



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11065.001152/2003-42
Recurso nº 155.513 Voluntário
Acórdão nº 1401-00.013 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2009
Matéria IRPJ e OUTRO - Exs.: 2000 e 2001
Recorrente BOX PRINT GRUPOGRAF LTDA.
Recorrida 5ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000

Ementa: MELHORIAS OU REPAROS REALIZADOS EM BENS DO ATIVO PERMANENTE. VIDA ÚTIL SUPERIOR A 1 ANO OU AUMENTO DA VIDA ÚTIL SUPERIOR A 1 ANO.

Para que os valores dispendidos devam ser ativados, se se tratar de melhorias implementadas às máquinas, a vida útil das melhorias deve ser superior a 1 ano; sendo caso de reparos e conservação, deve haver aumento de vida útil das máquinas superior a 1 ano. Melhorias implicam efetiva mais-valia agregada às máquinas.

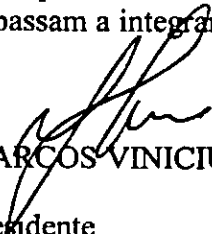
PROVA DE AUMENTO DE VIDA ÚTIL DE BENS DO PERMANENTE OU DE MELHORIAS E SUA VIDA ÚTIL.

Elementos coletados para a atuação: valores relativamente altos das peças e partes quanto ao valor contábil das máquinas, aquisição de centenas de peças e partes, assim como o fato de várias máquinas se encontrarem integralmente depreciadas, mas em condições de uso. Dados de fato que não são insuficientes para comprovação de que houve melhorias agregadas às máquinas, nem de que ocorreram reparos ou conservação que aumentaram a vida útil das máquinas em mais de 1 ano.

O ônus da prova nessa matéria é da fiscalização. Para comprovação de sua pretensão fiscal, caberia a ela se apoiar em laudos de órgãos ou entidades técnicas para a avaliação da questão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BOX PRINT GRUPOGRAF LTDA.

ACORDAM os Membros da 4ª Câmara 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente



MARCOS SHIGUEO TAKATA

Relator

Formalizado em:

15 MAI 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Albertina Silva Santos de Lima, Valmar Fonseca de Menezes, Hugo Correia Sotero, Silvana Rescigno Guerra Barretto(Suplente Convocada) e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Ausente, justificadamente a Conselheira Silvia Bessa Ribeiro Biar.

Relatório

Do Lançamento

A recorrente, nos anos-calendário 1999 e 2000, lançou, como despesa, oito notas fiscais de aquisição de partes e peças para substituição nas máquinas do parque fabril e uma nota fiscal de *assistência técnica de instalação e instrução para utilização de parte substituída em máquina*. O autuante entende “*que os dados extraídos dos registros contábeis, das notas fiscais em questão e das informações prestadas pela fiscalizada revelam que as partes e peças adquiridas e utilizadas resultaram em aumento superior a um ano da vida útil das máquinas*”. Com isso, os valores deveriam ter sido ativados para futura depreciação. Diz que a convicção é respaldada pelos seguintes fatos (fl. 236):

A) - Nove das 17 máquinas estavam totalmente depreciadas quando da aplicação das peças, conforme indica a fiscalizada no seu anexo 9 (máquinas identificadas pelos números 331, 685, 328, 294, 232, 236, 1018, 404 e 402). Atualmente, estão também depreciadas as identificadas pelos nº 1044 e 408 (fls. 72).

Conforme esclarece às fls. 56, as máquinas de nº 1372, 1373 e 1374, foram adquiridas em 1989, 1991 e 1995, respectivamente. Só não estão hoje contabilmente depreciadas, se considerado o percentual adotado de 15%, pelo fato de terem sido alienadas em 30/09/97, sob o sistema de 'Leasing Back' e readquiridas em 03/11/2000, quando foram contabilizadas pelos valores residuais de R\$ 4.159,00, R\$ 450,00 e 6.827,00, respectivamente, para

atender à exigência fiscal. Então, teríamos atualmente 14 máquinas depreciadas do total de 17.

