pelo valor de US\$ 490,000.00 com redução de impostos (não podendo portanto transferir a terceiros o bem pelo prazo de cinco anos) a aeronave modelo C-500 CITATION I, número de série 500-015, prefixo PT-LPZ, de conformidade com a DI nº 000.172?DRF-GOIANIA/GO.

Ocorre que, a TAM, através do "Instrumento Particular de Compromisso de Locação Mercantil Venda e Compra de Aeronave" firmado em 27 de junho de 1989 com a empresa SÃO CONRADO DISTRIBUIDORA DE PROD. ALIMENTÍCIOS LTA. (CGC nº 49.891.401/0001-78) vendeu a aeronave acima descrita pelo preço certo e ajustado de US\$ 1,300,000.00 a serem recebidos da seguinte forma:

- a) US\$ 350,000.00 em 27 de junho de 1989;
- b) US\$ 460,000.00 em 27 de julho de 1989; e,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005170/2001-65
Acórdão nº : 103-20.864

c) US\$ 490,000.00 representados pelo contrato de arrendamento mercantil assinado entre a CITICORP e a TAM, obrigando-se a SÃO CONRADO a quitar as prestações e juros nas épocas devidas.

2. Compulsando-se os livros contábeis e fiscais da fiscalizada (TAM) constatamos que a mesma contabilizou os fatos acima referentes à empresa São Conrado Distr. Prod. Alimentícios Ltda.:

1. conta 21780009100510 - Adiantamento de Clientes - São Conrado Distr. Prod. Alimentícios Ltda.

- a) Em junho de 1989 - recebimento em 27.06.89 no valor de NCz\$ 511.700,00
- b) Em setembro de 1989 - recebimento em 25.07.89 red. DP LPZ no valor de NCz\$ 303.450,00
- c) Em dezembro de 1989 - contabilização da correção monetária sobre o saldo existente na conta - NCz\$ 5.216.040,00

Porém, em diligência realizada por outro grupo fiscal junto à empresa São Conrado Distribuidora de Prod. Alim. Ltda. foi apurada a seguinte situação:

- 1. A empresa contabilizou no seu ativo a compra da aeronave acima descrita;
- 2. Efetuou os seguintes pagamentos contra recibo:
 - em 27/06/89 NCz\$ 511.700,00
 - em 24.07.89 NCz\$ 303.450,00
 - em 26.10.89 NCz\$ 323.263,91.

3. Podemos depreender dos diversos procedimentos que as empresas tiveram o seguinte:

- a) A TAM vendeu a aeronave, porém não reconheceu a receita desta venda, talvez por não poder efetivamente transferir o bem à SÃO CONRADO uma vez que encontrava-se arrendado, dando, porém, a posse precária imediata da aeronave com assinatura do contrato de locação;
- b) A SÃO CONRADO reconhece a compra da aeronave e lança o bem no seu ATIVO, de acordo com o contrato;
- c) A TAM lança parte do segundo recebimento somente em setembro de 1989 quando na realidade auferiu a receita em junho do corrente ano;
- d) A TAM deixa de lançar o recebimento de NCz\$ 323.263,91 referente à parcela recebida em outubro de 1989;
- e) Agrava-se o fato de ter sido depositada em conta conjunta particular dos Srs. Daniel Mandelli Martins e Romeu Boni Tatibus, respectivamente o vice-presidente e o diretor financeiro da TAM, mantida no Banco Bradesco S/A, Agência 451-0, conta nº 45310-2, o valor da segunda parcela (parte) NCz\$ 303.450,00. Esta conta corrente não transita pela contabilidade da empresa. Foi esclarecido à



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005170/2001-65
Acórdão nº : 103-20.864

esta fiscalização que foi um engano, tendo sido porém contabilizado tal entrada de recursos na empresa.

4. Assim sendo, considerando-se efetivamente realizada a venda, todas as despesas inerentes à manutenção, seguro, e leasing deveriam ser suportadas pelo real proprietário do bem, qual seja, São Conrado Distr. Prod. Alimentícios Ltda. nos termos do instrumento particular firmado entre as partes, e não deduzidos pela TAM, da composição do lucro real.

