



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

PROCESSO nº 13701/000.279/89-35

ELL

Sessão de 26 de abril de 19 93

ACORDÃO Nº 104-10.339

Recurso nº: 101.096 - IRPJ - EX: DE 1985

Recorrente: CASA DE SAÚDE SANTA HELENA LTDA.

Recorrida : DRF NO RIO DE JANEIRO - RJ

IRPJ-OMISSÃO DE RECEITA - Configuram omissão de receita as diferenças apuradas entre os valores contabilizados como recebidos por serviços médicos prestados e os informados pelos pagadores de tais serviços, caso não haja prova em contrário.

CONSERVAÇÃO E REPAROS DE IMÓVEIS - Não ficando comprovado que, dos serviços realizados em bem imóvel, tenha resultado aumento substancial do mesmo ou acréscimo de sua vida útil, fundamentos fáticos do lançamento, mas despesas com conservação e reparos, descabe a capitalização de dispêndio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CASA DE SAÚDE SANTA HELENA LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir do lucro real o valor referente a Cr\$ 17.074.933,75 nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões em 26 de abril de 1993

Leila Maria Scherrer Leitaô
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO

PRESIDENTE E RELATORA

Jose Edmundo Barros de Lacerda
VISTO EM JOSE EDMUNDO BARROS DE LACERDA - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL
SESSÃO DE: 24 JUN 1993

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL: NÃO HOUVE

V.V.

Acórdão nº 104-10.339

- quanto aos recebimentos do INAMPS, afirma que os valores lançados no livro Diário são os recebidos corretamente e solicita que o Fisco peça nova informação àquele órgão para esclarecer os fatos.

O autuante, convocado a se pronunciar, constata, a fls. 31, que o autuado "não apresentou provas contra o Auto de Infração de fls. 2/7. E afirma, em relação aos doc. anexados pelo impugnante, que os mesmos não acrescentam nada de real, uma vez que as despesas deveriam ser incorporadas ao ativo e não simplesmente consideradas despesas operacionais.

A autoridade de primeira instância aprova e adota o parecer de fls. 41/43, por seus legais fundamentos, em síntese:

Em relação a Despesas com Obras, cita o Acórdão 105-0.136/83 no sentido de que "Para dedução de serviços prestados por terceiros, como despesa operacional, as faturas e demais documentos fornecidos devem identificar a natureza do serviço, o respectivo prestador e obedecer as demais disposições comerciais e fiscais sobre emissão de documentos". Para que se revistam o caráter de despesa é necessário que se enquadrem nos parâmetros determinados pelo art. 191 devendo ainda a empresa provar com documentação hábil e idônea. Afirma que os documentos anexados pela impugnante não descaracterizam a autuação.

Em relação aos serviços prestados ao INANPS, os documentos foram fornecidos por agente do Poder Público e até prova em contrário, devem ser considerados verdadeiros. O autuante não logrou provar o contrário.

Entretanto, examinando os cálculos constantes no Auto de Infração constata que o autuante considerou o valor de Cr\$ 7.271.039,00 que já havia sido adicionado ao lucro líquido pela autuada. Efetua novo cálculo do Lucro Real, considera a ação fiscal procedente e retifica o lançamento de ofício.



Acórdão nº 104-10.339

V O T O

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO - Relatora

O recurso é tempestivo. Dele conheço.

Quanto à preliminar de nulidade, constata-se que na impugnação a contribuinte solicita que a autoridade lançadora peça ao INAMPS nova informação dos valores declarados pelo Instituto.

Ora, os documentos já estavam em poder do Fisco, caberia à contribuinte fazer prova em seu poder.

Portanto, rejeito a preliminar de nulidade argüida.

Quanto ao mérito, em relação à omissão de receita, não tendo a recorrente logrado comprovar os seus argumentos, o lançamento deve ser mantido.

Quanto aos valores dispendidos a título de "Despesas com Obras" se podem ser deduzidos ou se devem ser ativados, reportamo-nos ao Acórdão CSRF/01-0.838 de 19.08.88, voto do ilustre Conselheiro Antônio da Silva Cabral, que analisou exaustivamente o assunto, a quem pedimos vênia para transcrevê-lo e fundamentar o presente voto.

Em relação à aplicação do artigo 193 do RIR/80, assim se manifesta aquele Conselheiro:

"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.



Acórdão nº 104-10,339

Do mesmo modo, a palavra melhoramento se há de entender como sinônimo de melhoria, ou seja, tu do 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, sobre tudo 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 a 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 o conceito de benfeitoria traz insita a idéia de que o bem passa 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 acréscimos à coisa representam aumento da obra, quer com o sentido de ampliação, quer para servir de modificação, quer por outro motivo qualquer.