Se as máquinas já estavam totalmente depreciadas, é possível concluir que sua vida útil já havia se esgotado, tendo em vista que a taxa de depreciação é fixada em função da vida útil de um bem.

[segue transcrição de acórdão do Conselho de Contribuintes, que omitimos]

B) – Os valores das peças aplicadas são relativamente altos se comparados com os valores originais e contábeis das máquinas, o que indica que se tratou de operação de vulto e não de simples gastos para manter as mesmas em funcionamento.

[...] Se as partes e peças foram aplicadas em várias máquinas, não se cogita da hipótese de que o objetivo tenha sido o de manter em funcionamento uma determinada máquina, mas sim de uma ampla operação, provavelmente, a ampliação da capacidade das mesmas. [...]

Para melhor comparar, traçamos paralelos entre o valor das partes e peças adquiridas e aplicadas com o valor de aquisição de todas as máquinas e o valor contábil em 31/12/99 e em 31/12/00.

Partes e Peças Aquisição 31/12/99 31/12/00

835.162,172.706.633,941.168.093,55815.902,40

(valores em R\$)

Pergunta-se: Faria investimento tão significativo a fiscalizada se não resultasse em aumento da vida útil das máquinas em pelo menos 1 (um) ano? O investimento corresponde a 31% do valor de aquisição; 72% do valor contábil em 31/12/99; e mais de 100% do valor contábil de 31/12/00.

C) – São centenas as partes e peças questionadas. Em alguns casos, foram adquiridas mais de uma unidade por item para aplicação em máquinas diferentes, como, por exemplo, a nota fiscal 010017. Aliando-se ao fato de que as partes e peças foram adquiridas e aplicadas em curto espaço de tempo, fica evidente que ocorreu uma ampla operação de reforma em todas as máquinas relacionadas e não uma simples operação para mantê-las em funcionamento.

Foram aproveitados prejuízos operacionais para compensar o crédito tributário apurado com a infração antes descrita e, como decorrência, houve insuficiente saldo de prejuízos para suportar as compensações efetuadas pelo contribuinte no ano-calendário 2000, resultando em nova infração: *glosa de prejuízos compensados indevidamente.*

Da Impugnação

A recorrente impugnou as exigências através do arrazoadado de fls. 258 a 277. As razões de defesa são articuladas como segue.

A máquinas que têm relação com a autuação são máquinas impressoras, de corte e vinco e *easy press*. São máquinas de alta resolução, tecnologia e rotatividade, comparáveis às utilizadas pela Casa da Moeda e executam praticamente todo o serviço de impressão serigráfica da recorrente, que representa a quase totalidade do faturamento dessa. O seu parque fabril tem que *estar tão corretamente afinado quanto um relógio Suíço ou um piano Alemão*. A substituição de partes e peças ocorreu devido à necessidade única que era recuperar a capacidade produtiva. [...] essas partes e peças que vêm a ser ocasionalmente substituídas em períodos de tempo regulares ou não, na maioria das vezes são conjuntos que obrigatoriamente guardam simetria entre si, conjuntos estes formados normalmente de um ou mais pares. A substituição de uma pode obrigar a substituição de outra peça. Compara com um carro de fórmula um em que uma libra a mais num pneu pode acarretar uma grande diferença:

Toda esta substituição feita em partes e peças visa apenas manter a máquina em funcionamento, jamais possibilitando que lhe fosse alterada a capacidade produtiva nem na espécie do produto, nem na quantidade produzida e nem sequer no aumento da vida útil das máquinas em questão.

