

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10945.003110/96-04
Recurso nº. : 116.791
Matéria : IRPJ e OUTROS – EX.: 1994
Recorrente : HOTEL BOURBON DE FOZ DO IGUAÇU
Recorrida : DRJ-FOZ DO IGUAÇU/PR
Sessão de : 19 DE AGOSTO DE 1998
Acórdão nº. : 105-12.506

REFORMA EM HOTEL - Inexistindo obra nova ou prova de que a reforma alterou significativamente a constituição física do prédio ou ainda que representou aumento de sua capacidade, eficiência original ou vida útil, são consideradas dedutíveis as despesas relativamente baixas quando comparadas com a depreciação do imobilizado ou com as demais despesas de manutenção.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HOTEL BOURBON DE FOZ DO IGUAÇU.

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



VERINALDO HENRIQUE DA SILVA
PRESIDENTE



CHARLES PEREIRA NUNES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 29 SET 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NILTON PÊSS, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, VICTOR WOLSZCZAK, ALBERTO ZOUVI (Suplente convocado), IVO DE LIMA BARBOZA e AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10945.003110/96-04
Acórdão nº : 105-12.506

Recurso nº : 116.791
Recorrente : HOTEL BOURBON DE FOZ DO IGUAÇU

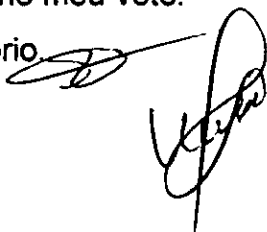
RELATÓRIO

A empresa acima identificada interpõe Recurso Voluntário da Decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente a ação fiscal de que resultou o Auto de Infração principal - IRPJ e o reflexo CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO lavrados em virtude das seguintes irregularidades verificadas no exercício de 1994, ano-base / ano calendário de 1993:

1. bens de ativáveis deduzidos como despesa, conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 30/35 e anexos, e
2. Correção monetária credora a menor conseqüente da irregularidade acima.

Os motivos de fato e de direito argüido na impugnação de fls. 223/242 que continuam sendo questionados no recurso de fls. 275/304, os aspectos específicos do lançamento reflexo, bem como os pontos de discordância, razões e provas apresentadas e os fundamentos da decisão recorrida, fls. 261/270, serão relatados e examinados diretamente no meu voto.

É o relatório



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10945.003110/96-04
Acórdão nº : 105-12.506

VOTO

Conselheiro CHARLES PEREIRA NUNES, Relator

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, inclusive o depósito garantidor da instância. Dele tomo conhecimento.

IRPJ e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

Sem preliminar para exame.

Antes do exame do mérito, é oportuno o seguinte comentário sobre o PROCEDIMENTO FISCAL que tratou os dispêndios como sendo de duas natureza:

a) com material de construção que foi contabilizado pela empresa como despesas operacionais destinadas a manutenção das instalações físicas do prédio e que a fiscalização considerou destinado a reforma do prédio aumentando sua vida útil em mais de um ano, devendo portanto ser ativado, e

b) com carpetes para revestimento que foram contabilizados como rouparia dos apartamentos, e que a fiscalização considerou ativáveis por terem vida útil acima de um ano e também destinarem-se à reforma do prédio que aumentaria sua vida útil em mais de um ano, além do que, tapetes não estão amparados pela IN SRF nº 122/89 que trata de guarnições de cama, mesa e banho e a louça utilizados por hotéis, restaurantes e similares.

O cerne da questão é saber se os materiais foram aplicados em:

1. melhorias/benfeitorias/reformas com vida útil superior a um ano que, sem serem bens autônomos, são passíveis de imobilização por caracterizarem acréscimos/agregados que se incorporam ao valor do bem originariamente ativado, seja para aumentar sua capacidade seja para aumentar sua eficiência operacional original (art. 193, § 2º). A ocorrência mais comum é com imóveis e ampliação de instalações industriais.

2. meros reparos de manutenção e conservação das instalações e prédio do hotel destinados a mantê-lo nas condições eficientes de uso sem aumentarem

HRT

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10945.003110/96-04
Acórdão nº : 105-12.506

sua capacidade ou eficiência original (art. 227). Em regra são substituições de partes desgastadas pelo uso ou quebradas.

3. obras que embora também não produzam incrementos na capacidade ou eficiência do bem, prolongam sua vida útil em mais de um ano (Parágrafo único do art. 227). Em regras são partes substituídas após a depreciação total do bem ou que realmente aumentam, de forma inequívoca, sua vida útil.

