



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 19 de agosto de 1988

ACÓRDÃO Nº -CSRF/01-0.838

Recurso nº RP/105-0.084

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrida QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: PERMA TRANSPORTES S.A.

IRPJ - LUCRO REAL - DESPESAS DE CONSERVAÇÃO DE BENS E INSTALAÇÕES.

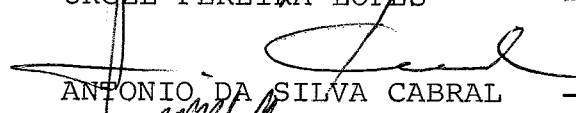
As despesas com reparos e conservação de bens do ativo imobilizado, que objetivem manter esses bens em condições eficientes de operação, são admitidas como custo ou despesa operacional. A capitalização de gastos com reparos, conservação ou substituição de partes só se dará quando estes provocarem aumento de vida útil do bem. Prazo de vida útil é aquele previsto no ato de aquisição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencido o Cons. Carlos Agostinho Aléssio Oliveto.

Sala das Sessões (DF), em 19 de agosto de 1988.


URGEL PEREIRA LOPES - PRESIDENTE


ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR


MARCO ANTONIO MENEGHETTI - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WALDEVIR ALVES DE OLIVEIRA, LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS, CARLOS WALBERTO CHAVES ROSAS, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, BENEDICTO ONOFRE EVANGELISTA, CARVALDO VIEIRA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10730/001.651/85-52

RECURSO Nº: RP/105-0.084

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.838

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

Sujeito Passivo: PERMA TRANSPORTES S/A.

R E L A T Ó R I O

Recorre a Fazenda Nacional da decisão prolatada no Recurso nº 91.340, pela 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, objeto do Acórdão nº 105-2.441, com fundamento no art. 3º, inciso I, do Decreto nº 83.304/79.

Trata-se apreciação de caso de glosa de despesas com conservação e manutenção de bens, mais precisamente, de despesas com retífica de motores, reforma de caminhão, recuperação de chassís, lanternagem e outros, realizadas em bens do ativo.

O Acórdão recorrido está assim ementado:

"DESPESAS OPERACIONAIS - Despesas com reparos de bens. Admite-se, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos de bens, destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação, quando dos reparos não resultar aumento do prazo de vida útil do bem reparado, previsto no ato de sua aquisição, em limite superior a um ano."

Segundo a Procuradoria, os próprios documentos contábeis da empresa atestam que os serviços prestados tiveram por objeto o "reaproveitamento do mesmo (veículo) por mais dois anos". Quem

17.

Acórdão nº-CSRF/01-0.838

ler os documentos encontrará escrita esta frase: "Os demais serviços, incluindo partes e peças substituídas, são da mesma natureza daqueles a que se referem os documentos de fls. 16 e 17". A retífica (ou reforma) de um motor de veículo faz com que a vida útil da viatura se prolongue por mais de um ano. O motor é a parte do veículo que sofre maior desgaste com o uso contínuo. Se este é retificado, ganhando maior durabilidade, é intuitivo que o conjunto (veículo) terá sua vida prolongada.

Nas contra-razões a empresa alegou que o recurso da Fazenda se baseava em meras impressões subjetivas. Entende que o art. 227 do RIR/80 é claro ao determinar que o aumento da vida útil do bem em período superior a um ano é condição fática irremovível para que legalmente seja exigida a capitalização das despesas com reparos, conservação e substituição de partes dos bens e instalações das empresas. Ora, em direito tributário, não se alega, prova-se. O auto de infração se limitou a aduzir que "pela natureza e aplicação, as peças e os serviços implicaram aumento da vida útil do bem em prazo superior a 12 (doze) meses". Nem uma só palavra foi dita para esclarecer o que se entendia por "natureza e aplicação". A decisão de primeira instância, por sua vez, limitou-se a dizer que as despesas glosadas representavam, em sua maior parte, retífica e ou troca de motores e outros componentes conexos. Por outro lado, não se mostrou coerente, excluindo da base de cálculo do lançamento a "menor parte", que reconhecia implicitamente não serem glosáveis.

Reportou-se, ainda, ao recurso, no qual alegara que a retífica de motores seria a única despesa que poderia ensejar alguma dúvida. Esta despesa, aliás, se situou em torno de 8,29%, no ano de 1982, e 20,6%, no ano de 1983. Não se pode, por outro lado, considerar tais despesas como capitalizáveis, em primeiro lugar porque disposição legal alguma o prescreve especificamente e, em segundo lugar, porque tais serviços representam reparos e conservação de um bem, sem implicar em aumento de sua vida útil.