O procedimento acima já foi objeto de representação para fins penais através do processo administrativo nº 13805.003790/95-88, tendo sido através de outro processo administrativo glosadas as despesas acima mencionadas, sendo o presente continuação dos fatos acima apontados para os anos/base de 1991, 1992 e 1993.

De fato, o contribuinte continuou a deduzir como despesas suas o leasing, seguro e correção monetária passiva da conta teoricamente de Adiantamento de Clientes que deveriam ser arcadas pelo real proprietário da aeronave – São Conrado Dist. Prod. Alimentícios Ltda., conforme nosso demonstrativo de Glosas do Ano de 1991, 1992 e 1993.

Ex positi, com tal procedimento a fiscalizada reduziu indevidamente seu lucro no exercício e, por conseguinte, os valores a recolher do imposto de renda, tudo com fulcro na documentação e fatos aqui apontados, tendo como fundamentação legal o art. 157 e par. 1º, 191; 192 e 387, inc. I do regulamento aprovado pelo Decreto nº 80.450/80 (RIR/80), agravando-se a multa nos termos do art. 728, inc. III do mesmo diploma legal, continuando nossos exames procedidos no ano base de 1989, cujos reflexos impõem a efetiva glosa nos anos de 1991 a 1993."

A tempestiva impugnação do sujeito passivo veio com as petições e documentos anexados às fls. 54/135, sendo que, relativamente à matéria discutida nestes autos contesta, inicialmente, o entendimento da fiscalização de que o contrato de locação da aeronave, firmado com a São Conrado Distribuidora de Produtos Alimentícios, tratava-se de efetiva compra e venda disfarçada.

Neste sentido, alega que não poderia vender uma aeronave que não lhe pertencia, pois estava de posse da mesma a título de arrendamento mercantil, conforme contrato firmado com a Citicorp International, Inc., como comprovam os anexos contratos e documentos de importação temporária e com tratamento fiscal beneficiado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005170/2001-65
Acórdão nº : 103-20.864

Prossegue suas afirmativas, de que o tratamento fiscal beneficiado teria como condição a não alienação do bem antes de cinco anos, condição esta, aliada ao fato de ser arrendatária, situação que comprova a impossibilidade de venda da aeronave. A fiscalização foi influenciada pela contabilização na locatária como compra, quando na realidade não era uma venda definitiva.

Ainda, neste aspecto, conclui que, "na verdade, os pagamentos feitos pela São Conrado eram antecipações do preço de uma venda que somente se aperfeiçoaria com o término do contrato de arrendamento e seu completo cumprimento".

Conclui esta narrativa informando que, em 13/05/94, antes do término do contrato com a São Conrado, ou seja, antes do aperfeiçoamento da venda, assinaram instrumento particular de rescisão (fls. 125), ficando a autuada livre para dispor da aeronave, a qual foi vendida para a BFB Leasing S/A, em 09/02/95, conforme documento de fls. 127.

Por outro lado, registra que no processo nº 10314.000007/95-02, onde se discute a exigência de IPI e II sobre a mesma operação, a decisão monocrática admitiu expressamente que não teria ocorrido a transferência de propriedade para a São Conrado.

Ao final, esclarece que o saldo da conta de Adiantamento de Clientes foi baixada a resultado do exercício e oferecido à tributação em dezembro de 1992, conforme documento de fls. 128. Deste modo, a despesa de correção monetária passiva considerada indedutível em 1991 acabou sendo oferecida à tributação em 1992, restando a infração somente quanto à inexatidão do período de reconhecimento da receita (art. 171 do RIR/80).

Quanto à multa agravada, entende ser absolutamente indevida e descabida, uma vez que somente é aplicável nos casos de evidente intuito de fraude, sendo, no caso, impossível afirmar-se da existência de dolosa e evidente intenção de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005170/2001-65
Acórdão nº : 103-20.864

fraude, uma vez inexistente as circunstâncias materiais ensejadoras do agravamento da penalidade.

A autoridade monocrática considerou procedente as glosas efetuadas, mantendo a exigência do IRPJ com a multa agravada. Observe-se que nesta matéria não houve exigência de Contribuição Social, PIS e IRRF.

