



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 13707.003081/2002-64  
Recurso nº : 134.469 – VOLUNTÁRIO  
Matéria : IRPJ - Exercício de 2000  
Recorrente : INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA DO SUDOESTE (SUC. DA  
INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA DO RIO DE JANEIRO S.A.)  
Recorrida : 3ª TURMA DRJ NO RIO DE JANEIRO – RJ. I  
Sessão de : 17 de março de 2005  
Acórdão nº : 101-94.897

SUCESSÃO. - RESPONSABILIDADE. - MULTA DE LANÇAMENTO “EX OFFICIO”. – “Ex vi” do disposto no artigo 132 do Código Tributário Nacional - CTN, a responsabilidade da sucessora se limita aos tributos devidos pela sucedida. No entanto, quando a multa de lançamento de ofício tiver sido aplicada em data anterior à prática do ato sucessório, a sucessora assume, integralmente, o débito de natureza tributária, traduzido como passivo da sociedade sucedida.

RESERVA DE REAVALIAÇÃO. – REALIZAÇÃO. – A apropriação como custo ou despesa operacional do valor da depreciação de bens pertencentes ao Ativo submetido à reavaliação, implica realização, na mesma proporção, da correspondente reserva.

GASTOS ATIVÁVEIS. - APROPRIAÇÃO COMO DESPESA.  
- A apropriação dos dispêndios destinados à manutenção, aos reparos e à substituição de partes e peças de bens integrantes do ativo permanente, deve ser feita de forma individualizada, a permitir sejam avaliados: i) a natureza; e ii) sua expressão qualitativa e quantitativa.

Recurso conhecido e não provido.

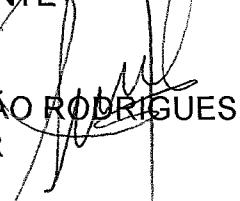
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA DO SUDOESTE (SUC. DA INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA DO RIO DE JANEIRO S.A.)

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade

Processo nº. : 13707.003081/2002-64  
Acórdão nº. : 101-94.897

suscitadas e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

  
SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL  
RELATOR

FORMALIZADO EM:

 19 ABR 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Processo nº. : 13707.003081/2002-64  
Acórdão nº. : 101-94.897

Recurso nº: 134.469 – VOLUNTÁRIO

Recorrente : INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA DO SUDOESTE (SUC. DA INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA DO RIO DE JANEIRO S.A.)

## RELATÓRIO

INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTACTICA DO SUDOESTE, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob nº 55.962.385/0001-60 (SUCESSORA DA INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTACTICA DO RIO DE JANEIRO S. A., com CPNJ nº 42.285.171/0001-54), recorre da decisão proferida pela Colenda Terceira Turma da legacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ que, apreciando impugnação tempestivamente apresentada, decidiu julgar procedente, em parte, as exigências dos créditos tributários formalizados através dos Autos de Infração de fls., constantes do processo nº 13707.003018/94-84, do qual este restou desmembrado relativamente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e do Imposto de Renda Retido na Fonte.

O Auto de Infração e o Termo de Constatação e Verificação Fiscal de fls. 02 a 07 do mencionado Processo nº 13707.003018/94-84, descrevem os fatos e o enquadramento legal que originaram o lançamento tributário, conforme a seguir descrito:

### "TRIBUTAÇÃO A MENOR DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO

A empresa acima identificada computou na determinação do lucro real, parcela da reserva de reavaliação em montante superior ao devido em função da realização por depreciação, do aumento do valor dos bens reavaliados.

### DEPRECIAÇÃO INDEDUTÍVEL

O contribuinte computou como despesa operacional a título de depreciação de garrafeiras plásticas, valores considerados indevidáveis na determinação do lucro real, tendo em vista tratarem-se de bens que não perdem valor com o tempo, justificando-se em vez disso, as baixas, por quebras, desde que devidamente comprovadas.

### **CORREÇÃO MONETÁRIA DA DEPRECIAÇÃO**

Correção monetária computada no período sobre o encargo de depreciação de garrafas plásticas acima, indedutível na determinação do lucro real.

