



MINISTÉRIO DA FAZENDA

AMS

Sessão de 08 de janeiro 1990

ACÓRDÃO Nº 103-09.966

Recurso nº 90.006 - IRPJ - EXS.: DE 1979 a 1983

Recorrente MIORI S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

Recorrid DRF em LIMEIRA (SP)

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - SAÍDAS NÃO ESCRITURADAS.

Não tendo ficado caracterizada a omissão de receitas pela venda de produtos sem a comprovação da aquisição regular, não há como prosperar a autuação, sobretudo porque na área do IPI esta matéria foi provida (AC. 201-63.495).

DESPESAS OPERACIONAIS - RESULTADOS NEGATIVOS EM PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.

É devida a glosa de perdas de resultado negativo em participação societária, resultado este obtido pelo emprego do método da equivalência patrimonial, quando ficou comprovado não ter a investidora participação relevante, na forma do art. 247 da Lei nº 6.404/76.

OMISSÃO DE RECEITAS - OMISSÃO DE CORREÇÃO MONETÁRIA - AVALIAÇÃO A MENOR DO INVESTIMENTO EM CONTROLADA OU COLIGADA.

Não tendo a investidora corrigido monetariamente o valor do investimento por ocasião do balanço, proceder a autuação por falta de atualização do valor investido na controlada ou coligada.

RECEITAS TRIBUTÁVEIS - REAVALIAÇÃO DE INVESTIMENTOS - FALTA DE RESERVA DE REAVALIAÇÃO.

Não basta dizer que a empresa avaliou investimento acima do que era permitido

É necessário que fique provado o próprio fenômeno da "reavaliação" acima do previsto em lei.

DESPESAS OPERACIONAIS - CONSTRUÇÕES, REPAROS E CONSERVAÇÃO.

Não basta, para se ativar um gasto, considerar apenas o vulto da despesa, mas é necessário verificar se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultou aumento da vida útil do bem superior a um ano.

CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - BENS ATIVÁVEIS.

Não tendo ficado comprovado que determinado gasto era ativável não caberá a cobrança da respectiva correção monetária, no balanço do exercício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MIORI S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso a fim de se excluir da tributação, nos exercícios de 1979, 1980, 1981, 1982 e 1983, respectivamente, as quantias de Cr\$ 1.062.002; Cr\$ 297.577; Cr\$ 46.306.176; Cr\$ 9.044.359 e Cr\$ 18.948.788.

Sala das Sessões, em 08 de janeiro de 1990

ANTÔNIO DA SILVA CABRAL

- PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM

SESSÃO DE:

11 JAN 1990

INEZ MARIA SANTOS DE SÁ ARAÚJO - PROCURADORA DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: AYRES DE OLIVEIRA, LÓRGIO RIBEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES, LUIZ ALBERTO CAVA MAÇEIRA, ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA e BRAZ JANUÁRIO PINTO.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0865/006.445/83-42
RECURSO Nº 90.006
ACÓRDÃO Nº 103-09.966
RECORRENTE: MIORI S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

R E L A T Ó R I O

MIORI S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO, empresa com sede em Rio das Pedras, Estado de São Paulo, solicita a reforma da decisão de primeiro grau.

A fiscalização apurou as seguintes irregularidades:

EXERCÍCIO DE 1979, ANO-BASE DE 1978

1. OMISSÃO DE RECEITAS, caracterizada pela venda de produtos (saídas de aguardente) sem a comprovação de tê-los adquirido regularmente, não havendo declaração de entrada, evidenciando a utilização de recursos mantidos à margem da escrituração, apurada pelo confronto de estoques iniciais e finais e entradas e saídas declaradas nas DIPIS (Declaração de Imposto sobre Produtos Industrializados) conforme auto de infração relativo àquele tributo, lavrado nesta data do qual este é decorrência, importando a receita omitida em Cr\$ 1.268.225;

2. EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. Glosa de resultado negativo em participação societária indevidamente debitado à conta de despesas, conf. Demonstrativo nº 01, anexo, no valor de Cr\$ 158.569;

3. CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO. Omissão de correção monetária, em face da falta de registro de correção monetária do ativo permanente, conf. Quadro 01, item 2, no montante de Cr\$ 291.606;

EXERCÍCIO DE 1980, ANO-BASE DE 1979

1. OMISSÃO DE RECEITAS, caracterizada pela venda de produtos (aguardente) sem o registro de sua saída, apurada pelo confronto de estoques iniciais e finais e entradas e saídas declara

/

radas nas DIPIS, conforme acima, no valor de Cr\$ 7.822.947;

2. CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO, omissão esta caracterizada pela falta de atualização do ativo permanente, na forma do Quadro 02, item 1, no montante de Cr\$ 571.374;

EXERCÍCIO DE 1981, ANO-BASE DE 1980

1. OMISSÃO DE RECEITA, caracterizada pela venda de produtos (saída de aguardente) sem a comprovação de tê-los adquirido; regularmente, não havendo declaração de entrada, evidenciando a utilização de recursos mantidos à margem da escrituração, apurada pelo confronto de estoques iniciais e finais e entradas e saídas declaradas nas DIPIS, conforme autos de infração relativo àquele tributo, lavrado nesta data, do qual este é decorrência, sendo que a receita omitida monta a Cr\$ 3.144.165;

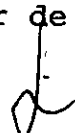
2. CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO, Indusificiência no registro da correção monetária do ativo permanente, conf. Quadro 03, item 1, no valor de Cr\$ 518.697;

3. REAVALIAÇÃO TRIBUTÁVEL, em virtude de avaliação, pelo método de equivalência patrimonial, de investimento não relevante em controlada, conf. Quadro nº 03, item 2, no valor de Cr\$ 44.381.881;

EXERCÍCIO DE 1982, ANO-BASE DE 1981

1. CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO. Insuficiência no registro de correção monetária de ativo permanente, conf. Quadros nºs 04 e 05, no valor de Cr\$ 4.402.862;

2. BENS DO ATIVO PERMANENTE DEDUZIDOS COMO DESPESAS. Dedução indevida, a título de despesas operacionais, de bens do ativo permanente, conf. Quadro 05, item 1, no valor de Cr\$
4.641.497;



EXERCÍCIO DE 1983, ANO-BASE DE 1982

1. BENS DO ATIVO PERMANENTE, DEDUZIDOS COMO DESPESAS.

Dedução indevida, a título de despesas operacionais, de bens do ativo permanente, conforme Quadro 06, item 1, no valor de Cr\$ 8.543.441;

2. CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO. Omissão de correção do ativo permanente, conf. Quadro 06, item 2, no valor de Cr\$ 10.405.347.

Em sua impugnação a autuada se reportou, quanto ao exercício de 1979, à questão de omissão de receitas. Na defesa quanto ao mesmo fato no campo do IPI a empresa já deixara claro que a fiscalização se equivocou, ao desconsiderar importantes aspectos no processo de engarrafamento e, de modo especial, no tocante às incorporações registradas nos livros fiscais da impugnante. De resto, aludiu às mesmas razões já aduzidas perante o 2º Conselho de Contribuintes.