A nota fiscal de serviços de assistência técnica de instalação, no valor de R\$ 58.125,00, foi utilizada por ocasião das adaptações das peças relacionadas na Nota Fiscal de nº 010017 da BOBST com venda de peças no valor total de R\$ 420.000,00:

No que se refere a esta assistência técnica de instalação e instrução, tornou-se necessária e indispensável, pois tendo presente alterações realizadas pela indústria produtora das máquinas, nas mesmas, para que pudessem continuar a ser usadas, necessária fez-se a instalação, com a conseqüente instrução no que respeita ao manuseio desta partes e peças devido alterações nas regulagens das mesmas [...].

Os bens de nº 1372 – impressora, nº 1373 e 1374 – corte e vinco, foram adquiridos através de operação de financiamento de *leasing back*, sendo que o início dos pagamentos foi em 03/12/1997 e finalizado em 03/11/2000, fazendo com que, impossível fosse, ativar o valor junto aos bens “*leasados*”, eis que bens de terceiros. Traz ementa de acórdão do Conselho de Contribuintes. O contrato de *lease-back* e a identificação dos bens em questão foram informados ao autuante.

O autuante *peca* quando refere que, do total de 17 máquinas, 14 estariam depreciadas. A análise teria que ser efetuada com base na situação existente em 1999 e 2000 e não na data do lançamento. Em 2000 eram 8 as máquinas totalmente depreciadas.

A recorrente chama a atenção para que as peças usadas nas máquinas tem valores de R\$ 1,28, R\$ 1,54, R\$ 1,87 até valores próximos de trinta mil reais. Nas máquinas depreciadas também há peças de valor muito baixo, a partir de R\$ 50,00.

Reclama que o autuante transcreveu ementa do Conselho de Contribuintes *não guardando a devida veracidade*. A ementa transcrita pelo agente do Fisco é esta:

RECUPERAÇÃO DE BEM DEPRECIADO – São ativáveis as despesas com recuperação de bem já totalmente contabilizado na contabilidade.

A ementa efetivamente proferida seria:

DESPESAS ATIVÁVEIS – São ativáveis as despesas com recuperação de bem já totalmente contabilizado na contabilidade.

Em verdade, a recorrente se equivocou ao transcrever as duas versões da ementa, pois o final é *“totalmente depreciado na contabilidade”* e não como ela fez constar.

Diz que a decisão não trata de bem depreciado, mas sim de recuperação de bem destruído e que a matéria objeto do recurso que originou a decisão do CC trata de recursos aplicados em *aeronave acidentada*, e que o acórdão refere que *o bem não encontrava-se em condições de uso* e que *para voltar a operar necessitava de uma reforma*. Reclama que o auditor compara *uma indústria serigráfica em pleno funcionamento com seu parque fabril produzindo a todo vapor por um período diuturno de quase 18 horas, cujos equipamentos somente foram submetidos ao desgaste natural de sua utilização* com uma situação totalmente diversa, de uma aeronave acidentada, sem condições de uso.

Enfatiza que o conselheiro relator do acórdão antes referido, menciona que a aeronave, nos anos seguintes, não necessitou de serviços em montante igual, mas apenas despesas normais de manutenção.

O autuante foi informado, em esclarecimentos da autuada, que nos anos subseqüentes ao do lançamento, continuou a ocorrer a manutenção e foram juntadas notas fiscais para comprovar.

A recorrente diz que o valor das peças aplicadas não são altos se comparados com os valores originais e contábeis das máquinas, que, segundo o autuante seriam de R\$ 2.706.633,94. A empresa diz desconhecer a origem do valor apontado, mostrando, na fl. 270 que o valor original corrigido é de R\$ 4.940.746,92, o que faz com as peças de reposição correspondam a apenas 16,90% daquele valor.

A autuada reclama também que o auditor usa *pesos e medidas distintas* quando refere o valor das máquinas, ora usando o valor total corrigido, ora o valor de aquisição. Indaga sobre a razão do procedimento.