### **GASTOS ATIVÁVEIS DEDUZIDOS INDEVIDAMENTE COMO DESPESA OPERACIONAL**

A empresa deduziu como custo ou despesa operacional nas contas abaixo, dispêndios realizados com conservação, manutenção e reforma de bens registrados no ativo permanente. Tendo em vista que a empresa, ao contrário do que preceitua a legislação, contabiliza a apropriação dos gastos com mão-de-obra, consumo de material aplicado, etc... de forma globalizada, e que após reiteradas solicitações consubstanciadas nos Termos de Intimação datados de 06.10.93, 20.10.93 e 12.11.93, em anexo, que passam a fazer parte integrante deste Termo, no sentido de apresentar a fiscalização a sua composição, de forma individualizada, não logrou fazê-lo. Tendo em vista, ainda, que o procedimento adotado pelo contribuinte em tela torna impossível comprovar quais gastos poderiam ser contabilizados como custo ou despesa operacional, ou se dos reparos, das reformas, da conservação, ou da substituição de partes e peças resultou aumento da vida útil do bem por prazo superior a 1 ano, resta como única alternativa, efetuar a glosa de tais dispêndios de forma integral, considerando que deveriam ter sido ativados para posterior depreciação.

### **OMISSÃO DE RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA**

Correção monetária credora a menor em decorrência de a empresa ter contabilizado indevidamente como custo ou despesa operacional, valores que deveriam ter sido ativados conforme item anterior. Tendo em vista que a empresa apropria os dispêndios em questão de forma globalizada, o que impossibilita determinar o termo inicial da correção monetária.”

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 183/185 (Processo nº 13707.003018/94-84), onde a empresa ao contestar as matérias descritas no Auto de Infração, alega em síntese:

- a) o Auto de Infração formalizado é exigência reflexiva em razão direta de suposta infração à legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, cujo auto de infração foi lavrado e recebido na mesma data, onde a impugnante defen-



deu-se extensamente perante essa Delegacia, rejeitando na sua inteireza aquele auto de infração. Como o presente auto é vinculado imediatamente ao Imposto de Renda e dele decorrente, a impugnante reitera para os devidos fins, suas razões de recurso apresentados (cópia anexa à impugnação);  
b) dessa forma, requer que o presente auto de infração seja sobrestado até o julgamento do processo matriz, com vistas a obter uma decisão não conflitante, uma vez que ambos derivam da mesma fonte, embora autuados em apartado;

A Turma julgadora, após analisar os argumentos e provas produzidos na defesa, prolatou a **Decisão DRJ/RJ nº 01.048, de 03 de maio de 2002**, cuja ementa tem a seguinte redação:

"Assunto: Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ

**Período de apuração: 01/01/1987 a 31/12/1989**

**EMENTA: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL DILIGÊNCIA.**  
Insustentável pedido de diligência de caráter genérico, sem os motivos que a justifiquem e sem a formulação dos requisitos referentes aos exames desejados.

**REALIZAÇÃO A MENOR DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO.**  
Deve ser computado na determinação do lucro real o montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenham sido realizados mediante depreciação.

**GARRAFEIRAS PLÁSTICAS. DIREITO A DEPRECIAÇÃO**  
As garrafeiras plásticas podem gozar do direito de fruição dos benefícios atinentes à Depreciação atribuível aos Bens do Ativo.

**CORREÇÃO MONETÁRIA DA DEPRECIAÇÃO**  
Sendo admitida a depreciação, não há que se falar em correção monetária do encargo de depreciação indedutível.

**GASTOS ATIVÁVEIS DEDUZIDOS COMO DESPESA.**  
A composição dos dispêndios realizados com conservação, manutenção e reforma de bens registrados no ativo permanente deve ser apresentada de forma individualizada, não se admitindo a apropriação dos gastos de forma globalizada.

**OMISSÃO DE RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA.**



A ativação dos gastos implica reconhecimento de correção monetária.

### **RETROATIVIDADE BENIGNA – REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO**

A lei nova aplica-se a ato ou fato não definitivamente julgado, quando lhes comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Incidência do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, por força do disposto no artigo 106, inc. II, letra c, do Código Tributário Nacional e no Ato Declaratório (Normativo) SRF/COSIT n.º 01, de 07-01-1997.

### **MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO**

Deve ser cancelado o lançamento da multa por atraso na entrega de declaração, se verifica-se ter sido a declaração entregue dentro do prazo, prorrogado pela Port. MEFP 362/1992.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF  
Exercício: 1991

Ementa: TRIBUTAÇÃO REFLEXA

A IN 63/1997 veda a constituição de créditos relativamente ao impsoto de renda na fonte sobre o lucro líquido, de que trata o art. 35 da Lei 7.713/1998.