Quanto à matéria relativa a equivalência patrimonial, invocou o art. 21 do Decreto-lei nº 1.598/77, consolidado no art. 260 do RIR/80, o qual determina que o valor do investimento deverá ser ajustado ao valor do patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto em lei, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento. Quando a empresa investidora reúne condições de proceder à avaliação do investimento pelo patrimônio líquido, poderá fazê-lo, sob pena de não haver equivalência patrimonial. Nem se esqueça que a impugnante participa com 99,99% do capital da controlada.

Com relação ao exercício de 1980, a matéria relativa a omissão de receitas já foi contraditada no processo de IPI e a impugnação dá mostra de acerto nos lançamentos e registros da impugnante, tendo havido lamentável engano da fiscalização, ao anotar como quantidade saída em janeiro de 1979, o total de 2.398.887 litros, quando a quantidade correta constante nos registros da impugnante e no DIPI daquele período é de 3.398.884 litros.



A respeito da correção monetária do balanço, racou as razões aduzidas quanto ao exercício anterior.

No exercício de 1981, a omissão de receitas pela da de produtos sem a comprovação da aquisição normal, já demonstrou, no processo de IPI, o equívoco dos fiscais, por não terem eles considerado importantes aspectos do processo de engarrafamento e, de modo especial, as incorporações registradas nos livros fiscais.

Quanto à correção monetária do balanço, reportou-se ao que ficou dito acima, sobre seu direito de proceder à avaliação pela equivalência patrimonial.

Sobre o item 3 do auto de infração, nesse exercício, não houve a reavaliação tributável, conforme pensa a fiscalização. No encerramento do ano-base de 1980 escreveu a correção monetária, na forma do art. 347 do RIR/80, apurando o montante de Cr\$ 4.732.734,78, cujo valor levou a débito de INVESTIMENTOS e a crédito de CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO. Por outro lado, providenciou a avaliação do investimento pela equivalência patrimonial. O investimento simplesmente corrigido resultaria em Cr\$ 14.053.630, mas em razão da aplicação da equivalência patrimonial, apurou-se que o investimento era muito maior. Por isso, a quantia de Cr\$ 44.381.881 não merece ser tributada.

A respeito do exercício de 1982, reportou-se às mesmas razões anteriormente apontadas. Quanto ao Quadro 05 (fls. 319) há que se considerar:

a) a primeira parte relativa à não aceitação como despesa dedutível do lucro, aquelas despendidas para conservação e reparação de bens imóveis, no total de Cr\$ 4.641.497, entendendo a fiscalização que pelo tipo, valores e quantidades envolvidos, os materiais escriturados seriam destinados à construção, ampliação e reforma de maior vulto;



b) a segunda parte, como consequência da primeira, refere-se à correção monetária dos valores registrados como despesas e que, segundo a fiscalização, deveria sofrer imobilização, a título de investimentos, de conformidade com os trimestres de aquisição.

Acontece que os valores lançados como despesas de conservação e reparação de bens encontram respaldo no art. 227 do RIR/80, o qual só prevê a imobilização se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem. Não foi isto o que aconteceu no seu caso. Assim:

a) a fábrica propriamente dita (setor de engarrafamento, carga e descarga) é dotada de estrutura metálica para coberturas, cuja estrutura necessita, permanentemente, de medidas conservatórias, de reparação e manutenção, sempre exigindo reparação nas calhas e telhas de cobertura, canos de escoamento, etc;

b) as máquinas instaladas para o processo de lavagem, limpeza e engarrafamento, além delas próprias, exigem permanente sistema de manutenção das estruturas onde estão assentadas;

c) o prédio de administração é uma unidade independente, embora ligada ao prédio industrial por uma passarela. Tal prédio, em duas oportunidades, sofreu seríssimas avarias em decorrência de relevantes temporais que desabaram sobre o município de Rio das Pedras e região. Em decorrência ficaram danificados pisos e carpetes, instalações divisórias, vitrões e portas diversas, exigindo reparo;

d) muros e paredes de proteção foram simplesmente destruídos pela fúria do vento e da chuva em diversas propriedades da impugnante;

e) existe em seu estabelecimento uma equipe de conservação e reparos de bens (zelador, pintor, pedreiro, eletricista e mecânico), tudo alvo de folha de pagamento independente e, por isso, dentro do total que a fiscalização entendeu como dedução indevida.



Aduziu mais algumas considerações como, por exemplo, o fato de os fiscais terem glosado o total da conta, sempre tar a atenção até em pequenas quantias, que não superaram os Cr\$ 9.000,00 previstos em lei. Impressionaram-se com o valor dos gastos, sem atentar para que o gasto mensal de Cr\$ 390.000,00 não é grande vulto. Aliás, pouco importa o tamanho da despesa, mas é necessário verificar se ela representou reparo ou conservação.

Quanto ao exercício de 1983, o item 1, a respeito de "Bens do Ativo Permanente deduzidos como despesas", é decorrência do item anterior.

Às fls. 336/343 foi inserido aditamento à impugnação.

O autuante se manifestou às fls. 345/349, propondo a manutenção do auto.

O julgador singular manteve a autuação, pelos seguintes motivos, que se passa a resumir:

1. Contestada a autuação concernente à omissão de receitas promanada do procedimento fiscal de IPI, refizeram os agentes fiscais suas averiguações, pelo que impõe-se adotar as conclusões no presente processo reduzindo-se os valores inicialmente apurados, a saber, Cr\$ 1.062.002 (ex. 1979), e Cr\$ 1.405.598 (ex. 1981), sendo que no exercício de 1980 o valor foi integralmente suprimido.

A respeito da quantia restante, manteve a autuação. Bem de ver, ressaltou o julgador, que toda e qualquer aplicação financeira com respaldo em recursos mantidos à margem da escrituração, é lícito inferir omissão de receita;

2. no que tange à glosa de despesas operacionais, não se pode aceitar a alegação de que esses gastos representaram despesas de conservação e reparos. Os elementos acostados aos autos indicam tratar-se de obra de vulto. Ressaltou que o autuante assinalou às fls. 398 que até uma equipe de profissionais da cons

trução civil era mantida pela empresa. Ademais, os Pareceres Normativos CST nºs 100/78 e 20/80 perfilham entendimento no sentido que as inversões em obras de construção ou melhoria devem ser tratadas como conjunto, desprezando-se os limites unitários. Sobrelva destacar, ainda, a natureza de alguns desses dispêndios como investimentos, pias (fls. 168), azulejos (166 e 250), pedra de granito (fls. 165), piso (163), batentes (113), sacos de cimento (114 e 116), cal (118), lajota (185) etc. Quanto à alegação de intempéries, nada foi provado. Citou, a propósito, os Acórdãos 101-73.600/82 103-05.705/83, 101-74.012/83 e 101-74.255/83;