.....

Todas as operações 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



Acórdão nº 104-10.339

aplicação do art. 227 do RIR/80, cujo teor é o seguinte:

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

Parágrafo único - Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei 4.506/64, art. 48, § único).'

O art. 227 se refere a reparo, palavra utilizada comumente para indicar qualquer conserto feito no bem, ou qualquer obra que se executa em elemento do ativo permanente com o fim de este se manter útil. O reparo se distingue do melhoramento porque é operação realizada por força das circunstâncias indispensável à conservação 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 operados, 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 recomposi-

Acórdão 104-10.339

ção, a reforma, que apenas são mencionados porque não se trata de estudo exaustivo da matéria.

Comumente surgem dúvidas, também, com a assim chamada substituição de um bem ou de parte de um bem por outro ou simplesmente se fala em substituição de partes e peças. É um caso de despesa operacional, mas que, na prática, também tem provocado inúmeros debates. Entre as espécies de substituição poder-se-ia incluir a remoção de parte ou peça envelhecida para a colocação de uma nova.

A restauração, citada no penúltimo parágrafo, traz em seu 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 implique 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:

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

Acórdão nº 104-10,339

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 Lei do Imposto de Renda" (Tomo I, 1955, pág. 176):

'Despesas com reconstrução de fachada de edifício representam valorização do imóvel, não sendo, conseqüentemente, 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 pertencentes 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 utilizou do critério da aplicação de capital para solucionar os casos práticos.

Em resumo:

O que se 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 interprete 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:



Acórdão nº 104-10.339

'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 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 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 parte 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 renda a preocupação com a definição de vida útil demonstrada pelo legislador.

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

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

§ 1º. - "omissis"

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

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

.....

Se a reforma ou o reparo do bem prolonga sua



utilização, mas o prazo de vida útil ainda não se esgotou, jamais se poderá dizer que prolongou o prazo de vida útil. Essa distinção é muito bem explicada por BULHÕES PEDREIRA, que escreveu:

"6.34 (42) - CONSERVAÇÃO E REPAROS - A lei autoriza a dedução (como custos ou despesas operacionais) das despesas com reparo e conservação corrente de bens e instalações, quando se destinam apenas a mantê-los em condições eficientes de operação. Se, todavia, dos reparos, da conservação ou substituição de partes resulta aumento de mais de um ano no prazo de vida útil do bem reparado, ou conservado, as despesas correspondentes deverão ser capitalizadas a fim de servirem de base a depreciações futuras (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.

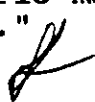


O prazo de vida útil previsto na aquisição do bem deve ser entendido no sentido do prazo adotado, de acordo com as disposições legais específicas, para o cálculo da taxa de depreciação. E a razão pela qual a lei permite a dedução do reparo que prolonga a vida útil que efetivamente resta ao bem, desde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



Acórdão nº 104-10.339

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 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 de 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."



Acordão nº 104-10.339

A jurisprudência deste Conselho é de que "Não ficam do comprovado que dos serviços realizados no bem imóvel tenha resultado aumento substancial do mesmo, ou acréscimo de vida útil, fundamentos fáticos do lançamento, mas despesas com conservação e reparos, descabe a capitalização de dispêndio" (Ac. 101-80.100 / 90).

No caso em julgamento, o autuante, no Auto de Infração (fls.6) afirma que consta, no livro Diário, "lançamento sobre DESPESAS com OBRAS, sem especificação do serviço", efetuadas nos meses de junho a dezembro de 1984, no valor total de Cr\$..... 17.074.933,75.

Entretanto, deixou o autuante de mencionar se aqueles lançamentos estavam acobertados por documentação comprobatória.

Na impugnação, a interessada junta cópias autênticas dos pagamentos feitos a firma SERV-REAL SERVIÇOS DE REVESTIMENTO E ALVENARIA, as quais não foram analisadas pelo autor do feito, baseando-se que os valores deveriam ser ativáveis.

A autoridade julgadora de primeira instância, incorporando as razões da Informação Fiscal (fls. 42/44), afirma que os documentos fornecidos para comprovar prestação de serviços devem estar revestidos das formalidades comerciais e fiscais mas não descaracteriza tais documentos, afirmando apenas que eles não elidem a autuação.

Ora, se no Auto de Infração se constata não haver especificação das "Despesas com Obras, qual o critério utilizado para o autuante concluir que tais despesas deveriam ser ativadas?

Caberia ao Fisco solicitar a documentação comprobatória, para, conforme o caso, ativar as despesas, glosar como dedução indevida por falta de comprovação ou, ainda, aceitar a dedu-