Criticou o recurso da Fazenda por tentar inovar no feito, apegando-se ao fato de em uma das notas se encontrar escri-

Acórdão nº-CSRF/01-0.838

to: "conservação do veículo e melhor imagem no mercado para reaproveitamento do mesmo por mais dois anos". Esta foi, no entanto, uma observação feita por um simples funcionário aposta na nota de serviços e que não pode ser encarada como dado técnico. A pessoa que a escreveu é inculta e escreveu "reaproveitamento" quando poderia ter escrito, por exemplo, "para continuação de seu aproveitamento por mais dois anos". Na realidade, o que aconteceu foi o reparo de veículos que, pelo uso intenso, não aguentariam chegar ao fim de sua via útil prevista. Além do mais, os veículos em questão não pertenciam ao imobilizado da empresa, pois estavam arrendados por força de contrato firmado por sua antecessora a título de arrendamento mercantil.

Os reparos tiveram por fim cumprir a cláusula 4.2 do contrato de leasing, segundo a qual a empresa assumira o compromisso de "assegurar a conservação e funcionamento do bem, mantê-lo sob os adequados serviços técnicos e mecânicos, correndo por sua conta exclusiva todas as despesas investidas em tais serviços, incluindo reparos e substituições de peças".

É o relatório.

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator:

I - ESTADO DA QUESTÃO - APLICAÇÃO DOS ARTS. 193 e 227 do RIR/80.

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.

h

B.

Acórdão nº-CSRF/01-0.838

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 capitalizado 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 deleite 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

3.

Acórdão nº-CSRF/01-0.838

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 acções, 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 melhorias 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

Acórdão nº-CSRF/01-0.838

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 execute 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 da coisa, enquanto o melhoramento é sempre acréscimo feito ao 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 impostos pelos estragos, resultantes do uso, tais 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.



Acórdão nº-CSRF/01-0.838

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 sem seu étimo 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 estabelece 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 "Conservação"), 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 devem 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:

3.

Acórdão nº-CSRF/01-0.838

- a) resguardar a coisa de qualquer dano;
- b) evitar a deterioração 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 REZENDE, 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 que essas obras constituam simples reparo (1º Conselho de Contribuintes, dec. 74, na Revista Fiscal de 1954), bem como os melhoramentos introduzidos no imóvel pertencente ao próprio titular de firma individual (idem, 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, entretanto, os que representarem imobilização de capital (idem, dec. 230, na Revista Fiscal de 1954). É adicionada ao lucro a importância empregada em novas edificações e na melhoria das já existentes (1º Cons. de Contr., dec. 188, Revista Fiscal de 1954)."

Assim o mestre do imposto de renda se utilizou do



Acórdão nº-CSRF/01-0.838

critério da 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 art. 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 despesas correspondentes quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras."

II - CONCEITO DE VIDA ÚTIL

Embora o legislador não deva preocupar-se com definições, curiosamente se tem observado na legislação do imposto de



Acórdão nº-CSRF/01-0.838

renda a preocupação com a difinição 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 difinição 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 em julgamento analisa-se o prazo de vida útil de bem objeto de leasing e a Lei nº 6.099, de 12.09.74, que dispôs 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



Acórdão nº-CSRF/01-0.838

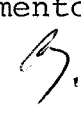
e instalações, quando se destinam apenas a mantê-los em condições eficientes de operação. Se, todavia, dos reparos, da conservação ou substituição de partes resulta aumento de mais de um ano no prazo de vida útil do bem reparado, ou conservado, as despesas correspondentes deverão ser capitalizadas a fim de servirem de base a depreciações futuras (L 4.506, art. 48, e par. ún.; 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. E 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, 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



Acórdão nº-CSRF/01-0.838

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 desgaste 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 a despesa (199).

A despesa de reparo e conservação não deve ser confundida com a benfeitoria, ou qualquer outra modalidade 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 L. 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 L. 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 critério mais preciso, que independe do valor dos reparos."

III - DESPESAS DE CAPITAL E DESPESAS CORRENTES

De acordo com a lição dos doutos, a primeira regra que se pode fixar para a solução do presente litígio consistirá em



Acórdão nº-CSRF/01-0.838

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 normas 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 ativáveis 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 não de gasto corrente.



Acórdão nº-CSRF/01-0.838

IV - A LIÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA

Disse ULPIANO que a Jurisprudência é o conhecimento das coisas divinas e humanas e a ciência a respeito do que é justo ou do que é injusto, e que o Digesto nos legou, nestes termos:

"Jurisprudencia est divinarum atque humanarum rerum notitia, justī atque injustī scientia" (D. 1,1,10,2).

Inúmeras vezes se tratou desta matéria no Conselho e na Administração. Cito, a título de exemplo, um parecer do antigo D.I.R., datado de 28.07.48, a respeito da tributação do lucro imobiliário e no do qual destaco o seguinte trecho:

"Quanto às benfeitorias, somente devem ser compensadas as que tenham sido realizadas pelo vendedor do imóvel de sua propriedade, significando acréscimo de valor, conseqüente à inversão de novos capitais.