Para melhor orientação da matéria transcrevo os citados dispositivos do RIR/80:

Art. 193 - O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a 394,13 UFIR diária,* ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano. (matriz legal: DL 1598/77, art.15) * Vr. fixado por lei em 1991.

§ 1º -

§ 2º - Salvo disposições em contrário, 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. (Lei nº 4506/64, art.45, § 1º)

.....
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 4506/64, 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 capitalizada, a fim de servirem de base a depreciações futuras. (Lei nº 4506/64, art.48, § único)

Transcrevo ainda o *Caput* do art. 45 da Lei 4.506/64, que esclarece o termo "custo das melhorias realizadas cuja vida útil ultrapassa o período de um ano" que aparece no seu § 1º (matriz do art. 193, § 2º do RIR/80), verbis,

Art. 45 -Não serão consideradas na apuração do lucro operacional as despesas, inversões ou aplicações de capital, quer referentes à aquisição ou melhorias de bens ou direitos, quer à amortização ou ao pagamento de obrigações relativas àquelas aplicações. (grifei)

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10945.003110/96-04
Acórdão nº : 105-12.506

O auto de infração foi fundamentado no artigo 193 e seus parágrafos que tratam também de custo das melhorias realizadas cuja vida útil, delas próprias, ultrapassa o período de um ano.

Assim sendo, descarta-se logo a questão relativa ao aumento da vida útil do bem (227, parágrafo único) por não ter sido o mesmo capitulado, pois se o tivesse requereria prova inequívoca de aumento da vida útil do bem em que ocorreu a substituição.

Todavia, não restam dúvidas que a citação, no Termo de Verificação Fiscal, de que "*esses gastos aumentaram a vida útil do permanente*" foi infeliz e pela sua repercussão poderia ser considerada cerceamento ao direito de defesa uma vez que exige do contribuinte a produção de argumentos e provas totalmente desnecessários ao processo, ou mesmo comprometer o lançamento simplesmente por restar incomprovado tal AUMENTO DE VIDA ÚTIL.

Porém considerando que o exame do mérito é favorável ao contribuinte, devo considerar tal citação apenas como uma expressão enfática destituída de qualquer valor caracterizador da infração, já que restou claro naquele termo e na capitulação legal do fato, que efetivamente a fiscalização estava tratando as despesas como REFORMA/OBRA DE CONSTRUÇÃO e não como meros REPAROS DE MANUTENÇÃO.

Nesse ponto, a questão relativa a vida útil do bem ou das próprias obras realizadas deixa de ter relevância e voltamos nossa atenção para descobrirmos se tais obras/reformas constituem aumento de capacidade/eficiência original do bem em que se realizaram ou se apenas visam manter a capacidade e eficiência originais.

Aqui também a ação fiscal peca por não identificar, desde logo, estes EFEITOS DAS OBRAS, o que seria conseguido simplesmente indagando por termo onde foram realizadas tais obras e qual o tipo.

Tal precariedade de informação fiscal deixa o julgador numa situação delicada de decidir por presunção, maior que do que ficou o próprio fiscal que viu *in loco* a obra e não registrou os elementos diferenciadores dos artigos 193 e 227 do

RIR/80 (melhoria x manutenção).
HRT

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10945.003110/96-04
Acórdão nº : 105-12.506

Assim, assiste razão ao contribuinte quando alega que a decisão recorrida ao dizer que *"... pelo menos uma obra de edificação existiu"* não identifica qual teria sido a nova construção, ampliação ou qual obra teria resultado em aumento de sua capacidade ou de sua vida útil, e demonstra a insegurança do lançamento fiscal.

Em verdade a decisão singular firmou-se nos quantitativos de cimento, material de encanamento, tijolos, ferro e aço para concluir que: *"no caso presente, inequivocamente existiram pelo menos uma obra de construção ou ampliação de garagem, a descaracterizar o conceito de simples reforma"*.

Além dos quantitativos supracitados outro indício que levou o julgador singular a essa conclusão, foi nas suas palavras: *"Por outro lado, na nota fiscal nº 13.089, (barra de ferro) de fls.44, foi grafada à mão o dizer: "OBRAS DE GARAGEM" . Também, na mesma nota, e nas de fls. 39 (cimento), 42 (barras de ferro), 45 (tijolos), e 46 (cimento) consta grafado por carimbo o dizer: " MERCADORIA RECEBIDA - OBRA". É inegável, portanto que pelo menos uma obra de edificação existiu. Não é verdadeiro que os materiais tenham sido empregados apenas em reparos, como afirma a impugnante."*

Tais notas fiscais referem-se a material recebido no período de 08 a 21 de janeiro e sua quantidade (2.000 tijolos, 30 sacos de cimento e 50 barras de vigas e cantoneiras) são pequenas se comparadas ao total utilizado durante o ano.