3. assentado que indevidas são as despesas operacionais pleiteadas pela autuada, há de se ter procedente a exigência fiscal concernente à correção monetária incidente sobre a parte do ativo permanente subtraída da tributação, nos termos do art. 347 do RIR/80;

4. sobre o conceito de investimento relevante, citou o julgador o art. 247 da Lei nº 6.404/76. À vista da legislação de regência, e considerados os Quadros Demonstrativos nº 01 (fls. 310) e nº 03 (fls. 315), infere-se que não ocorreu investimento relevante seja em Supermercados Miori Ltda., seja na empresa Lagoa Dourada S/A. Assim, não houve investimento relevante:

- no exercício de 1979, quando a empresa apurou perda patrimonial em virtude de irregular utilização do critério da equivalência patrimonial, perda essa indevidamente utilizada pelo contribuinte para reduzir o lucro real, na forma do item 05 do Parecer Normativo CST nº 107/78;

- no exercício de 1981, a respeito do investimento na Logoa Dourada, cuja avaliação foi feita acima do custo de aquisição. Não tendo sido constituída reserva de reavaliação, houve in^{fr}ingência do art. 326 do RIR/80.

No recurso voluntário de fls. 371/395, a empresa repetiu, na essência, o que já dissera na impugnação.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator:

O recurso é tempestivo, eis que a ciência da decisão recorrida se deu em 06.01.86 (doc. de fls. 369 v.), enquanto a pro tocolização do presente ocorreu em 16.01.86 (doc. de fls. 370).

Passo ao mérito.

I - OMISSÃO DE RECEITA - SAÍDA DE AGUARDENTE

A primeira infração se deu em relação à venda de aguardente, sem a comprovação de sua aquisição regular, já que não teria havido declaração de entrada da matéria prima. O autuante en tendeu ter havido omissão de receitas, em 1979, da ordem de Cr\$ 1.268.225; no exercício de 1980, da ordem de Cr\$ 7.822.947; no exercício de 1981, da ordem de Cr\$ 3.144.165.

O Delegado da Receita Federal considerou a exigência válida, mas só parcialmente. Em decorrência do que ficou assentado no processo de IPI, deu provimento parcial para reduzir a exigên - cia, no exercício de 1979, a Cr\$ 1.062.002; no exercício de 1980, o valor foi inteiramente suprimido; no exercício de 1981, reduziu para 1.405.598.

Sendo este processo decorrente do IPI, cumpre lem- brar que o 2º Conselho já examinou esta questão, no Acórdão nº 201-63.495, em sessão realizada no dia 13.06.85. O Colegiado deu provimento ao recurso, em decisão assim ementada:

"IPI - Lançamento baseado em elementos sub-
sidiários. Legítimo o critério de apurar,
através de quantidades reais de insumos em
regados na produção, diferenças em aquisi-
ções destes, ou nas saídas de produtos tri-
butados. É necessário, entretanto, em ca-
da caso, que haja elementos de convicção

L

quanto à efetividade dessas diferenças, sobretudo no que se refere ao cômputo de perdas peculiares ao processo industrial. Não se observando no processo esses elementos de convicção e sendo as quebras alegadas muito razoáveis (art. 344 do RIR/82) é de ser dado provimento ao recurso."

No seu arrazoado, o Relator da matéria explicou o porquê do provimento, nos seguintes termos:

"O lançamento é uma atividade vinculada à lei, "é obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional". Isso quer dizer que o fisco pode exigir senão o que determinar a lei, isto é, não pode exigir mais, e nem deixar de exigir o devido. Assim, se deve entender o disposto no § único do art. 142 do CTN.

No caso sobexame temos um lançamento de ofício feito mediante levantamento da produção através de elementos subsidiários (Lei nº 4.502/64, art. 108, transcrito no art. 298 do RIPI/79 e 343, do RIPI/82.

Este Colegiado tem decidido reiteradas vezes sobre a licitude desse critério, desde que: a) o elemento de referência adotado na quantificação da produção seja significativo no processo industrial do estabelecimento fiscalizado; b) que a ponderação das perdas ou quebras obedeça a critérios de verificação e não resulte de mera presunção desassistida de elementos de convicção quanto à sua veracidade.

No administrativo em axame, o elemento de referência adotado na quantificação da produção - aguardente adquirida - sem dúvida é significativo, pois, válido para a apuração da produção.

De observar, entretanto, que utilizando-se desse elemento de referência, a autoridade lançadora no primeiro auto de infração (fls. 51) chegou à conclusão de que a recorrente nos anos de 1980 dera saída respectivamente a 646.724 e 659.569 litros de aguardente preparada, sem a correspondente entrada de elemento de referência invocado.

Já pelo termo de fls. 85, ratificativo do citado auto de infração, a autoridade lançadora chegou à conclusão inversa de que no ano de 1978 e 1979 dera saída respectivamente a 272.186 e 113.236 litros de aguardente preparada sem emissão de nota-fiscais. Vale dizer, situação inversa à anterior, pois os mesmos critérios utilizados

Ora, este Colegiado, seguindo orientação do Parecer Normativo CST nº 45, de 06.06.77, firmou o entendimento de que a técnica de calcular a produção por meio de elementos subsidiários deve ter por objeto apurar a produção industrial que realmente ocorreu, e nunca arbitrá-la.

Verifica-se dos autos, que na apuração da produção a autoridade lançadora não considerou qualquer quebra no processo industrial.

É notório que no processo industrial há sempre um grau de quebra nos insumos, que varia segundo a natureza do produto e até mesmo segundo os aspectos das instalações do estabelecimento industrial.

Por isso mesmo, este Colegiado vem ensejando ao contribuinte os mais amplos elementos de contestação, quando o mencionado levantamento não oferecer a necessária consistência ou quando o resultado apresentar dúvida.

No caso de alegação de quebras não tem sido outro o critério deste Conselho, sempre acolhendo as que forem razoáveis para a hipótese ou solicitando o pronunciamento do órgão competente, como determina o RIPI vigente (art. 344).

Do exame dos autos resta provado que a saída registrada e a produção calculada pela autoridade lançadora, a diferença no ano de 1978 é de pouco mais de 1% e no ano de 1979 de 0,5%, que a recorrente sempre alegou tratar-se de quebra no sistema produtivo. Essas quebras são bem inferiores às de semelhantes que se têm apresentado neste Colegiado, mostrando-se, assim, bastante razoáveis.

São estas as razões que me levam a dar provimento ao recurso."

Sendo o presente processo decorrente do levado a efeito na área do IPI, deverá ser dado provimento ao recurso, nesta primeira parte, a fim de se excluir da tributação, no exercício de 1979, a importância de Cr\$ 1.062.002 e, no exercício de 1981, a quantia de Cr\$ 1.405.598. Recorde-se que, no exercício de 1980, a exigência já fora excluída pelo julgador singular.