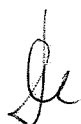
As benfeitorias da espécie, no conceito legal, não se agrupam dentre as que significam simples conservação ou reparação que tenham sido feitas no prédio para atender às condições de habitação."

Digna de nota foi a crítica levada a efeito por TITO REZENDE ao Acórdão nº 35.207, de 18.04.52 (D.O.U. de 16.06.52), no qual se dizia: "Considerando que é a própria recorrente quem expressamente acentua as inversões feitas em consertos, reparos, acrescentadas aos valores dos bens e instalações, despesas que devem ser a crescidas aos valores dos bens suscetíveis de depreciação, confirmando a afirmativa dos peritos com o laudo de fls. 37..."

TITO REZENDE discordou deste considerando, escrevendo:

"O considerando não justifica a tributação no caso. A repartição lançadora glosara de "despesas gerais" as importâncias de materiais "próprios de construções", "por se tratar de despesas imobilizáveis".

Vem o contribuinte e diz não haver feito construções e "a aquisição dos materiais relacionados prende-se à conservação de imóveis de propriedades da recorrente"; "confessa haver empregado, na conservação do calor das caldeiras, tubos para substituições de encanamentos, também novos de cobre para substi -



Acórdão nº-CSRF/01-0.838

tuição de outros já imprestáveis ou perigosos à integridade física dos operários e muitos outros materiais para o mesmo fim, inclusive materiais elétricos."

Parece ser nessa "confissão" que o acórdão alicerça a afirmação de que "é a própria recorrente quem expressamente acentua as inversões feitas em consertos, reparos, acrescidas aos valores dos bens e instalações.

Ora, pelo que descreve o relatório, não há nada disso, nem nenhuma confissão: a substituição de um cano imprestável por um novo não valoriza a máquina, - mantém em funcionamento, com o mesmo valor; nem se poderá dizer que pelo fato de se substituírem lâmpadas, interruptores, etc., de uma instalação elétrica, esteja ela sendo valorizada.

Mera conservação, perfeitamente dedutível" (TITO REZENDE in Revista Fiscal, nº 15, de 15.09.52, pág.202, nota 150).

Veja-se, pois, a reação provocada por um julgado que se desviara do que normalmente vinha o Conselho entendendo como válido.

Leia-se, por outro lado, o Acórdão nº 39.529, de ... 05.08.53 (DOU de 22.02.54), que parece escrito hoje, quando afirma:

"Aceitáveis como dedução dos lucros os valores despendidos com materiais de construção, que, embora qualificados como de benfeitorias ou despesas com reformas, constata-se serem gastos de conservação, que não elevam o valor do ativo. Glosa-se, entretanto, os que representarem imobilização de capital."

Na ementa do Acórdão nº 1.3/0009, de 16.09.74, ficou consignado o seguinte:

"Despesas com reparos e substituições de partes, que não aumentem o valor do bem ou a sua vida útil, são admitidas como deduções do lucro operacional."

No Acórdão nº 67.036, de 22.11.74 (Resenha Trib.1.2, 1974, 4º trim. nº 47, pág. 933) escreveu-se:

"Custos e despesas operacionais. Despesas com reparos, consertos de veículos e máquinas, somente cabe



Acórdão nº-CSRF/01-0.838

a sua ativação quando ficar demonstrado o prolongamento da vida útil do bem."

No Acórdão nº 103-P-01.276, de 01.12.76, constou da ementa:

"Despesas de manutenção e conservação de veículos de propriedade da empresa. São dedutíveis do lucro operacional."

No Acórdão nº 103-73.600, de 15.09.82, foi adotado o seguinte entendimento:

"DESPESAS ATIVÁVEIS - Os gastos suportados com obras de melhoramento, construções e instalações para a fábrica não se identificam como despesas de conservação de imóvel.

Se realizadas em imóvel locado deverão ser ativadas para futura amortização dentro do prazo de locação."

No Acórdão nº 105-0.472, de 06.10.83, ficou dito na ementa:

"IMOBILIZAÇÕES - Aquisição de bens - Os gastos com equipamentos inseridos em máquinas da empresa devem ser ativados, para amortização ou depreciação, se a vida útil dos mesmos ultrapassar o período de um exercício."

No Acórdão nº 101-74.667, de 19.09.83, a Câmara deixou assentado o seguinte:

"VALORES ATIVÁVEIS - Os dispêndios efetuados na aquisição de bens destinados ao ativo fixo da empresa, em reforma de bens próprios que ensejam aumento da vida útil e em bens pertencentes a terceiros utilizados pela empresa, em face de contrato de comodato que lhe confere uso e gozo por prazo superior a um exercício, devem ser capitalizados para posterior depreciação ou amortização, conforme o caso."