Arremata o tópico dizendo: Assim, podemos concluir que nenhuma das partes e peças poderia vir a ter ativado o seu valor, pois que não aumentou a vida útil do bem, nem ampliou sua capacidade produtiva; sendo por vezes adicionadas peças inclusive de ínfimo valor, e outras vezes aplicadas estas peças em bens de terceiros.

Alega ainda, que a substituição por desgaste não aumenta a vida útil do bem, mas apenas repõe a capacidade de funcionamento e que caberia ao agente do fisco o ônus da prova no que respeita a sua alegação de aumento de vida útil do bem, ou aumento da capacidade produtiva.

Enfatiza que as despesas com reparos e conservação dos bens, que objetivem manter estes bens em condições eficientes de operação são admitidas como custo ou despesa operacional. Traz jurisprudência.

Combate também a compensação indevida de prejuízo fiscal e a exigência de CSL.

Da Decisão da DRJ e

Do Recurso Voluntário

O decisório *a quo* mantém parcialmente a autuação, deduzindo em síntese:

- veicula distinção entre reparo e conservação com melhorias, citando aresto desta 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, de relatoria do ilustre Conselheiro Natanael Martins, e observa que, para as melhorias, cabe a aplicação do art. 301, ao passo que, para reparos e conservação, deve-se aplicar o art. 346, ambos do RIR/99;

- à luz do valor dispendido, significativamente alto em relação ao valor original e contábil das máquinas, aliado ao fato de ter havido assistência técnica de treinamento em face das alterações ocorridas, indicam que as peças e partes adquiridas da BOBST implicaram melhoria realizada no parque fabril;

- o fato de as aquisições junto à MAN ROLAND, feitas entre outubro/1999 e abril/2000, serem de grande quantidade, e se considerando que as máquinas nas quais foram aplicadas as peças e partes em questão são máquinas impressoras, e que as atividades de corte e vinco devem acontecer com simetria com a de impressão, como aduz a recorrente, como aquelas máquinas sofreram melhorias, as máquinas de impressão igualmente sofreram melhorias. O que houve foi a modernização e aprimoramento do parque fabril como um todo;

- com relação à aquisição feita em 30/03/1999 da MAN ROLAND (nota fiscal nº 142), vez que distante em mais de 6 meses das demais aquisições, não há evidência de que aquela tenha sido destinada a melhorias no parque fabril, e que, à míngua de outros dados, deve-se aceitar a alegação da recorrente, não havendo a comprovação do fisco de que as máquinas reparadas tiveram aumento de sua vida útil em mais de 1 ano;

- reconhece que o ônus da prova na matéria vertente é da fiscalização, mas que a prova pode ser indireta, mediante indícios, e que a realização de operações encadeadas em curto espaço de tempo em valores significativos demonstram que se está diante de melhorias implementadas às máquinas.

No recurso voluntário, fundamentalmente, são reiteradas as razões já deduzidas em sua peça inaugural, acrescendo citações de acórdãos do 1º Conselho de Contribuintes.

É o relatório.

Voto

Conselheiro – MARCOS SHIGUEO TAKATA, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

Como elementos fáticos que dão suporte ao entendimento do autuante, são carreados:

- o fato de 9 das 17 máquinas, objetos de reparo, conservação ou melhorias (o que será examinado adiante), encontrarem-se integralmente depreciados;

- as máquinas de nºs 1.372, 1.373 e 1.374 só não estão totalmente depreciadas em razão de terem sido alienadas em *lease-back* em 30/09/97, tendo sido, pois, readquiridas em 03/11/00, de modo que foram contabilizadas pelos valores residuais para atender a legislação fiscal. Outrossim, haveria 14 máquinas integralmente depreciadas, não fossem os *lease-backs*;

- os valores das peças aplicadas às máquinas são relativamente altos comparativamente aos valores originais e contábeis das máquinas, o que indicaria que não se tratou de simples gastos para manter as máquinas em funcionamento;

- faria sentido investimento tão significativo a recorrente se não resultasse disso aumento da vida útil das máquinas em pelo menos 1 ano?