L

II - EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

2.1 - EXERCÍCIO DE 1979

2.1.1 - RESULTADO NEGATIVO

A primeira glosa diz respeito a resultado negativo em participação societária, indevidamente debitada à conta de despesas. Nesta parte cabe razão ao fisco, eis que:

a) o patrimônio líquido da investidora, no balanço de 31.12.78, já corrigido, era de Cr\$ 94.090.116,00;

b) o investimento na controlada, com a correção monetária do período atingiu a Cr\$ 2.991.599,00;

c) a equivalência correspondia a 3,18%, o que denota que tal investimento não era relevante, já que o parágrafo único do art. 247 da Lei nº 6.404/76 determina que para ser relevante o investimento há de ser igual ou superior a 10% do valor do patrimônio líquido da investidora.

Em razão disto, procede a glosa sobre o montante de Cr\$ 158.569,00, levado indevidamente à conta de resultados.

A recorrente invoca o art. 260 do RIR/80, o qual permite a avaliação do investimento pelo valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada. Esse art. 260, no entanto, se reporta ao art. 248 da Lei nº 6.404/76, o qual só permite que a equivalência se dê com relação ao investimento relevante. Por conseguinte, o disposto no art. 261 do RIR/80 também está na dependência de o investimento ser relevante.

O argumento da recorrente, no sentido de que detém 99,99% do capital da controlada serve, apenas, para prova que a outra empresa é "controlada", mas não dá suporte para equivalência patrimonial.

f

Alegou, também, que a exigência da tributação, ainda que fosse excluída, não o seria de imediato, pois o art. 361 do RIR/80 determina que o saldo credor da conta de correção monetária de que trata o art. 347, II, será tributado, mas o contribuinte terá opção para diferir a tributação do lucro inflacionário não realizado.

Em primeiro lugar, não se está tributando lucro inflacionário. Na realidade, o que se fez foi glosar a despesa apropriada em conta de resultados indevidamente.

Em segundo lugar, o argumento da recorrente valeria, apenas, para o caso da falta de correção monetária do investimento. Esta Câmara, no entanto, tem entendido que nos casos de infração não se pode diferir o lucro omitido, conforme, por exemplo, consta do Acórdão nº 103-06.459/84. Da mesma forma, nos Acórdãos nºs..... 101-74.181/83, 101-75.814/85 e 103-6.783/85 está dito que é impossível de ser exercida a opção pelo diferimento do lucro inflacionário não realizado, cuja diferença tenha sido apurada em ação fiscal e após esgotada a possibilidade de retificação da declaração.

No Acórdão nº 103-05.362/83 o entendimento da Câmara se firmou no sentido de que é incabível o diferimento da tributação do lucro inflacionário realizado, se não obedecidas as regras dos arts. 347, 361, 362 e 363 do RIR/80, como no caso de diferenças verificadas no saldo credor da conta Correção Monetária, decorrentes de participações societárias permanentes e incentivos fiscais corrigidos por terem sido contabilizados no Realizável a Longo Prazo.

2.1.2 - OMISSÃO DE RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA

A segunda infração, neste capítulo, se deveu ao fato de a empresa não ter corrigido o valor do investimento, montando essa omissão a Cr\$ 291.606,00, no exercício de 1979.

Esta parte, a rigor, já está preclusa, eis que a autuada não a impugnou. Ainda que se quisesse admitir ter a empresa

J

impugnado a exigência de modo indireto, não aduziu argumento aceitável. No recurso voluntário limitou-se a dizer que não aceitava este item, conforme se viu, e é totalmente improcedente, em face da decisão administrativa final. Acontece que o final da decisão é justamente contra a empresa, pois disse o julgador: "CONSIDERANDO não ter sido registrada a correção monetária prevista no art. 347 e seguintes do RIR/80..."

2.2 - EXERCÍCIO DE 1980, ANO-BASE DE 1979

A respeito da omissão de vendas, esta matéria já foi abordada acima. Por conseguinte, não há que se falar em receita omitida de Cr\$ 7.822.947,00, matéria esta provida pelo próprio Delegado da Receita Federal.

2.2.1 - OMISSÃO DE RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA

2.2.1.1 - SUPERMERCADOS MIORI

Conforme se vê, pela leitura do Quadro 02 (fls. 312):

a) o patrimônio líquido da recorrente, em 31.12.79, já corrigido, era de Cr\$ 143.823.867,00;

b) o investimento, já corrigido, era da ordem de Cr\$ 4.403.317,00;

c) a equivalência patrimonial era da ordem de 3,06%;

d) a correção monetária do investimento atingiu a Cr\$ 1.411.718,00 (fls. 313); por outro lado a correção monetária apurada pela recorrente atingiu a apenas Cr\$ 840.344,00;

e) por conseguinte, impõe-se a tributação da diferença de Cr\$ 571.374. Ainda que se considerasse que a empresa tinha direito à equivalência patrimonial, a verdade é que a correção monetária foi escriturada a menor.



2.2.1.2 - LAGOA DOURADA S/A ÁLCOOL E DERIVADOS

Com relação a este investimento não há qualquer tributação, eis que a correção monetária devida seria da ordem de Cr\$ 1.303.319,00, enquanto a empresa já oferecera à tributação a importância de Cr\$ 1.600.896,00.

Entendo dever ser acolhida a pretensão da empresa, no sentido de se excluir esta parcela a maior da correção monetária a ser tributada, eis que, na contabilidade, não só a valorização vai para conta de ativo como também a correção monetária vai para uma só conta. Afinal, se o próprio fiscal descontou da correção a tributar a correção que já fora oferecida à tributação, não vejo como deixar de compensar a correção a maior com a correção a ser tributada. Assim, não mais recairia a tributação sobre os Cr\$ 571.374,00, mas sobre Cr\$ 273.797,00, devendo ser excluída da tributação, por conseguinte, a importância de Cr\$ 297.577,00.

2.3 - EXERCÍCIO DE 1981, ANO-BASE DE 1980

2.3.1 - OMISSÃO DE RECEITAS

2.3.1.1 - SUPERMERCADO MIORI

A respeito deste investimento, impõe-se o seguinte raciocínio:

a) o valor do patrimônio líquido do investimento, corrigido até 31.12.79, era de Cr\$ 246.298.015;

b) a correção do investimento era da ordem de Cr\$ 6.639.124;

c) o índice da equivalência era 2,69%;

d) logo, o investimento não era relevante.



Daí ter o fisco elaborado o Quadro 03 a fim de tributar a insuficiência de correção monetária da ordem de Cr\$ 518.697,00.

Acontece que o fiscal partiu de um dado irreal, a saber, que o investimento nesta empresa era só da ordem de 2,69%, esquecendo-se do que dispõe o art. 247 da Lei nº 6.404/76, segundo o qual o investimento é relevante quando no conjunto das sociedades coligadas e controladas o valor contábil é igual ou superior a 15%.