A decisão recorrida restou com a seguinte ementa:

"IRPJ - GLOSA DE DESPESAS - Estando caracterizada a COMPRA E VENDA e descaracterizada a LOCAÇÃO, estava, sim, a autuada, obrigada a reconhecer a receita da venda efetuada no momento de seu recebimento. Correta, portanto, a glosa dos valores deduzidos como despesas de manutenção, seguro e parcelas do leasing da aeronave alienada e a variação monetária passiva dos valores lançados como adiantamento de clientes.

MULTA AGRAVADA - Cabível a aplicação da multa qualificada face a simulação contratual com evidente intuito de fraude. Exonera-se, entretanto, a parcela que exceda a 150% em razão de superveniência de multa menos gravosa (inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96)."

Nos fundamentos de decidir a recorrida fez um breve relato sobre as características e a distinção entre os contratos de compra e venda e locação, mencionando o Código Civil e o Código Comercial e, analisando o Instrumento Particular de Compromisso de Locação Mercantil, Venda e Compra de Aeronave, concluiu que na verdade juridicamente tratava-se de compra e venda e correta a glosa efetuada.

Quanto à multa agravada, teceu o entendimento de que "a interessada, sabedora das consequências tributárias decorrentes da eventual venda da aeronave, atribuiu um nome diferenciado a um contrato típico de Compra e Venda, procurando iludir o Fisco, postergando, fraudulentamente a ocorrência do fato gerador", agravado pela circunstância de parte da quantia recebida ter sido depositada com conta conjunta particular do vice-presidente e diretor da empresa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005170/2001-65
Acórdão nº : 103-20.864

A irresignação da recorrente veio com a petição de fls. 170/189, encaminhada após o arrolamento de bens, conforme consta às fls.190/213 e informação de fls. 222/223.

Após trazer um breve relato da autuação, impugnação e da decisão monocrática, a recorrente inicia suas razões recursais sustentando que o "Instrumento Particular de Compromisso de Locação Mercantil, Venda e Compra de Aeronave" possui a natureza jurídica de compromisso de venda e compra, com opção de cessão do arrendamento mercantil que foi por ela contratado.

Assim, traçando as características da espécie contratual – compromisso de compra e venda, passa a analisar o contrato firmado com a São Conrado, para concluir que o mesmo tem esta natureza.

Em sua análise, assevera que o primeiro requisito contratual foi a intenção das partes em realizar a venda num momento futuro (cláusula 2ª, § 2º c/c cláusula 13ª), ou seja, após o término do contrato de arrendamento mercantil e seu completo cumprimento, e que a compromissária compradora ficaria na posse precária da aeronave (cláusula 11ª) até o pagamento integral do preço, para que ocorresse a efetiva venda e a transferência de propriedade.

Entretanto, aduz que, não tendo havido a transferência da propriedade da aeronave para a São Conrado, entende ser improcedente a glosa das despesas.

Na sequência, analisando a decisão recorrida, traz comentários quanto ao entendimento sustentado em primeira instância de que o compromisso de venda, na realidade era um contrato de compra e venda de coisa pertencente a terceiro. Neste ponto, reconhece que o contrato possui inúmeras falhas de redação, mas que a interpretação dos atos jurídicos não pode ser feita com apego demasiado às palavras e expressões nele contidas, devendo o intérprete buscar nos contratos a vontade declarada pelas partes e, com esta interpretação, sobreveio o equívoco da decisão recorrida, que se distancia dos termos ajustados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005170/2001-65
Acórdão nº : 103-20.864

Ainda neste aspecto, alega que a vontade declarada pelas partes corresponde à verdadeira natureza jurídica do compromisso por elas firmado, onde se verifica que a recorrente pretendeu transferir para a São Conrado os direitos e obrigações do contrato de arrendamento mercantil e que, enquanto isto não ocorreu, a aeronave ficou locada à São Conrado, pagando esta os mesmos ônus do contrato de arrendamento mercantil.

Quanto à existência de simulação, que no entendimento do fisco tinha como objetivo fraudar o fisco, menciona os artigos 102 e 105 do Código Civil e ensinamentos de Pontes de Miranda. Entende que, para que houvesse simulação seria necessário que se ficasse caracterizada a desconformidade entre a real vontade dos contratantes e a declaração contida no instrumento por eles firmado, bem como a intenção de prejudicar terceiros, fatos estes não apresentados nos autos.