### **LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.”**

Mencionada decisão traz como fundamento os seguintes argumentos:

#### “Tributação a menor da reserva de avaliação”

Esta infração já havia sido apurada, relativamente aos exercícios de 1988 a 1989, através do processo 10768.012706/93-97, onde o lançamento foi mantido, conforme Acórdão DRJ/RJ01 N.º 01.045, proferido naquele processo, cuja cópia encontra-se às fls. 255/260.

O interessado alega que a fiscalização não levou em conta que parte da reserva foi utilizada e tributada em consonância com o § 3º do art. 329, juntando documentos de fls. 201/214 e 239/251. Os documentos juntados não comprovam serem corretos os valores considerados pelo interessado como “realização por depreciação”. O interessado tampouco esclarece que valores de reserva foram utilizados e, portanto, tributados em consonância com o §

3º do art. 326 do RIR/1980. Assim, não ficou comprovado que o valor seria menor que o demonstrado pela fiscalização.

O lançamento do item deve ser mantido.

### **Depreciação indevidível**

O gasto com garrafeiras deve ser lançado no ativo imobilizado, pois a vida útil das garrafeiras é superior a um ano.

.....  
Com exceção de terrenos e de alguns outros itens, os elementos que integram o Ativo Imobilizado têm um período limitado de vida útil econômica. Desta forma, o custo de tais ativos deve ser alocado aos exercícios beneficiados por seu uso no decorrer de sua vida útil econômica.

Assiste, assim, razão ao interessado quanto à ter o direito à depreciação, uma vez que as garrafeiras sofrem desgaste com o uso, tendo período limitado de vida útil econômica.

.....  
Deste modo, o lançamento deste item deve ser cancelado, sendo incabível a gloso apenas diante da afirmação de que as garrafeiras plásticas não perdem valor com o tempo.

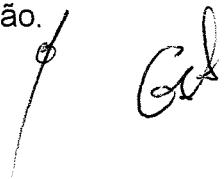
### **Correção monetária da depreciação.**

Sendo este item decorrente do anterior, o lançamento sob esta rubrica deve, também, ser cancelado.

### **Gastos ativáveis deduzidos indevidamente como despesa operacional.**

.....  
O interessado alega que o assunto é polêmico, sendo o prazo de vida útil grandeza arbitrária, não havendo como negar a necessidade de manter conservado todo e qualquer imóvel, além de consertar equipamentos, principalmente se estes operam 24 horas por dia, com o único objetivo de manter a fábrica funcionando, e que muitos itens tiveram valores inferiores ao máximo permitido no art. 15 do Decreto-lei 1598/1977. Porém, mesmo na impugnação não apresenta a composição individualizada dos dispêndios glosados. A falta da identificação dos dispêndios impede, inclusive, a apreciação da alegação de que muitos itens tiveram valores inferiores ao máximo permitido por lei.

.....  
Se o interessado tivesse apresentado a composição individualizada dos dispêndios, caberia ao Fisco demonstrar, com apoio em elementos consistentes, o efetivo aumento de vida útil superior a um ano para que houvesse exigência de capitalização.



Porém, primeiramente, caberia ao interessado a identificação dos bens, veículos e instalações, que teriam sido objeto de reparo e manutenção, individualizando os dispêndios realizados com o intuito de demonstrar que tais dispêndios não implicariam aumento de vida útil, mas apenas propiciariam condições normais e adequadas ao funcionamento dos referidos bens/veículos(instalações).

Diante da falta de explicações adequadas por parte do interessado, deve ser mantido o lançamento.

#### **Omissão de receita de correção monetária.**

Tratando-se de lançamento decorrente do anterior, deve também ser mantido, uma vez que não foi apresentado qualquer elemento capaz de elidi-lo.

---

#### **Multa de ofício.**

A lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado, quando lhes comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Assim, face à incidência do art.44 da Lei 9.430/1996, por força do disposto no artigo 106, inciso II, letra c, do Código Tributário Nacional e no Ato Declaratório (Normativo) SRF/COSIT n.º 01, de 07-01-1997.

#### **Multa por atraso na entrega de declaração.**

Deve ser cancelado o lançamento de multa por atraso na entrega da declaração, uma vez que, conforme consulta de fls. 253, a declaração foi entregue em 14/05/1992, dentro do prazo, que foi prorrogado pela Port. MEFP 362/1992.