Deve-se excluir, pois, a importância de Cr\$
518.697,00.

2.3.1.2 - LAGOA DOURADA

Como o fisco não está exigindo nada a respeito desta empresa, não há o que analisar.

2.3.2 - REAVALIAÇÃO TRIBUTÁVEL

Entendeu o autuante ter ocorrido reavaliação indevida, em virtude de avaliação pelo método da equivalência patrimonial, de investimento não relevante em controlada, cujo resultado positivo não foi diferido, nos termos do art. 326 do RIR/80, no montante de Cr\$ 44.381.881,00.

Ao que parece, houve equívoco do autuante. Às fls. 348 disse ele que "neste exercício os investimentos não eram relevantes (fls. 315), porém mesmo assim o interessado praticou a avaliação pelo método de equivalência patrimonial. Acontece que o mesmo fiscal, ao proceder ao cálculo da relevância, no exercício de 1980, com relação à LAGOA DOURADA (fls. 312), já apurara um índice de 16,03%, acima, portanto, dos 15% de que fala a lei. O autuante reconheceu seu equívoco e chegou a escrever:

"Nas compensações referidas, de fls. 313, fizemos indicação incorreta, ao afirmar que os investimentos não eram relevantes, quando na verdade ocorre o oposto."



Por outro lado, o autuante não atentou para de que, no exercício de 1981, o investimento era relevante, o montante do valor da equivalência patrimonial. Escreveu a r:rente, às fls. 378:

"Para o exercício de 1981 (ano-base de 1980), houve outro equívoco da fiscalização, na determinação percentual obtido, no cálculo da relevância. A fiscalização tomou para numerador da regra de proporção, a importância de Cr\$ 14.053.630 (como se esse fosse o valor do investimento da controladora e controladora LAGOA DOURADA S.A.). Entretanto, o valor do investimento correto é de Cr\$ 58.435.512 como poderá ser verificado na ficha da contabilidade (doc. de fls. 54) acostada aos autos, o que fica confirmado pelo exame do documento de fls. 22, onde consta no quadro e coluna próprios Cr\$..... 62.194.111 (Cr\$ 58.435.512 ref. Lagoa Dourada S.A. e + Cr\$ 3.758.598 ref. Supermercado Miori).

Assim, temos:
$$\frac{58.435.512}{246.298.015} = 23,72\%$$

e, portanto, o investimento é relevante."

Em nenhum momento a empresa se reportou a "reavaliação" de investimento. Às fls. 54 verifica-se que a empresa efetuou o seguinte lançamento em sua contabilidade:

"D - 11561 - Diferença apurada nesta data entre correção monetária (Cr\$ 4.734,78) e a valorização patrimonial (Cr\$ 49.114.616,30) da Firma Lagoa Dourada S/A Alcool e Derivados....Cr\$ 44.481.881,52."

Não procurou o fiscal verificar qual a natureza dessa valorização patrimonial na investida. Como está, o lançamento, não permite presumir-se que se trata de "reavaliação" de investimento.

Deve-se excluir da tributação, pois, a importância de Cr\$ 44.381.881.

Quanto à omissão de receitas em razão de omissão de vendas, esta matéria já foi abordada no início deste voto.



2.4 - EXERCÍCIO DE 1982

2.4.1 - CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO

2.4.1.1 - SUPERMERCADO MIORI

Não caberá a cobrança de imposto sobre a importância de Cr\$ 2.752.905, a título de insuficiência de correção monetária, eis que a empresa estava amparada pela forma de apuração pela equivalência patrimonial.

2.4.1.2 - BENS DO ATIVO

A fiscalização está exigindo a importância de Cr\$ 1.649.957 a título de correção monetária dos reparos e benfeitos - rias realizadas em imóvel.

O fiscal só se preocupou com o vulto dos gastos, sem se ater ao fato da valorização do imóvel. Entendo que já é chegada a hora de se pôr termo a esta espécie de fiscalização, em que o autuante simplesmente "compila" uma série de notas fiscais e "supõe" que se trata de imobilização. A lei exige, no entanto, que fique comprovado o aumento da vida útil do bem.

Já tive oportunidade de escrever no Acórdão CSRF/
/01-0.838:

"Conforme se viu no Relatório, a matéria em debate diz respeito a despesas com reparos levados a efeito em veículos da empresa. Examina-se, inicialmente, a possibilidade de se aplicar, ao caso, o disposto no art. 193 do RIR/80, segundo o qual o custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa, exceto se o bem tiver valor unitário inferior a certo limite previsto em lei ou o prazo de vida útil for menor do que um ano.

O § 2º desse art. 193 determinou o seguinte:

"Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser capitaliza

J

do para ser depreciado ou amortizado."

O dispositivo, portanto, contempla não só o fato da aquisição de bens do ativo permanente como também as melhorias realizadas em bens desse ativo.

A palavra melhoria não possui nenhuma definição legal e seu conceito, por isso mesmo, há de ser tido como envolvendo toda transformação de um bem, que se faz melhor.

Do mesmo modo, a palavra melhoramento se há de entender como sinônimo de melhoria, ou seja, tudo aquilo que torna "melhor" a coisa.

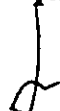
Já o conceito de benfeitoria é mais preciso e vem utilizado no Código Civil como todo o melhoramento promovido, sobretudo em bem imóvel, com a intenção de torná-lo mais útil ou agradável, podendo ser classificada como útil, necessária ou voluptuária:

a) a benfeitoria necessária é aquela realizada para a conservação do prédio e sem a qual este se arruinaria (art. 63, § 3º, do Código Civil);

b) a benfeitoria útil é a realizada para facilitar o uso da coisa, melhorando-a ou valorizando-a (art. 63, § 2º, do Cód. Civil);

c) a benfeitoria voluptuária é a realizada para mero delite ou recreio, não sendo necessária nem valorizando a coisa no seu uso (art. 63, § 1º, do Cód. Civil).

Não se pode perder de vista que a benfeitoria implica às vezes um acréscimo de valor ao bem resultante da aplicação de capital. Antes mesmo de se pensar no aumento da vida útil do bem o conceito de benfeitoria traz ínsita a idéia de que o bem passa a valer mais, pois supõe-se que esta não representou mera conservação ou mera reparação do bem.



Nesta mesma linha de pensamento poder-se-ia cogitar na construção, palavra utilizada para significar o prédio ou o edifício ou toda obra ou edificação levada a efeito. A construção não só compreende o prédio como também qualquer parte deste como as paredes, os tapumes, as divisórias, etc.

De maneira geral, os acrêscimos à coisa representam aumento da obra, quer com o sentido de ampliação, quer para servir de modificação, quer por outro motivo qualquer.