Por outro lado a recorrente trouxe CERTIDÃO da Prefeitura Municipal do Município de Foz do Iguaçu afirmando que não teria emitido nenhum alvará de construção para no período fiscalizado.

Assim, à falta de maiores evidências, descarto desde já a existência de melhorias caracterizada pela realização de obra de construção nova, e em consequência fica também afastada a possibilidade de AUMENTO DE CAPACIDADE DO BEM.

Descartada essa possibilidade, resta a hipótese de que o material de construção tenha sido utilizado de forma distribuída por toda a extensão do hotel começando pela área externa (garagem, muro que delimita o hotel, circulações etc), e depois na reforma de áreas internas (apartamentos, cozinha, salões etc). Sendo que a mudança do sistema de água quente, propriamente dita, desenvolveu-se praticamente durante todo o período fiscalizado.

Assim, embora não perfeitamente identificadas, restaria a certeza de que foram realizadas obras de reforma, e em consequência indaga-se: Teria tal refor-

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10945.003110/96-04
Acórdão nº : 105-12.506

ma aumentado a EFICÁCIA ORIGINAL do hotel ou apenas a manteria em níveis satisfatórios?

Nesse ponto é importante relembramos que não estamos tratando do aumento de sua vida útil pois isso requereria uma prova colhida pelo fisco; e o fato da própria reforma ter vida útil superior a um ano também torna-se é irrelevante face o art. 227, ou seja cabe ao fisco justificar, ainda que por indícios, a não aplicação desse dispositivo que protege a conservação do patrimônio do contribuinte sem onerá-lo com tributo federal, numa espécie de exceção ao artigo 193.

BREVE DIGRESSÃO SOBRE A LEGISLAÇÃO

Na realidade o citado art. 227 do RIR/80 acaba sendo um incentivo às pessoas que declaram pelo Lucro Real, concedendo-lhe dedução em dobro pelo mesmo fato, à medida em que já lhes é concedida a dedução da DEPRECIAÇÃO que deveria servir justamente para compensar os gastos efetuados com a conservação/manutenção do imobilizado.

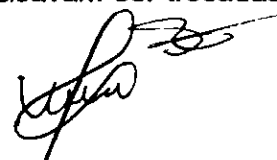
O correto seria considerar as despesas realizadas até o montante da depreciação como indedutíveis, embora também não se fosse exigida a imobilização. Nesse hipótese apenas o excedente deveria sempre ser imobilizado, e acabar-se-ia de vez com esse benefício fiscal para conservação de imobilizado.

Todavia, como existe o art. 227, vamos enfrentar essa questão que, finalmente, representa o cerne da questão. Isso implica que o caso deve ser tratado como um benefício fiscal exercido pelo contribuinte e que cabe ao fisco descaracterizar sua opção deslocando-a para o parágrafo único do art. 227 ou para o artigo 173 .

EXAME DO MÉRITO

No ponto em que estamos, para considerarmos correto o fundamento da autuação é preciso estarmos convicto de que tais obras não são meras obras de conservação destinadas a manter o bem principal em CONDIÇÕES EFICIENTES DE OPERAÇÃO mantendo os seu padrão inicial.

Os argumentos e provas apresentas também começam por favorecerem à empresa pois restou comprovado que as instalações de água quente precisavam ser trocadas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10945.003110/96-04
Acórdão nº : 105-12.506

não apenas para manter sua eficiência mas também para poder operar com segurança, em consequência a utilização de material de construção nesses reparos se fez necessária.

Outro ponto que lhe favorece é o arrolamento fiscal de material que pela sua natureza não poderia ser imobilizado.

Também dificulta a descaracterização do benefício, a existência de material no rol fiscal que poderiam até ser imobilizados, mas não como Edificações e Construções e sim como Equipamentos, Máquinas, Móveis, Utensílios etc, e que a fiscalização assim como a decisão singular não procedeu a distinção, tratando tudo como reforma, sujeita à depreciação anual de 4%.

O contribuinte alega o volume de gastos efetuado no ano é natural na atividade de hotelaria, mormente num de cinco estrelas, cuja fonte de receita decorre principalmente de aluguel do próprio imobilizado, que por isso deve estar sempre bem conservado e em condição eficiente de uso.