#### **IRRF. LANÇAMENTO REFLEXO.**

O auto de infração do IRRF encontra-se às fls. 176/178. Do exame do mesmo, verifica-se que a fiscalização deixou de apresentar a descrição dos fatos e o enquadramento legal, juntando apenas demonstrativo de apuração do imposto e da multa e juros de mora. Porém, dispõe o §3º do artigo 59 do Decreto 70.235/1972, que "quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta".

O Ato Declaratório Normativo 6/1996 declara que o disposto no artigo 8º do Decreto-lei 2.065/1983 foi revogado pelos artigos 35 e 36 da lei 7.713/1988, aplicando-se, em relação aos fatos geradores ocorridos no período de 01.01. 1989 a 31.12. 1992, as normas dos arts. 35 e 36 da Lei 7.713/1988. A IN 63/1997 veda a constituição de créditos relativamente ao imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, de que trata o art. 35 da Lei 7.713/1988, em relação às sociedades por ações. Assim, sendo o interessado AS, deve ser cancelado o lançamento relativo ao exercício de 1991, efetuado com base no art. 35 da Lei 7.713/1988 (o que constata-se pela alíquota aplicada: 8%). Não caberia, tampouco, lançamento com base no art. 8º do Decreto-lei 2.065/1983, por ter sido este revogado.”

Cientificado dessa decisão em 18 de junho de 2002, o contribuinte ingressou com seu apelo para esta Segunda Instância Administrativa, protocolizando Recurso voluntário (fls. 01/12 do processo nº 13707.003081/2202-64, em anexo) em data de 17 de julho de 2002.

Os argumentos recursais seguem, de regra, a mesma linha de raciocínio desenvolvida na fase impugnativa, podendo ser assim sintetizados:

- a) A decisão combatida exige acréscimos e multa punitiva em descompasso com a legislação, doutrina e jurisprudência atual;
- b) A decisão obsta declaradamente a incidência do artigo 16,18,29 e 31 do Decreto 70.235/72, art. 20, 125, I, 165, 130, 131, 332, 333, II, 396, segunda parte, 420, 458, II do Código de Processo Civil, combinados com o art. 5, XXXIV, LV, 93, IX, da Constituição Federal de 1988, vez que ela é insanável e inconstitucional, não gerando direitos à fiscalização, muito menos, podendo lesionar a recorrente que teve todos os seus direitos e garantias constitucionais vilipendiados;
- c) Ocorreu negativa e validade das provas, pois a instância singular negou validade e eficácia as provas admitidas em lei que poderiam e deveriam regular a questão, como é o caso da cópia do LALUR que atestava de plano que imposto relativo ao valor da reserva foi utilizado e, consequentemente, oferecido à tributação, conforme consta no item 1 da impugnação. A recorrente alinhavou questões relevantes no item 4 da impugnação com fundamento no referido documento, mas que foram afastados, elididos e engavetados pela decisão atacada;
- d) A decisão administrativa inverteu o ônus da prova, porque transferiu à recorrente o ônus de comprovar a veracidade dos lançamentos forma-

Processo nº. : 13707.003081/2002-64  
Acórdão nº. : 101-94.897

lizados no tempo e modo devidos e, conseqüentemente, ficou completamente alheia aos relevantes fundamentos e documentos do item 4 da impugnação da recorrente, pois aceitou como absoluto o trabalho fiscal, sem determinar qualquer diligência facultada pelo art. 130 do Código de Processo Civil, combinado com o art. 18 e 29 do Decreto 70.235, de 1972, vez que o julgador, também, não é mero expectador no processo administrativo, porque devia visar a busca da verdade real.

- e) Inconstitucionalidade do art. 44 da Lei Federal n.º 9.430, de 1996, frente aos artigos 1º ,IV, 5º, XIII e 170 da Constituição Federal.

Garantindo a instância a recorrente apresentou o documento de fls. 70, comprovando recolhimento da quantia correspondente a 30% do crédito tributário litigado.

É O RELATÓRIO.



Processo nº. : 13707.003081/2002-64  
Acórdão nº. : 101-94.897

## V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O recurso preenche as condições de admissibilidade, dado que foi apresentado em obediência às normas de regência. Dele, portanto, tomo conhecimento.

De plano cumpre consignar que a insatisfação demonstrada pelo patrono da recorrente, a propósito de um indevido acréscimo da ordem de 20% (vinte por cento), sem indicação da base utilizada para cálculo, provavelmente sobre o débito exigido, não tem procedência.