No Acórdão nº 62.445, de 18.05.70, ficou assentado em sua ementa:



Acórdão nº-CSRF/01-0.838

"Despesas com reparos, consertos de veículos e de maquinaria, somente cabe a sua ativação quando ficar demonstrado o prolongamento da vida útil do bem."

No seu voto disse o Relator, Cons. ARISTÓTELES P. MA
NHÃES:

"Com referência às immobilizações lançadas em despesas operacionais na conta "Manutenção de Veículos", o termo de fls. 75/77 diz tratar-se de diversas importâncias relativas a peças, retífica de motor e mão de obra na reforma de veículos, aquisição de aparelhos e ferramentas. Não se especifica a espécie de reformas que foram feitas nos veículos da recorrente, quais as peças empregadas e os aparelhos e ferramentas adquiridas. Faz-se apenas referências a faturas e notas fiscais emitidas contra a recorrente, como se vê do citado termo de fls. 75/7. A fim de se impugnar as verbas apontadas no "Auto de Infração" com base no termo citado é necessário identificar a espécie de reforma e peças adquiridas, para se julgar do aumento de vida útil do veículo. Diz a recorrente que se trata de despesas como consertos e conservação de seus veículos, feitas em caixas de mudanças, diferencial, molas, latarias, etc., assim como em suas máquinas industriais.

Para bem se aplicar o disposto no art. 159 § único e 170 § único do Decreto 58.400/66, é importante que se faça a distinção entre despesas com reparos necessários à conservação e manutenção do bem, em funcionamento, e, a que se efetue para o fim de prolongamento da vida útil do mesmo, como assim prevê o § único do art. 170 citado. A lei permite que se efetuem as despesas destinadas apenas a manter esses bens em boas condições de funcionamento. O uso contínuo dos bens e instalações de uma empresa exige quase sempre uma série de despesas com reparos, conservação e substituição de peças, que apenas dão condições de funcionamento. Entretanto, uma vez apurado que tais despesas vêm aumentar a vida útil do bem, há que se efetuar a respectiva immobilização como determina a legislação vigente. Um caminhão ao ser adquirido novo tem o prazo normal de vida útil de 5 anos. Porém, a prática tem sobejadamente demonstrado que não se consegue mantê-lo em funcionamento durante esse prazo, sem que ocorram a substituição de peças essenciais que apenas dão condições para a sua utilização, e não prolongam o prazo de vida que lhe é determinado quando adquirido. Portanto, repetimos, não se deve sumariamente impugnar as despesas com reparos em conservações, sem que primeiro se apure exatamente com elementos concretos, o prolongamento da vida útil do bem, para então se aplicar o disposto no

4

3.

Acórdão nº-CSRF/01-0.838

parágrafo único do art. 170 do Decreto 58.400/86. Na espécie, nada consta dos autos que levou o relator a concordar com a impugnação das despesas relacionadas a fls. 75/7, onde apenas constam números de faturas, notas fiscais e nome das pessoas jurídicas que as omitiram contra a recorrente."

Significativa é a ementa do Acórdão nº 103-07.056, de 15.10.85, assim redigida:

"IRPJ - GASTOS ATIVÁVEIS - Improcede a tributação quando sequer foi determinado o aumento de vida útil dos bens consertados. Por outro lado, a aquisição de materiais que, pela sua natureza e quantidade, afastam a hipótese de conservação ou simples reparos, implica sua imobilização. Irrelevante o valor da unidade de se o bem adquirido, na prestação de sua utilidade deixar de conservar sua individualidade."

O Relator da matéria foi o Cons. Urgel Pereira Lopes, que assim se expressou:

"4) retífica completa de motor - Cr\$.

O entendimento desta Câmara vem sendo no sentido de que os gastos com a retífica de motores de tratores só excepcionalmente devem ser ativados. Neste caso não foi sequer aflorado o aumento da vida útil.

Já os materiais dos itens 1 e 3 140 metros de tubo de cimento (concreto vibrado e prensado), bem como 84 peças canaletes, correspondendo a 333,2 metros, deveriam ser ativados, pois, pela sua quantidade e natureza não poderiam ter sido utilizados em simples reparos ou conservação de instalações.

Sem fundamento a tese da recorrente de considerar o valor unitário com base no art. 15 do Decreto-lei nº 1.598/77.

O Parecer Normativo CST nº 100/78 esclareceu bem a matéria, nomeadamente em seu item 14, bem resumido na ementa: "o direito à dedução se legitima se o bem adquirido, na prestação de sua utilidade, deixar de conservar sua individualidade."

Significativo, também, é o Acórdão nº 1.7.1.109, de 30.01.76, em cuja ementa se lê:

"Retífica de Motores. Dispensável a capitalização dos dispêndios, no caso de empresas de ônibus, de transportes coletivos urbanos, quando os motores são sub-

Acórdão nº-CSRF/01-0.838

metidos a regime severo e intenso de uso."