Entre as espécies de acrêscimos contam-se as acessões, que se caracterizam não só quais acrêscimos naturais à coisa (como o alongamento da margem de um rio) como também os frutos produzidos; enfim, tudo aquilo que se incorpora ao bem por força industrial ou pela ação da natureza.

Por fim, há o caso das melhorais em bens de terceiros, tantas vezes objeto de pronunciamento das autoridades no sentido de que representam aplicação de capital e devem ser escrituradas no permanente.

Todas as operações acima citadas se caracterizam como aplicação de capital e, portanto, estão ligadas à ativação. Há, por outro lado, certos procedimentos da empresa que nada acrescentam ao bem já existente, mas têm por objetivo mantê-lo capaz de produzir ou trazê-lo novamente para a produção normal.

No caso em julgamento discute-se, ainda, a aplicação do art. 227 do RIR(80, cujo teor é o seguinte:

"Art. 227 - Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506/64, art. 48).

Parágrafo único - Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento



for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei 4.506/64, art. 48, § único)."

O art. 227 se refere a reparo, palavra utilizada comumente para indicar qualquer conserto feito no bem, ou qualquer obra que se executa em elemento do ativo permanente com o fim de este se manter útil. O reparo se distingue do melhoramento porque é operação realizada por força das circunstâncias indispensável à conservação do bem para beneficiá-lo. Muitas vezes é difícil distinguir reparo de benfeitoria, o que vem suscitando dúvidas como as que foram levantadas neste processo.

Fala-se, também, em gastos com manutenção, que são aqueles feitos com o objetivo de manter o bem em funcionamento, sem que se pretenda aumentar a capacidade de produção ou período de vida útil.

DE PLÁCIDO E SILVA, no seu famoso "Vocabulário Jurídico" distingue os reparos normais dos reparos extraordinários, escrevendo:

"Os reparos normais são os que se executam para a conservação da coisa, e decorrem dos consertos e obras imposto pelos estragos, resultantes do uso, tal como pintura, desobstrução de encanamentos, remoção de telhas quebradas, etc.

- Os reparos extraordinários são os que se exigem diante de estragos ocorridos imprevistamente e não conseqüentes do uso, mas de eventos não esperados, como raios, tempestades, granizos, etc., que tenham danificado a coisa, impossibilitando seu uso."

Entre as espécies de reparos poderiam ser mencionados: a restauração, a renovação, a recomposição, a reforma, que apenas são mencionados porque não se trata de estudo exaustivo da matéria.

Comumente surgem dúvidas, também, com a assim chamada substituição de um bem ou de parte de um bem por outro ou simplesmente se fala em substituição de partes e peças. É um caso de

despesa operacional, mas que, na prática, também tem provocado inúmeros debates. Entre as espécies de substituição poder-se-ia incluir a remoção de parte ou peça envelhecida para a colocação de uma nova.

A restauração, citada no penúltimo parágrafo, traz em seu êtimo a idéia de reparar, reconstruir, consertar alguma coisa que se deteriorou ou se danificou. Implica, portanto, em reposição da coisa em seu estado anterior.

Nem se pode deixar de incluir entre os reparos as obras de reconstrução ou de reparação de estragos, ocasião em que se recompõe ou restabelece o bem no seu estado anterior a fim de que ele se preste à finalidade para a qual foi criado.

Citou-se, outrossim, a reforma que implica na idéia de "formar novamente" e muitas vezes objetiva a modificação ou a renovação do bem, mas sempre com o objetivo de este continuar a servir para a produção.

Não se pode esquecer, por outro lado, da conservação, palavra que tem sua raiz no latim "conservare", que significa guardar, defender, salvar. Conforme lembra DE PLÁCIDO E SILVA (verbete "consevação"), o termo é usado não só para indicar a ação ou o efeito de guardar ou ter com o devido zelo a coisa que nos é confiada, mas também indica a diligência que deve ser atendida para que a coisa não se deteriore ou não se consuma pelo transcurso do tempo. De acordo com suas palavras: "Desse modo, a conservação entende-se o reparo ou os consertos naturais que se devam executar para que a coisa continue a ser útil a seu destino, não somente para que não se deteriore, como para que não se deprecie."

Em conclusão, o que se objetiva no art. 227 do RIR/80, quando se invoca a ação de reparar o bem, cuidar de sua manutenção ou da substituição de partes ou peças, é:

2

- a) resguardar a coisa de qualquer dano;
- b) evitar a deteriorização do bem;
- c) levar-se a efeito uma ação positiva no sentido de se preservar o bem;
- d) manter o bem em operação e de acordo com sua utilidade.

Qual a diferença, repita-se, entre a hipótese do art. 193 e a do art. 227 do RIR/80? É que se tem, no primeiro caso uma aplicação de capital, enquanto no segundo se trata de mera despesa do exercício, sem que tenha havido melhoria ou acréscimo no bem ou na sua vida útil. Deste modo, se a empresa chamar de reparo a uma operação que aumente a vida útil do bem não se tratará de despesa mas de aplicação de capital.

Nem sempre é fácil saber quando há aplicação de capital, quando há reparo. Cito, a título de exemplo, considerações feitas por TITO RESENDE, na nota 160 no seu livro "Consolidação das Leis do Imposto de Renda" (Tomo I, 1955, pág. 176):

"- Despesas com reconstrução de fachada de edifício representam valorização do imóvel, não sendo, consequentemente, dedutíveis da renda bruta, a não ser com essas obras constituam simples reparo (1º Conselho de Contribuintes, dec. 74, na Revista Fiscal de 1955 bem como os melhoramentos introduzidos no imóvel pertencentes ao próprio titular de firma individual (ide dec. 317, na Revista de 1952); mas são aceitáveis como dedução dos lucros os valores despendidos com materiais de construção, que, embora qualificados como se benfeitorias ou despesas com reformas, constata-se serem gastos de conservação, que não elevam o valor do ativo. Glosa-se, entre tanto, os que representarem imobilização de capital (idem, dec. 230, Revista Fiscal de 1954). É adicionada ao lucro a importância empregada em novas edificações e na melhoria das já existentes (1º Conselho de Contribuintes, dec. 18 Revista Fiscal de 1954)."

J

Assim o mestre do imposto de renda se utiliza do aplicação de capital para solucionar os casos práticos.

Em resumo:

O que precisa ficar esclarecido, de uma vez por todas, é a necessidade de se distinguirem as hipóteses dos arts. 193 e 227 do RIR/80, que conduzem o intérprete ao seguinte:

a) no artigo 193 do RIR/80 acentuou-se o custo mesmo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas: se esses bens ou as melhorias em si tiverem um prazo de vida útil superior a um ano tratar-se-á de aplicação de capital e o custo deverá ser ativado. Veja-se o que diz o dispositivo:

"o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser capitalizado para ser depreciado ou amortizado"

b) no artigo 227 do RIR/80 contemplou o legislador o caso de um bem já existente e em pleno funcionamento, no qual são feitos reparos e despesas de conservação. Conforme o caso, essas despesas com reparos e conservação poderão revestir o caráter de aplicação de capital e não de mera despesa. Qual o critério para se saber se se trata de despesa do exercício ou de aplicação de capital? Diz o dispositivo que é o fato de o bem no qual foram feitos os reparos ou a conservação passar a ter sua vida útil aumentada. Por isso é que o parágrafo único diz o seguinte:

"Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as previstas respondentes quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de serem de base a depreciações futuras."