Com efeito, seja da Intimação constante à fl. 13, seja dos demonstrativos de fls. 14 e 15, como também do DARF de fls. 16, não é possível identificar a cobrança de qualquer verba que corresponda ao percentual indicado na peça recursal.

Além do tributo devido, está sendo exigida a multa de lançamento de ofício (da ordem de 50% do valor do tributo lançado, com redução de 30% para pagamento sem apresentar recurso voluntário), e os juros moratórios calculados às diversas taxas estabelecidas pela legislação de regência para vigorar durante o período que medeia entre 1990 a maio de 2002.

Por outro lado, a condição introduzida no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, fixando depósito mínimo de quantia equivalente a 30% da exigência mantida em primeira instância administrativa, restou alterada com o advento da

Processo nº : 13707.003081/2002-64  
Acórdão nº. : 101-94.897

Lei nº 10.522, de 2002, por conversão da Medida Provisória nº 2.176-79, de 2001, cabendo ao sujeito passivo arrolar bens e direitos, se os possuir, em valor equivalente a 30% da exigência fiscal definida na decisão recorrida.

Portanto, parte substancial dos argumentos expendidos pela recorrente, a propósito da exigência do depósito recursal, por entender que limitava o direito de recorrer à instância superior, perde seu sentido na medida em que restou retirada tal medida do nosso ordenamento jurídico.

A recorrente defende, ainda, a tese de que pelo fato de haver incorporado a Indústria de Bebidas Antarctica do Rio de Janeiro S. A., não responderia pela penalidade aplicada no caso de lançamento de ofício, que lhe está sendo exigida.

O Ato Administrativo de Lançamento se concretizou em data de 28 de setembro de 1994 (AI de fls. 02/07), e a incorporação da Indústria de Bebidas Antarctica do Rio de Janeiro S. A., pela Cervejaria Antarctica Niger S. A., conforme Ata da AGE cuja cópia temos às fls. 46/68, foi realizada somente em data de 30 de novembro de 1998. Vale dizer, quando promovida a incorporação, o crédito tributário já havia sido constituído pelo lançamento.

Tanto é assim que na fase impugnativa, quando atuava na defesa dos interesses das empresas pertencentes ao Grupo Antarctica o competente Advogado e seu então Diretor Presidente o Dr. Nelson de Azevedo Branco, a questão sequer foi ventilada.

Processo nº. : 13707.003081/2002-64  
Acórdão nº. : 101-94.897

A jurisprudência tanto judicial quanto administrativa, é firme no sentido de que o sucessor, por incorporação, responde integralmente pelo crédito de natureza tributária, já constituído. Vale dizer, quando da incorporação o sucessor assume a responsabilidade de satisfazer a obrigação tributária em sua integralidade, vez que já constituído com a prática do Ato Administrativo de Lançamento, em data anterior à incorporação.

O patrono da recorrente tece longas considerações sobre a questão relacionada com o indeferimento do pedido de diligência, que teria sido formulado na fase impugnativa, objetivando a nulidade por ocorrido cerceamento do seu direito de defesa, por entender que teria ocorrido julgamento antecipado da lide, notadamente quando restou rejeitada produção de provas visando “dirimir ponto relevante da questão” posta a julgamento.

Em verdade a contribuinte sequer formulou pedido de realização de diligência. Ao deixar registrado seu pedido na inicial a empresa protestou pelo direito de aditar a petição impugnativa, “... *pela produção de todas e quaisquer provas, inclusive diligências em direito admitidas...*”.

A nobre relatora do voto condutor do Aresto atacado, talvez para não deixar que a questão passasse em branco, sem qualquer registro objetivo, acabou por tecer considerações sobre o suposto pedido de perícia, quando poderia, sem qualquer prejuízo para o sujeito passivo na presente relação jurídica tributária, ter simplesmente ignorado o assunto sob enfoque.

A atitude da recorrente demonstra que as considerações trazidas à colação visam, de forma inconteste, fins protelatórios, sem qualquer comprometimento para com a verdade dos fatos nem com a solução eficiente da controvérsia.

Processo nº. : 13707.003081/2002-64  
Acórdão nº. : 101-94.897

Na esteira dessas considerações, voto no sentido de que sejam rejeitadas todas as preliminares levantadas pela recorrente.