Ainda, contrariando a tese da simulação, assevera que a decisão recorrida deveria ter demonstrado que a venda da aeronave para a BFB Leasing foi, igualmente, um ato simulado; isto porque se a aeronave foi vendida para a São Conrado, ela jamais poderia ter realizado uma segunda venda, ou somente poderia tê-lo feito após sua reaquisição, ou ainda, teria feito a venda para a BFB por conta da São Conrado, mas qualquer investigação foi feita para justificar a afirmação de que a recorrente havia vendido a aeronave para a São Conrado.—

Em assim sendo, verificado que não houve a suposta simulação, entende improcedente a multa agravada.

Agora, argumentando efetivamente quanto à glosa das despesas, entende insustentável a autuação das despesas de seguro e parcelas do leasing, porquanto demonstrado que a aeronave sempre lhe pertenceu até a venda para a BFB Leasing, sendo dedutíveis tais encargos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005170/2001-65
Acórdão nº : 103-20.864

No que diz respeito à despesa de variação monetária passiva da conta de Adiantamento de clientes, mantida pela r. decisão recorrida, pela falta de comprovação de que o correspondente valor foi oferecido à tributação, traz os documentos de fls. 215/218, no sentido de comprovar suas alegações.

De resto, alega que, ainda que fossem válidas as conclusões fiscais, os dispêndios com a aeronave deveriam ser considerados como custos de aquisição da aeronave, na apuração do valor tributável. Entretanto, como o preço de venda coincide com o do contrato de arrendamento mercantil, não haveria lucro a tributar.

Ao final, apresenta outro ponto, que surge incidentalmente contra a pretensão fiscal, residindo no parágrafo único do art. 116 do CTN, inserido no ordenamento jurídico pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/01, dispositivo este que permite a autoridade fiscal desconsiderar os efeitos dos atos jurídicos praticados com a finalidade de dissimular o verdadeiro ato praticado e, permitindo a tributação sobre esse ato efetivo e ocultado pela dissimulação praticada.

No caso, sustenta que a aplicação retroativa é impossível, considerando que a jurisprudência tem reconhecido que o advento de um novo dispositivo no ordenamento jurídico significa a inexistência do mesmo antes dele, bem como pela inexistência de normas procedimentais exigidas e ainda não baixadas.

o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005170/2001-65
Acórdão nº : 103-20.864

VOTO

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator

O recurso é tempestivo e considerando o arrolamento de bens necessário para o seu seguimento, dele tomo conhecimento.

Conforme consignado em relatório a discussão destes autos prende-se aos efeitos tributários do "Instrumento Particular de Compromisso de Locação Mercantil, Venda e Compra de Aeronave" firmado entre a recorrente e a empresa São Conrado Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda..

O auto de infração descreve a irregularidade como custos ou despesas não necessários, informando que o valor encontra-se apurado no Termo de Constatação nº 01.

Neste termo, há entendimento da fiscalização de que houve uma efetiva venda da aeronave e que os valores recebidos não foram apropriados como receita, mas como adiantamento de clientes, além do que, houve dedução de despesas não necessárias, porquanto suportadas pela São Conrado, despesas estas relativas a seguro, prestações de leasing e correção monetária passiva sobre os valores registrados como adiantamento.

Conforme documentos de fls. 104/115, em 16/03/89, a recorrente adquiriu, mediante contrato de arrendamento mercantil, uma aeronave Cessna pelo preço de US\$ 490,000.00, sendo US\$ 349,860.00 em 10 contraprestações semestrais e um valor residual de US\$ 140,000.00 ao final do prazo, como opção para aquisição da mesma.

Em 27 de junho deste mesmo ano, assinou o discutido contrato com a São Conrado, esta na qualidade de locatária e compromissária compradora, que estipula,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005170/2001-65
Acórdão nº : 103-20.864

um compromisso de compra e venda pelo preço de US\$ 1,300,000.00, a ser pago da seguinte forma: US\$ 350,000.00 em 27/06/89, US\$ 460,000.00 em 27/07/89 e os restantes US\$ 490,000.00 através do contrato de arrendamento mercantil (cláusula segunda e oitava), ficando estipulado que a entrega da aeronave se dará após o pagamento integral de seu preço.