O Relator foi o Cons. Alpheu Julio, em cujo voto se encontra o seguinte:

"Por várias vezes este Colendo já se ocupou de assunto similar. Sempre procurando um critério satisfatório para mensurar o "aumento de vida útil prevista no ato de aquisição dos respectivos bens", parâmetro fixado pela lei, consoante consta do § único do art. 170 do RIR/66, para tornar obrigatória a capitalização do dispêndio.

As dificuldades insuperáveis para a fixação de um método - padrão, impõem o exame de caso-por-caso.

No presente, cuida-se da retífica de motores de ônibus de empresa que explora transporte coletivo urbano nesta capital.

Entendemos válidas e razoáveis as alegações do recurso, notadamente quanto ao regime duro, rigoroso e prolongado de trabalho a que são submetidos os motores, de sorte a admitirmos o seu desgaste no prazo de um ano.

A decisão singular, acrescente-se, fundamentou-se na falta de provas ao alegado e, por isso, indeferiu o pleito.

Situamo-nos na corrente daqueles que entendem que o ônus da prova, como regra geral, cabe ao contribuinte; todavia, esse princípio, sob pena de tornar-se tirânico e despótico, só pode ter aplicação quando, das circunstâncias, possa lóbrigar-se um dano potencial ao erário público. Nunca quando a operação está pautada pela legalidade e amparada em dados extraídos da experiência comum.

É o caso dos autos. Se alguém deveria fazer prova, ao fisco é que seria cometida semelhante atribuição, pois os fatos narrados reúnem foros de verossímeis, não refogem ao bom-senso nem conflitam com a experiência do cotidiano."

V - O CASO EM JULGAMENTO

O presente processo me faz invocar o episódio contado por ERNST FORSTHOFF em conferência proferida no VI curso de Técnicos da Administração Civil do Estado (Espanha, 1966).

Dizia FORSTHOFF que os professores da Universidade de Heidelberg moveram ação contra uma fábrica que se instalara próximo



Acórdão nº-CSRF/01-0.838

ao terreno da Universidade porque haveria de poluir o ambiente. O juiz, ao apreciar a questão, escreveu que não sendo técnico, necessitava de laudo de especialistas, pois a missão do juiz não é a de dizer se determinada fábrica polui ou não o ambiente, mas de aplicar o direito. Assim foi feito, e os especialistas concluíram que o estabelecimento produtivo se achava situado a 20 km. da Universidade e que, mesmo na época em que as correntes de vento se dirigissem para Heidelberg jamais a poluição haveria de caminhar até lá. Assim, foi fácil para o juiz proferir a sentença.

No caso em julgamento o processo chega a esta Câmara Superior sem o devido embasamento técnico, contendo apenas "opiniões" acerca do assunto. O autuante escreveu o seguinte no auto de infração:

"A Empresa levou à conta de Despesas Operacionais, nos exercícios abaixo, os gastos referentes à manutenção e conservação de bens, do imobilizado que pela natureza e aplicação, das peças e dos serviços implicaram aumento da vida útil do bem em prazo superior a 12 (doze) meses, e em consequência deveriam ser capitalizados para serem depreciados. As importâncias glosadas encontram-se demonstradas em relações anexas, e se referem basicamente às seguintes contas:

conta: 155 - Peças e Acessórios
156 - Retífica de Motores
157 - Serv. em Oficinas de Terceiros (Retífica de Motores)
166 - Peças para Empilhadeiras
167 - Material p/ Lanternagem
168 - Reparos Carrocerias."

Quem lê esse auto dá razão, num primeiro momento, ao Fisco, pois as contas parecem indicar que se trata de relação de bens em almoxarifado, os quais, por sua natureza, pertencem ao ativo imobilizado. Mas não foi esse o motivo da autuação e sim o fato de a aplicação desses componentes prolongar a vida útil dos bens.

Aqui faltou maior aprofundamento na investigação fiscal, pois não basta simplesmente tomar-se os valores dessas contas

Acórdão nº-CSRF/01-0.838

e levar-se ao imobilizado em razão de os veículos terem sua vida útil prolongada. Autos como este exigem da empresa uma prova negativa, isto é, sente-se ela obrigada, na sua impugnação, a provar que a aplicação desses bens aos veículos não aumentou a vida útil destes, o que é materialmente impossível.

Outra circunstância desfavorável ao Fisco foi o fato de o autuante simplesmente ter computado valores, sem a devida análise, de tal modo que provocou a queixa da reclamante que consta às fls. 128, no sentido de que o fato de o auto de infração ter-se louvado exclusivamente nos totais dos documentos internos produzidos pela oficina e pelo almoxarifado, sem levar em conta os ajustes, reclassificações e correções de erro processados posteriormente pelo setor de contabilidade, ensejou a ocorrência da diferença a maior em cruzeiros, que menciona. Além disso, foram levados em consideração, por duas vezes, certos documentos: uma quando da glosa do saldo total das contas 156 e 157 e outra quando da glosa baseada em Ordens de Serviço e em requisições de materiais, o que também provou tributação a maior. Estas circunstâncias demonstram que o autuante simplesmente se apegou a teses e deixou de lado o fato mesmo que competia apurar: o aumento da vida útil dos bens.