- são centenas de partes e peças questionadas. Aliado isso ao fato de elas terem sido adquiridas em curto espaço de tempo, fica evidenciada a concreção de ampla operação de reforma de todas as máquinas relacionadas, e não de simples operação para mantê-las em funcionamento.

Pois bem. O primeiro ponto que coloco em apreciação é se o fato de as máquinas estarem integralmente depreciadas permite concluir, *de per se*, que as partes e peças adquiridas e naquelas instaladas aumentam a vida útil das máquinas em mais de 1 ano.

Entendo que não. O fato de as máquinas se encontrarem totalmente depreciadas contabilmente não significa necessariamente que as partes e peças nelas instaladas irão aumentar em mais de 1 ano a vida útil daquelas. Até porque a depreciação pode ter-se dado com apoio na presunção fiscal que permite aplicar as taxas de depreciação divulgadas pela Receita Federal (no caso, dos anexos das I.N.'s 162/98 e 130/99).

Diversa conclusão pode militar se as máquinas totalmente depreciadas contabilmente não se encontram em condições de uso. Aí, é bem possível que as partes e peças aplicadas nas máquinas lhes aumente a vida útil em mais de 1 anos. Mas, mesmo nessa hipótese, serão necessários mais elementos para cancelar tal conclusão.

As máquinas de nºs 1.372 – impressora – 1.373 e 1.374 – corte e vinco – foram objeto de *lease-back*, em 30/09/97, e readquiridas em 03/11/00. Os valores das partes e peças adquiridas durante o período em que as máquinas se encontravam em *lease-back*, *i.e.*, durante o período em que as máquinas não se encontravam ativas no imobilizado da recorrente, poderiam ser imediatamente reconhecidos como despesas?

Entendo que não, se tais partes e peças aumentarem a vida útil das máquinas em mais de 1 ano. Nesta hipótese, tais valores devem ser ativados para serem amortizados pelo prazo de vida útil restante das máquinas (considerado o aumento de suas vidas úteis). E, com a reaquisição das máquinas, objeto de *lease-back*, aqueles valores devem ser deslocados para (agregados na) conta contábil que registre os valores dessas máquinas, para seguirem seu curso de depreciação.

Mas, se as partes e peças aplicadas às máquinas objeto de *lease-back* não aumentarem a vida útil dessas em mais de 1 ano, a situação será exatamente a mesma à supradescrita (bens integralmente depreciados contabilmente). Vale dizer, os valores em questão podem ser imediatamente reconhecidos como despesas. Ou, ainda, em outras palavras, o fato de certas máquinas terem sido objeto de *lease-back* em nada interfere no juízo quanto à aplicação das partes e peças adquiridas aumentarem a vida útil das máquinas em mais de 1 ano, e, pois, de tais valores das partes e peças serem imediatamente reconhecíveis como despesas. Aqui também, nada há, *de per se*, que signifique haver o aumento de vida útil das máquinas em mais de 1 ano.

O art. 346, *caput* e §§ 1º e 2º, do RIR/99, reproduzindo o art. 48 da Lei 4.506/64, dispõe:

Subseção XI

Despesas de Conservação de Bens e Instalações

Art. 346. *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, de 1964, art. 48).*

§ 1º. *Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças 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 nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único).*

§ 2º. *Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento da vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para fins de depreciação do novo valor contábil, no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:*

I - aplicar o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem sobre os custos de substituição das partes ou peças;

II- apurar a diferença entre o total dos custos de substituição e o valor determinado no inciso anterior;

III- escriturar o valor apurado no inciso I a débito das contas de resultado;

IV- escriturar o valor apurado no inciso II a débito da conta do ativo imobilizado que registra o bem, o qual terá seu novo valor contábil depreciado no novo prazo de vida útil previsto.