Apresenta ainda a seguinte ementa, verbis:

“ IRPJ - GLOSA DE DESPESAS COM REPARO E CONSERVAÇÃO. Não ficando provado nos autos que as despesas realizadas a título de reparos e conservação resultaram no aumento da vida útil DO IMÓVEL, em mais de um ano, não é cabível a capitalização dos dispêndios. A SIMPLES CONSIDERAÇÃO DE QUE A QUANTIDADE DE BENS UTILIZADOS TERIA SIDO ELEVADA, NÃO É O BASTANTE PARA CORROBORAR A AÇÃO FISCAL” (Acórdão 107-04.619, de 9-12-97, DOU de 16-02-98, pág. 17 - destacamos)”

Aqui o que nos interessa é o valor da obra para termos uma idéia melhor do seu porte face ao alegado pelo contribuinte.

A tabela de GASTOS abaixo foi elaborada com o intuito de verificarmos o valor relativo das obras, incluindo os tapetes, já que valor absoluto pode ser muito para uma empresa e pouco para outra.

mês	glosa - Cr\$	UFIR	manutenção
jan	34.363.731	3.580,66	131.445.526,84
fev	34.894.510	2.869,29	124.727.736,72
mar	77.253.652	5.101,91	207.598.587,41
abr	63.126.277	3.274,56	241.908.605,46
mai	700.127.424	28.210,86	383.991.415,18
jun	200.399.578	6.205,69	503.542.044,58



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10945.003110/96-04
 Acórdão nº : 105-12.506

jul	223.054.876	5.212,78	544.432.690,00
ago	126.569.540	2.271,53	656.076.390,00
set	107.650.000	1.441,48	705.032.380,00
out	387.643.980	3.778,57	1.043.820.110,00
total	1.955.083.568	61.947,33	4.542.575.486,19

- a. Reforma glosada = Cr\$ 1.955.083.568,00 = CR\$ 1.955.083,56
 b. Manutenção total (incluído a reforma) = Cr\$ 4.542.575.486,19 = CR\$ 4.542.575,48
 c. Manutenção com outros imobilizados (b - a) = CR\$ 2.587.491,92
 d. Participação da Reforma nas despesas totais com Manutenção a/b = 43%

	IMOBILIZADO EM 31.12.93	CR\$
A.	equipamentos, máquinas e instalações industriais	396.639.294,00
A.1	veículos, móveis, utensílios	235.305.691,00
A.2.	outras imobilizações	15.401.615,00
B.	edifícios e construções	777.626.972,00
B.1.	depreciação anual admitida (4% x B)	31.105.078,88
B.2	total de despesas glosadas	1.955.083,56
B.3	correção monetária das despesas - depreciação	10.781.650,63
B.4	valor, em 31.12.93, das despesas glosadas B.2 + B.3	12.736.734,19
	percentual de conservação/manutenção B.4 / B	1,63%

Dos quadros acima constata-se que foram gastos na reforma 61.947,33 UFIR e a indagação é: esse valor é grande ao ponto de caracterizar um ACRÉSCIMO AO IMÓVEL ou é razoável ao ponto de poder ser considerado como mera conservação ?

Como já dissemos a análise deve ser feita em termos relativos, assim temos que esta reforma corresponde a 43% do total gasto com manutenção do imobilizado em geral, e 1,63% do valor do imóvel, sem considerar as máquinas e equipamentos.

Desses números podemos concluir que para a empresa sob análise 61.947,33 UFIR gastos com conservação do seu imóvel propriamente dito, não é elevado quando comparado com as demais despesas da mesma espécie para manter funcionando eficientemente o restante do imobilizado (43%).



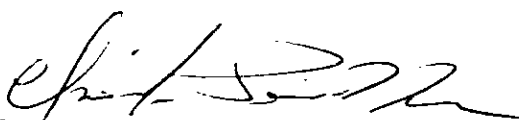
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10945.003110/96-04
Acórdão nº : 105-12.506

Igualmente baixo será se compararmos com o próprio imobilizado, correspondente apenas ao prédio (1,63%) que é também é inferior à depreciação de 4% prevista.

Por todo o exposto, e sendo vedado a este Conselho promover diligência para aperfeiçoamento de lançamento fiscal, dou provimento ao recurso por concluir que, pelas provas e argumentos apresentados pelas partes, inexistiu obra nova ou reforma que trouxesse melhoria ao hotel suficiente para justificar a glosa das despesas tidas pelo contribuinte como de manutenção/conservação do imóvel.

Sala das Sessões - DF, em 19 de agosto de 1998.


CHARLES PEREIRA NUNES