Outro equívoco da autuação se deu quanto à catalogação da infração. No auto, o embasamento legal foi o art. 193, § 2º, do RIR/80, enquanto, posteriormente, por insinuação da impugnante, passou-se a adotar o embasamento feito no art. 227 do RIR/80. Aparentemente isto não afetaria o caso, de acordo com velho aforisma: jus novit Curia. Acontece que, no caso, a tipificação legal estava intimamente ligada ao suporte fático, pois se a infração fosse baseada no art. 193 significava que o fiscal estava dizendo que aquelas contas representavam operações que deveriam ser lançadas no ativo imobilizado, enquanto se tivesse invocado o art. 227 o fiscal estaria a dizer que aquelas contas representavam partes e peças que seriam catalogadas como benfeitorias e não como simples reparos ou a título de manutenção.

Com razão a empresa ao contestar o auto por este ter-se fundamentado simplesmente na tese de que "a natureza e aplicação



Acórdão nº-CSRF/01-0.838

das peças e dos serviços implicariam aumento de vida útil do bem em prazo superior a 12 meses." Trata-se de afirmação, representando simples convicção pessoal do agente fiscal, que não demonstrou o acerto dessa frase sob o aspecto científico.

Feitas as observações acima, resta analisar o caso de acordo com o estado do processo.

A autuação está ambasada, agora, no art. 227 do RIR/80, em cujo parágrafo único está dito que: se dos reparos, da conservação ou da substituição das peças e 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.

Também aqui se torna praticamente impossível de se dar razão ao fiscal, pois o autuante partiu de uma tese própria, a saber, que o aumento de vida útil se conta a partir do momento em que o reparo é feito, quando a lei é clara ao estabelecer que se levará em consideração o aumento de vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem. Com razão BULHÕES PEDREIRA ao escrever (Imposto sobre a Renda, PJ - Justec, Rio, 1979, nº 246):

"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 aumentado deve ser o previsto no ato da aquisição do bem e não o que efetivamente lhe resta no momento do reparo ou reforma. Assim, se o prazo de vida útil previsto para o automóvel adquirido em estado de novo era de 5 anos mas ao fim do terceiro ano de uso já está imprecavível, a reforma feita para assegurar sua duração por mais 2 anos é conservação corrente: o custo dessa reforma apenas complementa a depreciação escriturada, que o estado do veículo prova ter sido insuficiente (grifei).

Se o bem já está totalmente depreciado, o custo do reparo ou reforma de que resulta aumento, maior que 1 ano, na "sobrevida útil" do bem deve ser registrado como ativo para ser depreciado no prazo dessa "sobrevida útil". (grifei).

O reparo e a conservação não devem ser confundidos

h 3.

Acórdão nº-CSRF/01-0.838

com a benfeitoria, que é acréscimo ou melhoria do bem. Se a benfeitoria tem prazo de vida útil superior a 1 ano, seu custo deve ser registrado no ativo para ser depreciado ou amortizado."

O autuante não forneceu dados para se saber se os reparos glosados aumentaram a vida útil ou simplesmente permitiram que o bem pudesse chegar ao término de sua vida útil, nem forneceu elementos para se saber se os reparos foram levados a efeito em bens já totalmente depreciados.

O Parecer Normativo nº 2/84, muitas vezes invocado neste processo, é de boa qualidade e foi de extrema felicidade ao fixar a seguinte orientação:

"2.1 - A manutenção, em almoxarifado, de partes, peças, máquinas e equipamentos de reposição tem por finalidade manter constante o exercício normal das atividades da pessoa jurídica, enquadrando-se perfeitamente na hipótese descrita no dispositivo legal citado. Portanto, a conta em que tais valores são registrados deve ser classificada no ativo imobilizado."

Note-se que o parecerista teve, por outro lado, o cuidado de ressaltar o seguinte:

"3. Observe-se, por fim, que se da substituição de partes e peças resultar aumento de vida útil prevista no ato da aquisição do bem no qual tiverem sido aplicadas, o valor das mesmas deverá ser acrescido ao do referido bem; caso contrário, poderá ser computado como custo ou despesa operacional."

Essa distinção feita pelo parecerista infelizmente não foi levada a efeito pelo autuante. Ao glosar as contas ao início citadas, deveria ter distinguido entre peças e partes que fazem parte do almoxarifado e peças e partes que estão inseridas no próprio veículo.