De seu turno, o art. 301 do RIR/99, ao reproduzir e “atualizar” o art. 45, § 1º, da Lei 4.506/64, o art. 15 do Decreto-lei 1.598/77, o art. 20 da Lei 8.218/91 e o art. 30 da Lei 9.249/95, dispõe:

Aplicações de Capital

Art. 301. *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 trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).*

§ 1º. *Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.*

§ 2º. *Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, §1º).*

É de se notar que tem lugar a aplicação do art. 301, e não do art. 346, do RIR/99, se a hipótese for de melhorias agregadas às máquinas, com a aquisição de partes e peças e sua aplicação às máquinas. Isso é extraível do § 2º do art. 346 do RIR/99 ao equiparar o tratamento de bens às melhorias implementadas nos bens.

Vê-se que o legislador infralegal operou perfeita correção técnica ao inserir o preceito do art. 45, § 1º, da Lei 4.506/64 (“ou das melhorias realizadas”) no art. 301 do RIR/99, e não no art. 346 do RIR. Aliás, observe-se que tanto o art. 346, *caput* e §§ 1º e 2º como o art. 301, § 2º decorrem do mesmo diploma legal – a Lei 4.506/64. Vale dizer, *esta lei já equiparava a aquisição de bens com as melhorias agregadas aos bens*, para fins de ativação dos valores ou reconhecimento imediato como despesas.

Outrossim, nesse passo endosso as considerações deduzidas pelo ilustre Conselheiro Natanael Martins, que, sobre versar quanto à distinção entre melhorias e reparos e conservação no acórdão desta Câmara de nº 107-08.257, bem acentuou que melhorias implementadas aos bens se referem a “ações que, efetivamente, importem acrescer a bens já existentes efetivas benfeitorias, no sentido de a eles agregar maiores ou melhores qualidades”, ao passo que os reparos e conservação de bens se prestam “a mantê-los em condições eficientes de operação”.

Ao teor, pois, do citado art. 301, § 2º, do RIR/99 o dever de se ativarem os valores das melhorias agregadas às máquinas se impõe, caso essas melhorias, em si mesma, tenham vida útil superior a 1 ano – diversamente da “condição legal” de se ativarem os valores, caso as máquinas, nas quais forem aplicadas as partes e peças, tenham aumento de suas vidas úteis superior a 1 ano.

Do que já se deduziu, reputo importante manter em retentiva que “melhorias realizadas” devem representar *efetiva agregação de mais-valia* às máquinas.

Aqui se coloca outro ponto. O fato de os valores das peças aplicadas às máquinas serem relativamente altos em relação aos valores originais e contábeis das máquinas autoriza concluir que não se está diante de gastos com reparação, conservação ou substituição de peças, mas de operação de ampla reforma das máquinas, nos dizeres do autuante, ou colocado o ponto em termos adequados, de melhorias agregadas às máquinas?

Não vejo como esse dado de fato possa conduzir ao juízo de que houve a concreção de melhorias das máquinas, ao invés de mantê-las ou deixá-las em eficiente forma de operação.

As máquinas em questão são máquinas impressoras, de corte e vinco e *easy press*. A recorrente acentua que são máquinas de alta resolução, tecnologia e rotatividade, comparáveis às utilizadas pela Casa da Moeda, e que seu parque fabril deve estar tão *corretamente afinado* quanto um relógio suíço ou um piano alemão. E que as partes e peças devem ser substituídas de tempos em tempos, na maioria das vezes, *em conjuntos que guardam simetria entre si*. Tais asserções não foram infirmadas nem pela fiscalização nem pelo decisório de origem.