Pela cláusula sexta, todos os custos e despesas decorrentes da celebração dos Contratos de Arrendamento Mercantil Internacional, o de Locação Mercantil, de contratação de seguro, etc, são suportados única e exclusivamente pela compradora (São Conrado), acrescido de uma taxa de administração de 7,07%.

Ainda, segundo o contrato, pela sua cláusula oitava, a compradora São Conrado se comprometeu a transferir o contrato de arrendamento mercantil internacional para o seu nome e, enquanto não efetivada a transferência deste contrato, como também da propriedade da aeronave, obrigava-se a firmar com a TAM um contrato de locação com as mesmas cláusulas e condições do arrendamento internacional.

Pela cláusula décima primeira, com a assinatura do contrato de locação, previsto na cláusula oitava (8.1) é outorgada à compradora a posse precária da aeronave, sendo que a cláusula décima quarta prevê a responsabilidade pelo pagamento dos tributos (isentos na importação), caso opte pela transferência de propriedade para seu nome ou de terceiros antes de 5 anos da efetiva importação.

Prevê, também, a cláusula décima oitava que o compromisso é celebrado em caráter irrevogável e irretratável. Muito embora estas disposições que obrigam as partes e não sendo lícito o arrependimento, operou-se a rescisão por motivos não explicitados, mas permitida a qualquer ato jurídico por vontade dos contratantes.

Assim, antes de vencido o prazo de 5 anos, ou seja em 18/03/93, foi assinado um "Termo de Rescisão do Instrumento Particular de Compromisso de Locação Mercantil, Venda e Compra de Aeronave", no qual a São Conrado devolve a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005170/2001-65
Acórdão nº : 103-20.864

aeronave e fica "isenta de todos e quaisquer valores porventura pendentes, bem como de quaisquer compromissos e/ou responsabilidades passadas, presentes e futuras que pesem sobre a aeronave ora devolvida".

Pelo que se depreende deste breve relato da vontade dos contratantes, houve um compromisso de compra e venda da aeronave, pagando a compromissária compradora US\$ 810,000.00, parte na assinatura do contrato e parte no mês seguinte, e os restantes US\$ 490,000.00 a título de locação da aeronave, em parcelas semestrais (iguais ao do contrato de leasing internacional), enquanto detinha a posse precária do avião. Ainda, por vontade das partes houve a rescisão do mencionado contrato, em seu quarto ano de vigência, com a simples devolução da aeronave, ficando a compromissária compradora isenta de "valores porventura pendentes", os quais, se existentes, não são mencionados.

Neste contexto e pelo exame do instrumento de promessa de compra e venda e locação da aeronave, não restam dúvidas de que houve um compromisso de compra e venda, bem como de locação até a entrega definitiva do bem, ficando neste período o compromissário comprador em sua posse precária.

A despeito de na impugnação haver afirmativa de que houve apenas locação da aeronave, na fase recursal a recorrente entende que seu contrato possui a natureza de compromisso de compra e venda.

Certo que houve o compromisso de compra e venda o efeito tributário dele decorrente é o reconhecimento da receita quando contratada a venda e não como registrado na contabilidade como adiantamento de clientes.

Isto pode ser verificado ao exame do artigo 27, § 1º do Decreto-lei nº 1598/77, que ao tratar da apuração do lucro bruto nas vendas imobiliárias trouxe o seguinte comando:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005170/2001-65
Acórdão nº : 103-20.864

"O lucro bruto na venda de cada unidade será apurado e reconhecido quando contratada a venda, ainda que mediante instrumento de promessa, ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita a venda."

Como o discutido contrato não traz qualquer condição suspensiva, conclui-se que o reconhecimento da receita deve ser efetuada na data da assinatura do instrumento particular.

Neste mesmo sentido é o entendimento do PN CST nº 89/76, que ao tratar de resultados de transações eventuais com bens imóveis, traz em seu item 8 a seguinte interpretação:

"8. Alienando-se o bem imóvel por qualquer outro motivo, o total do lucro auferido será imputado no ano da alienação da propriedade imobiliária ou do direito sobre o imóvel, inclusive por promessa de venda, mesmo no caso de ser o preço recebido em prestações."