Outra distinção não observada pelo autuante diz respeito à retífica de motores. Tem-se que observar, na prática, que a retífica tem por objeto:



Acórdão nº-CSRF/01-0.838

a) simplesmente tornar o motor novo, de tal sorte que poderá ser aplicado em veículo que dele necessite (bem do almotarifado);

b) ou ser levada a efeito para que o veículo possa estar em uso (bem inserido no veículo).

Além do mais, era necessário que tivesse observado se a retífica provocou realmente um prolongamento da vida útil do veículo ou simplesmente tornou possível que este pudesse continuar rodando. Neste último caso, se a retífica fez com que o veículo simplesmente completasse o período de vida útil ou se o veículo já estava completamente depreciado e a retífica prolongou o que BULHÕES chamou de "sobrevida útil".

A autuação perdeu seu valor, também, por não ter levado em conta o que disse a autuada em sua impugnação: há contabilização dos reparos que prolongam a vida útil do bem no ativo imobilizado. Para prová-lo, a empresa juntou os docs. de nºs 21 a 27, e o Fisco não se pronunciou sobre esta matéria, o que demonstra ter havido certa precipitação em se lavrar um auto de infração sem levar em conta esses fatores.

O que é mais grave, o autuante procedeu ao lançamento com base em tese própria, colhida, na essência, na Teoria Econômica do "custo-benefício". Data venia, não cabe razão do autuante, quando afirmou em sua informação de fls. 227:

"9. Na espécie sob exame, o custo incorrido decorrente da substituição dos Motores, Peças, Acessórios, Retíficas de Motores etc., nos veículos integrantes do imobilizado, não tem, obviamente, correlação com a receita produzida e oferecida à tributação pelo Imposto de Renda. Os veículos reparados passarão a produzir novas receitas depois dos reparos e os novos custos incorridos pertencem, logicamente, à receita que produzirem nos períodos posteriores às reformas que lhes aumentaram a vida útil."

O argumento poderá ser válido sob a ótica da Teoria Econômica, mas não sob o aspecto jurídico, pois a lei não se apegou



Acórdão nº-CSRF/01-0.838

a essa espécie de parâmetro e sim ao fato mesmo do aumento da vida útil. Aliás, o argumento do ilustre autuante, em que pese o seu brilhantismo, apresenta um aspecto frágil, que é o de servir, também, para o caso em que realmente tenha ocorrido um simples reparo, pois a despesa será compensada com o que o veículo render no futuro. Vale, portanto, a velha parêmia dos jus-filósofos: o que tudo prova, nada prova.

Ressalte-se que esses veículos tinham sido objeto de arrendamento mercantil, com contrato registrado no Registro de Títulos e Documentos em 11.01.79, conforme cópia do respectivo contrato de fls. 308/416. Esta circunstância tem relevância para o caso, eis que tradicionalmente os bens sujeitos a arrendamento duram menos que o prazo de vida útil previsto. Tanto isto é verdade que a legislação específica prevê prazos reduzidos com relação a veículos arrendados. Para citar um exemplo, veja-se o art. 10, alínea "a", da Resolução nº 980, de 13 de dezembro de 1984, do Banco Central do Brasil, onde se permite a celebração do contrato pelo prazo mínimo de dois anos para o caso de bens com vida útil igual ou inferior a cinco anos, como é o caso dos veículos.

Há outra circunstância a ser anotada. Como se sabe, o bem objeto de arrendamento é de propriedade da empresa arrendadora e apenas a posse se acha com o arrendatário. Assim sendo, o bem arrendado deve constar do ativo imobilizado da arrendadora e não da arrendatária. Por aí se compreende o teor da cláusula 4.2 do contrato cuja cópia se acha às fls. 401, no seguinte sentido:

"4.2 - Obriga-se, também, a ARRENDATÁRIA, para assegurar a conservação e funcionamento dos bens, a mantê-los sob os adequados serviços técnicos e mecânicos, correndo por sua conta exclusiva todas as despesas investidas em tais serviços, incluindo reparos e substituições de peças."

As circunstâncias do caso em julgamento estão a indicar que a empresa simplesmente cumpriu cláusula contratual que a obrigava a conservar os bens em bom estado e porque não poderia deixar estacionado em seu pátio um veículo sujeito a arrendamento, pois neste caso o bem estaria provocando uma despesa de locação sem a

3.

Acórdão nº-CSRF/01-0.838

respectiva receita, o que seria absurdo. A despesa, por princípio, seria de reparo e não para benfeitoria.

Por outro lado, conforme se viu, quando a lei fala em prazo de vida útil reporta-se a vida útil prevista na data da aquisição do bem. No caso, os veículos começaram a ser utilizados no início de 1979, o que significa, por se tratar de bens objeto de leasing, que se justificava sua reforma no segundo semestre de 1982, quando ainda não tinham operado por cinco anos.