Embora o legislador não deva preocupar-se com condições, curiosamente se tem observado na legislação do imposto de renda a preocupação com a definição de vida útil demonstrada pelo legislador.



Já na Lei nº 4.506/64, fixou-se a seguinte regra:

"Art. 57 - Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal.

§ 1º - "omissis"

§ 2º - A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção dos seus rendimentos."

Esta, portanto, é a definição de vida útil, ou seja: é o prazo durante o qual o bem será utilizado economicamente na produção dos rendimentos que serão auferidos pelo seu dono.

No caso citado, analisava-se o prazo de vida útil de bem objeto de leasing e a Lei nº 6.099, de 12.09.74, que dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil forneceu definição de "vida útil", em seu art. 12, § 1º, nestes termos:

"§ 1º - Entende-se por vida útil do bem o prazo durante o qual se possa esperar a sua efetiva utilização econômica."

Evidentemente, esse prazo é fixado a partir do momento em que o bem começa a ser utilizado. Aliás, é a partir daí que o proprietário poderá realizar a depreciação.

Se a reforma ou o reparo do bem prolonga sua utilização, mas o prazo de vida útil ainda não se esgotou, jamais se poderá dizer que prolongou o prazo de vida útil. Essa distinção é muito bem explicada por BULHÕES PEDREIRA, que escreveu:

"6.34 (42) - CONSERVAÇÃO E REPAROS - A lei autoriza a dedução (como custos ou despesas operacionais) das despesas com reparo e conservação corrente de bens e instalações, quando se destinam apenas a mantê-los em condições eficientes de operação. Se, todavia,

↓

dos reparos, da conservação ou substituição de partes resulta aumento de mais de um ano no prazo de vida útil do bem reparado, ou conservado, as despesas correspondentes deverão ser capitalizadas a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei nº 4.506, art. 48, e par. único; RIR, 170 e par. ún.).

A operação dos bens e instalações do ativo da empresa exige despesas permanentes ou periódicas de conservação, reparo, ou substituição de partes, que em geral se destinam apenas a manter os bens em condições de funcionamento e utilização, mas não prolongam de modo apreciável a sua vida útil. Esse o tipo de conservação que constitui despesa corrente e cuja dedução é autorizada pela lei.

Há, entretanto, reparos ou substituição de peças ou partes que constituem reformas mais extensas, e ainda quando não alteram substancialmente a natureza do bem, ou não modificam suas características, prolongam a sua vida útil. Essa espécie de reforma ou reparo traduz aplicação de capital, pois a despesa realizada corresponde aumento do valor do ativo fixo da empresa. Daí determinar a lei que sejam capitalizadas e depreciadas à medida do seu desgaste.

O critério da lei para distinguir entre aplicação de capital e conservação corrente é o aumento do prazo de vida útil do bem por período maior do que um ano. Note-se que o prazo de vida útil a que se refere a lei não é aquele que efetivamente resta no momento do reparo ou reforma, e sim o prazo de vida útil previsto quando o bem foi adquirido pela empresa. A distinção tem importância prática, pois em muitos casos pode haver aumento do prazo de vida útil do bem na ocasião do reparo sem que haja aumento do prazo de vida útil previsto na ocasião da aquisição. Assim, por exemplo, se um caminhão foi adquirido novo, o prazo de sua vida útil, ao ser adquirido, é estimado em cinco anos. É possível que, devido a condições especiais da sua utilização, ao fim do terceiro ano só lhe reste um ano de vida útil. A reforma completa que permite prolongar a sua utilização por mais um ano apenas restabelece o prazo de vida útil a princípio previsto. Segundo o critério da lei esse reparo é dedutível como despesa corrente.

O prazo de vida útil previsto na aquisição do bem deve ser entendido no sentido do prazo adotado, de acordo com as disposições legais específicas, para o cálculo da taxa de depreciação. É a razão pela qual a lei permite a dedução do reparo que prolonga a vida útil que efetivamente resta ao bem, desde que não aumente a vida útil prevista na época da aquisição.

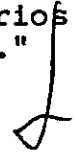
L

ção, é que nesse caso a despesa de conservação ou reparo corresponde a uma quota suplementar de depreciação: se a vida útil no momento do reparo era menor do que a prevista como base de cálculo de depreciação, a quota de depreciação foi comprovadamente insuficiente para registrar a diminuição do valor do bem. Na hipótese do caminhão, antes formulada, se a empresa vinha registrando depreciação anual de 20% (estimado prazo de vida útil de cinco anos) e ao fim do terceiro ano foi necessário efetuar reparo ou reforma para assegurar aquele prazo de utilização, a quota de depreciação anteriormente registrada era insuficiente para garantir a reposição do bem ao fim do prazo de vida útil inicialmente estimado.

O dispositivo antes comentado aplica-se no caso de reparos ou conservação de bens cujo encargo econômico de desgastes ou obsolescência é suportado pelo contribuinte, tendo em vista as condições de propriedade, posse ou uso do bem. No caso de bens e instalações locados, ou de bens de terceiros, em geral a despesa de conservação ou reparo será corrente, e dedutível do lucro operacional, de vez que a ela não corresponde aumento do ativo da empresa que suporta (199).

A despesa de reparo e conservação não deve ser confundida com a benfeitora, ou qualquer outra modalidade de do acréscimo ou melhoria do bem. Se os bens adquiridos, as instalações construídas, ou as melhorias realizadas a título de benfeitorias tem prazo de vida útil superior ao período de um exercício social, a despesa correspondente deve ser capitalizada para ser depreciada ou amortizada (art. 45, § 1, da Lei 4.506). Esse princípio se aplica inclusive no caso de bens locados; as benfeitorias realizadas em bens de terceiros devem ser capitalizadas, para serem depreciados no prazo de sua vida útil; salvo se o prazo de contrato de locação for inferior ao da vida útil do bem, quando poderão ser amortizadas no prazo contratual (art. 23, § 3º da Lei 4.506).

A jurisprudência administrativa anterior à 4.506 adotava basicamente os mesmos princípios, embora os critérios para distinguir o que denominava benfeitoria (definida como investimento) da conservação, ou reparo corrente (dedutível do lucro bruto), nem sempre fossem claros e uniformes. Por vezes as decisões invocavam o critério da valorização do bem reformado para caracterizar a benfeitoria, mas outras vezes essa conceituação fundava-se exclusivamente na extensão das obras ou reparos. O preceito da L. 4.506 veio introduzir critérios mais preciso, que independe do vulto dos reparos."