Diante disso, é crível que as peças aplicadas às máquinas não lhes agregaram melhorias, ou seja, que elas não agregaram efetiva mais-valia às máquinas, pelo simples fato de os valores de tais peças serem relativamente altos quanto aos valores originais e contábeis das máquinas. Ou, *dito em ordem correta*: diante do que foi colocado, somente o dado de fato de que os valores das peças aplicadas às máquinas são relativamente altos não é *elemento suficiente* que denuncie terem sido implementadas melhorias, *i.e.*, que tenha sido agregada *mais-valia efetiva* às máquinas. E, retomando-se o primeiro ponto, o fato de as máquinas estarem integralmente depreciadas não autoriza concluir, *de per se*, que as peças e partes adquiridas e naquelas instaladas concretizaram melhorias, vale dizer, que agregaram às máquinas efetiva mais-valia.

Nessa mesma senda, o dado de fato de as inversões de recursos serem de valores substantivos não significa aumento de vida útil em mais de 1 ano das máquinas, assim como não chancela o juízo de que, com isso, efetivamente houve melhorias das máquinas.

Prosseguindo na mesma ordem de considerações, igualmente, não posso extrair o juízo de que o fato de terem sido adquiridas centenas de partes e peças aliada à suas aquisições e aplicações em curto espaço de tempo represente aumento de vida útil das máquinas em mais de 1 ano, nem de que signifique que se efetivaram melhorias das máquinas (mais-valia efetiva agregada às máquinas). Até porque, como foi colocado pela recorrente, as partes e peças devem ser substituídas de tempos em tempos, na maioria das vezes, em conjuntos que guardam simetria entre si, demandando um afinamento do parque fabril, semelhante a um piano alemão ou a um relógio suíço.

Aqui, observo que é preciso muita cautela e diligência por parte da fiscalização para afirmar que peças e partes adquiridas e aplicadas nas máquinas importam em aumento de sua vida útil em mais de 1 ano, ou que as peças e partes implicam mais-valia efetiva agregada às máquinas, vale dizer, importam em melhorias – caso em que basta a vida útil dessas, e não das máquinas, ser superior a 1 ano.

Não se pode esquecer que, nessa questão, o *ônus da prova é da fiscalização*. E qual seria essa cautela e diligência judiciosas a serem observadas pela fiscalização?

O apoio em laudos de órgãos ou entidades técnicas para avaliação da questão em comentário.

Como foi deduzido, não posso entrever a extração de juízo de que se operou efetiva agregação de mais-valia às máquinas, isto é, a concreção de melhorias nas máquinas,

nem de que se concretizou o aumento de vida útil das máquinas em mais de 1 ano, com esteio *somente naquele suporte fático*, no qual se baseou o entendimento do autuante.

Ademais, e a confirmar isso, se houve aumento da vida útil em mais de 1 ano, qual seria o período de aumento de vida útil? Ou, se houve melhorias agregadas às máquinas, qual seria o período, superior a 1 ano, de vida útil dessas melhorias?

A resposta a essas perguntas é *fundamental*, pois o autuante teria de, ao prevalecer seu entendimento, glosar não a integralidade dos valores dispendidos, mas esses valores *diminuídos do valor depreciável em relação aos valores dispendidos*, no período da autuação.

Ou seja, o autuante teria de considerar a depreciação do período de autuação em relação ao valor que supostamente deveria ter sido ativado. Isto é *de rigor*, em coerência com a linha de atuação da fiscalização. E isso só seria possível se o autuante determinasse qual o novo período de vida útil das máquinas, ou qual o período de vida útil superior a 1 ano das melhorias agregadas às máquinas. Nada disso ele o fez.

Eis aí outra razão pela qual não vejo como possa prevalecer a autuação levada a cabo, e que corrobora aquela cautela e diligência impostas à fiscalização, a que me referi anteriormente.

Qual seria esse aumento de vida útil das máquinas ou essa vida útil superior a 1 ano se se tratar de melhorias, a balizar a depreciação incorrida no próprio período de autuação, que teria de ser considerada, a se seguir o entendimento da autuante?

Pelas razões deduzidas, e nessa ordem de juízo, dou provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 11 de março de 2009


MARCOS SHIGUEO TAKATA