Não sem certa dose de razão, pois, a observação da empresa, ao invocar o art. 678 do RIR/80, no qual está dito que "os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançados com elementos seguros de prova ou indício veemente de sua falsidade ou inexatidão". Se tivesse o autuante examinado com mais vagar a matéria em debate, certamente teria trazido outros elementos de prova para ajudar a convicção do legislador. Como está, o processo contém inúmeras circunstâncias que conduzem à convicção de se tratar, na hipótese, de operação de conservação regular de veículo e não de inversão de capital.

O ponto nodal da questão estava em saber se a vida útil inicialmente prevista para o bem, no momento de sua aquisição, realmente foi aumentada. Isto não foi comprovado pela fiscalização. Deveria ter sido, pois se o veículo já no seu quarto ano de uso estava necessitando de reforma, quando o prazo de sua vida útil era de cinco anos. A PRESUNÇÃO, ao contrário do que pensou a fiscalização, seria no sentido de que os gastos realmente representavam despesas operacionais.

Com razão a empresa, quando, às fls. 120, chamou a atenção para o fato de a fiscalização simplesmente ter glosado a totalidade das contas "156 - Retífica de Motores", e "157 - Serviços de Oficinas de Terceiros", posto que nessas contas são lançadas despesas das mais diversas espécies, incorridas nas oficinas de terceiros e não somente as pertinentes a retífica de motores. Isto foi o que disse a autuada e não foi contestado eficazmente pela autoridade lançadora. Já vai longe a época em que a fiscalização entendia



Acórdão nº-CSRF/01-0.838

que a simples retífica de um motor importaria, de per si, o aumento da vida útil do veículo. A experiência comprovou que nem sempre isto é verdade, pois pouco importa que o bem possua um motor novo se seu estado geral não o torna apto para a utilização diária. O que supõe, é claro, ser o veículo como um todo mais importante que o motor em si e sua vida útil depender do estado do bem e não de reposição de motor.

O grande argumento do voto vencido, repetido no recurso da Procuradoria, mas que não constou da autuação e da decisão de primeiro grau, foi o fato de em uma das notas de serviço constar a frase: "a conservação do veículo e melhor imagem no mercado para reaproveitamento do mesmo por mais dois anos". Conforme tive oportunidade de afirmar, esta frase não denuncia a intenção de ter sido prolongada a vida útil do bem em si, mas o fato de o bem ter-se deteriorado em apenas três anos de uso, contra a previsão aceita geralmente, que seria uma vida útil de cinco anos. Não houve prorrogação ou aumento de vida útil do bem, mas a reforma deste bem que fez com que ele chegasse ao fim de sua vida útil em funcionamento. Não fosse a reforma pela qual passou e o veículo certamente não resistiria o uso por cinco anos. De resto, não se pode, conforme acentua a empresa em suas contra-razões, deixar de lado a realidade dos fatos para se prender a uma frase escrita por um simples mecânico, inculto, que desconhece as regras de contabilidade e as implicações fiscais de certas palavras.

Além do mais, tomou-se o que estava escrito em apenas duas notas de serviço, deixando-se de lado as demais notas. Se quiser atentar para o que escreveu o mecânico ou quem providenciou os serviços, ter-se-ia de atentar, outrossim, para o que consta das demais notas. Assim, na nota de fls. 14 está escrito: "Para que o veículo apresente melhor imagem no mercado e opere no verão sem constantes problemas mecânicos". A mesma coisa está escrita na nota de fls. 15. Na nota de fls. 22, por exemplo, consta a frase: "Empilhadeira em condições precárias necessitando reforma geral para suportar o movimento". Em algumas notas consta a observação, como no caso da de fls. 29: "Reforma veículo acidentado no dia 20.04.82".

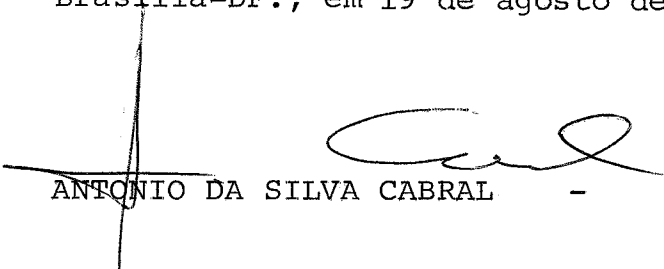


Acórdão nº-CSRF/01-0.838

A se dar atenção ao que se acha escrito nesses documentos, não há dúvida que, com a exceção das duas notas citadas pelo Relator do voto vencido, todas as outras demonstram que se tratava de reparo e não de prolongamento da vida útil prevista. Faltou, portanto, maior análise de caso a caso para se poder chegar à conclusão de se tratar de gasto ativável. O que não se pode concordar é com a atitude do autuante que simplesmente tomou os valores dessas notas na presunção de que deveriam tais gastos ser ativados.

Por todos estes motivos e por tudo o mais que do processo consta, voto no sentido de se negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Brasília-DF., em 19 de agosto de 1988.



ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR

acas.