De acordo com a lição dos doutros, a primeira regra que se pode fixar para a solução do presente litígio consistirá em se fazer distinção entre despesas de capital e despesas correntes, eis que os gastos de capital se inserem, como norma, na hipótese do art. 193 do RIR/80 e deverão ser escriturados no ativo permanente; as despesas correntes, por se referirem a gastos do exercício, comporão conta de resultado e serão consideradas como despesas operacionais.

A equipe da FIPECAFI, no Manual de Contabilidade que elaborou para adaptação das normais da lei das sociedades por ações à realidade contábil e fiscal, estabeleceu a seguinte distinção para o caso de gastos relacionados com os bens do ativo imobilizado:

"1 - GASTOS DE CAPITAL - são aqueles que irão beneficiar mais de um exercício social e devem ser adicionados ao valor do ativo imobilizado. Exemplos: custo de aquisição do bem, custo de instalação e montagem etc.

2 - GASTOS DE PERÍODO (despesas) - são aqueles que devem ser agregados às contas de despesas do período, pois só beneficiam um exercício, e são necessários para manter o imobilizado em condições de operar, não lhe aumentando o valor.

Exemplos: manutenção e reparos etc." (Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, Ed. Atlas, 1979, pág. 244).

A essa regra vem-se a adicionar esta ou aquela consideração como, por exemplo, o fato de um bem poder ser lançado diretamente em conta de despesas, embora por sua natureza devesse compor o ativo, em razão de seu pequeno valor.

O que deve levar o intérprete a relacionar as despesas tidas como reparo, manutenção, conservação, substituição, etc., como ativiáveis ou como despesas operacionais é o fato de esses gastos se destinarem a manter os bens do ativo em condições eficientes de operação, ou não. É a causa final, portanto, que se presta como elemento diferenciador, pois se com os reparos e com os gastos de conservação se objetiva aumentar o prazo de vida útil

↓

do bem está-se no campo específico da aplicação de capital e n de gasto corrente.

À luz destes pensamentos, vê-se que não caberá razão ao Fisco. Na realidade, os materiais utilizados denotam tratar-se de substituição de partes ou peças. Trata-se de reparos necessários. Deve-se excluir da tributação, pois, a importância de Cr\$ 1.649.957.

2.4.1.3 - BENS DO ATIVO PERMANENTE

Uma vez que os materiais adquiridos foram considerados como despesas de reparos, este item também não tem sentido.

Impõe-se excluir da tributação a importância de Cr\$ 4.641.497.

2.5 - EXERCÍCIO DE 1983, ANO-BASE DE 1982

2.5.1 - BENS DO ATIVO PERMANENTE DEDUZIDOS COMO DESPESAS

A fiscalização entendeu como indevidas, a título de despesas operacionais, os gastos com materiais e serviços de construção, no valor de Cr\$ 8.543.441, conf. docs. de fls. 219/302.

A análise dessa documentação, no entanto, está a sugerir tratar-se de despesas de conservação e reparos.

Deve-se excluir da tributação a importância de Cr\$ 8.543.441.

2.5.2 - OMISSÃO DE RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA.

A fiscalização corrigiu monetariamente os materiais adquiridos durante o ano e apenas o total de Cr\$ 10.405.347.

f

Esta importância deverá ser excluída da tributação, pois não ficou comprovado tratar-se de ativo permanente.

A empresa alegou que, embora os gastos sejam de certo vulto, este não é o único parâmetro para se aquilatar se uma despesa deverá ser imobilizada ou não. Assim,

a) por exemplo, as notas de fls. 214/217 contêm descrição de mercadorias utilizadas em reparações e conservações como o emprego de "28m de fio 2 x 12" ou "1 Kg de massa corrida", ou "1 metro de areia mista";

b) os docs. de fls. 135/136 dão conta da reparação da lâ de vidro que protege o teto do prédio da administração contra barulhos externos. Por ter sido totalmente danificado, segundo a empresa, o que não foi verificado mais a fundo pela fiscalização;

c) a nota fiscal nº 834, de ACESSÓRIOS LTDA. (fls. 141) contém a descrição de peças de veículos, necessárias ao reparo e manutenção desses bens. Como imobilizar, por exemplo, uma lata de graxa, uma caixa de fusível (de apenas Cr\$ 80,00)?

d) a nota fiscal nº 173679, da CASA KRAHENBUHL S.A. se refere a uma trena, no valor de Cr\$ 3.800;

e) a substituição de uma Lâmina de vidro, numa porta, é mero reparo;

f) a reparação da parte hidráulica, exigindo a substituição de várias peças;

g) a pintura faz parte da conservação normal do imóvel. Além disso, conforme disse a recorrente, muita tinta é adquirida para os serviços de manutenção das máquinas e equipamentos do engarrafamento.



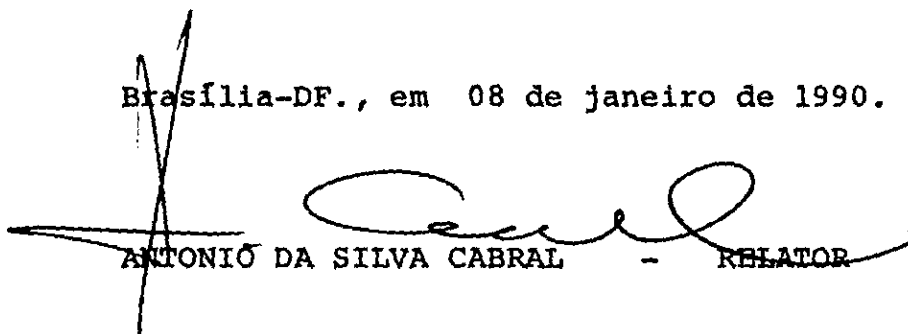
Enfim, seria inútil repetir-se a exemplificação tão longa trazida aos autos e constante de fls. 386 a 392.

Não basta, repita-se, chegar numa empresa e simplesmente colecionar notas fiscais e dizer-se que, pelo vulto dos gastos só se poderia tratar de gastos do ativo permanente.

Por último cabe lembrar que no exercício de 1983 não se tributou a empresa, porque esta possuía prejuízos compensáveis. Uma vez, porém, que o auto de infração não merece prosperar neste exercício, impõe-se restituir-se à empresa o direito de compensação do prejuízo da ordem de Cr\$ 440.111.760,00.

Assin sendo, voto no sentido de se dar provimento parcial ao recurso a fim de que se exclua da tributação, nos exercícios de 1979, 1980, 1981, 1982 e 1983, respectivamente, as quantias de: Cr\$ 1.062.002 (1979), Cr\$ 297.577 (1980), Cr\$ 46.306.176 (1981), Cr\$ 9.044.359 (1982) e Cr\$ 18.948.788 (1983).

Brasília-DF., em 08 de janeiro de 1990.


ANTÔNIO DA SILVA CABRAL - RELATOR