Assim, incabível a apropriação de variações monetárias passivas como despesas, considerando que os valores recebidos não se revestem como adiantamento de clientes.

Em outro ponto da defesa, a recorrente alega que este valor foi apropriado como receita, ao efetuar transferência entre contas. Entretanto os documentos juntados, tanto na fase impugnatória, quanto nesta recursal, consistentes nas fls. 128 e 215/218, apenas demonstram que foi baixado o saldo da conta da São Conrado, por transferências entre contas, sem indicar a contrapartida do lançamento.

Observe-se que a autoridade monocrática rejeitou este argumento por considerar que o documento apresentado, anexado nestes autos às fls. 128, não comprovava o lançamento da variação monetária passiva em conta do resultado do exercício, porquanto apenas menciona a transferência entre contas. Mesmo assim, os novos documentos são insuficientes para comprovar o alegado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005170/2001-65
Acórdão nº : 103-20.864

Desta forma, deve ser mantida esta exigência relativa a despesas de variação monetária passiva da conta de adiantamento de clientes.

Quanto às demais despesas, relativas a leasing e seguro, o contrato é claro no sentido de que as mesmas são de responsabilidade da compromissária compradora. A cláusula 6ª traz o seguinte texto (fls. 118/119):

"CLÁUSULA SEXTA - Todos os custos e despesas decorrentes da celebração dos Contratos de Arrendamento Mercantil Internacional, e o de Locação Mercantil, de contratação de seguro, etc, são suportados única e exclusivamente pela COMPRADORA, sobre os quais incidirá, também, a taxa de 7.07 (sete virgula zero sete cento) a título de "administração de pagamentos" sendo certo que todos os custos, despesas e reembolsos, neste instrumento previstos, serão pagos, pela compradora. À TAM, imediatamente após a comunicação, desta para aquela, que a respeito for feita."

Desta forma, sendo as despesas suportadas pela São Conrado, que detinha a posse precária da aeronave, não poderia a recorrente apropriá-las como encargos seus a título de despesas. Muito menos como custo da aeronave, como quer fazer crer a recorrente, visto que, além destas gastos não se revestirem com características de custo, não foram por ela suportados.

Desta forma deve ser mantida a glosa das despesas de seguro e leasing e negado provimento ao recurso neste item.

Relativamente à multa agravada, não estão presentes nos autos quaisquer características que possam indicar o evidente intuito de fraude. O contrato é claro quando explicita o compromisso de compra e venda, e a locação da aeronave durante o período em que ficou com a posse precária da mesma. Os impróprios lançamentos contábeis apenas ensejam os lançamentos dos tributos devidos, como efetuados, mas sem a imposição da penalidade mais grave.

Não se vislumbra do contratado a simulação, visto que não há declaração enganosa de vontade, visando produzir efeito diverso do indicado no



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.005170/2001-65
Acórdão nº : 103-20.864

discutido contrato. Apenas, como evidenciado, os lançamentos contábeis foram impróprios para as operações, mas fácil foi ao fisco, pelo exame do contrato e de seus lançamentos, detectar a irregularidade e efetuar o lançamento de ofício.

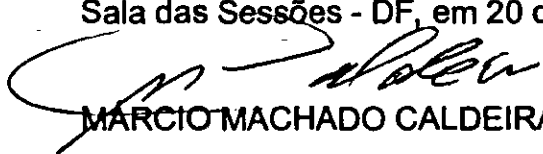
Assim, a multa de 150%, vinda da decisão recorrida, deve ser reduzida ao percentual normal de 75%.

Há apenas que observar, que a despeito do compromisso de compra e venda ter sido assumido em caráter irrevogável e irretroatável, foi inexplicavelmente rescindido, por vontade das partes, após o pagamento da quantia equivalente a US\$ 810,000.00 e quase quatro anos de prestações do arrendamento mercantil que assumiu, sem qualquer ressarcimento para a compradora.

Mas, qualquer exame ou pedido de esclarecimento foi efetuado pela fiscalização, seja na recorrente seja na compradora, para verificar possível desdobramento da rescisão contratual.

Por todo o exposto voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de lançamento de ofício ao seu percentual normal.

Sala das Sessões - DF, em 20 de março de 2002


MARCIO MACHADO CALDEIRA