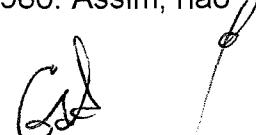
Segundo o descrito na peça básica, face à depreciação verificada nos anos-base de 1987, 1988, 1989 e 1990, a reserva de reavaliação acabou pro ser realizada em valores inferiores aos que deveriam ter sido apropriados, o que deu causa à tributação sendo: i) para os exercícios de 1988, 1989 e 1990, através do Auto de Infração lavrado em 12 de abril de 1993; e ii) nos presentes autos o ano de 1990, exercício de 1991.

Na fase impugnativa a pessoa jurídica autuada ressalta que as autoridades lançadoras persistiam no erro anteriormente cometido, notadamente em face da aplicação da taxa de 4% de forma linear, sem considerar que parte da reserva restou utilizada e por conseqüência, tributada sem que tivesse ocorrido o expurgo do montante anteriormente oferecido à tributação.

A ilustre relatora do Acórdão recorrido, confirmado entendimento manifestado através do Acórdão DRJ/FJOI nº 01.045, de 03 de maio de 2002 (fls. 255/260 do Processo nº 13707.003018/94-84), fez consignar em seu voto:

"A fiscalização apurou que o interessado computou, na determinação do lucro real, parcela da reserva de reavaliação em montante inferior ao devido em função da realização por depreciação. Os cálculos foram apresentados às fls. ¾. A fiscalização considerou os valores contabilizados como realização pelo interessado, tributando a diferença em relação ao valor que considera devido.

O interessado alega que a fiscalização não levou em conta que parte da reserva foi utilizada e tributada em consonância com o § 3º do art. 326, juntando documentos de fls. 201/204 e 239/251. Os documentos juntados não comprovam serem corretos os valores considerados pelo interessado como 'realização por depreciação'. O interessado tampouco esclarece que valores de reserva foram utilizados e, portanto, tributados em consonância com o § 3º do artigo 326 do RIR/1980. Assim, não



ficou comprovado que o valor seria menor que o demonstrado pela fiscalização.”

Como fácil é concluir, trata-se, no caso, de questão eminentemente sujeita à apresentação do elemento probante. Vale dizer, para considerar o valor da parcela a ser adicionada ao lucro líquido, para efeito de determinar o lucro real, em razão da realização da reserva de reavaliação face à depreciação ocorrida no período, cabe à recorrente comprovar que efetivamente parte dessa reserva já teria sido tributada nos precisos termos do parágrafo terceiro do artigo 326 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980.

Os documentos juntados às fls. 201/214 do nº 13707.003018/94-84, na verdade não permitem concluir no sentido de que teria ocorrido o fato alegado desde a fase impugnativa.

A decisão recorrida, no particular, não merece reparos.

Os gastos, segundo descrição feita pelas autoridades lançadoras, realizados “... com conservação, manutenção e reforma de bens registrados no ativo permanente”, os quais teriam sido apropriados “de forma globalizada” inviabiliza a separação entre valores ativáveis e não ativáveis, do que resulta impossível comprovar eventual aumento da vida útil do bem por prazo superior a um ano.

Além de defender a tese de que os materiais aplicados objetivaram adequada manutenção de seu imobilizado, visando contínua prestação de serviços, a então impugnante alegou que muitos dos itens glosados apresentam valores individuais que estão aquém do máximo estabelecido em lei.

A exigência tributária, no particular, restou mantida tendo em vista que a pessoa jurídica interessada teria deixado de apresentar a “composição individualizada dos dispêndios”, o que inverteria o ônus da prova em favor do sujeito passivo na presente relação jurídica tributária.

Processo nº. : 13707.003081/2002-64  
Acórdão nº. : 101-94.897

Em data de 20 de outubro de 1993 a contribuinte foi intimada (fl. 35) a fornecer:

"2. Composição das contas relativas ao grupo gastos com veículos e de conservação de bens e instalações (conservação de máquinas e conservação de imóveis) escrituradas como custos e despesas operacionais juntamente com planilha de cálculo."

A pessoa jurídica autuada, no dia 29 de outubro de 1993 (fl. 36), remeteu à Fiscalização ofício dando conta de que estaria:

"...estregando (SIC) os documentos constantes do Termo de Intimação datado de 20/10/93."

Como os documentos que a contribuinte formalizou sua entrega não foram juntados aos presentes autos, não há como concluir se os mesmos satisfizeram às exigências declaradas pela Fiscalização.

Ocorre que em data de 12 de novembro de 1993 foram endereçados à recorrente, dois Termos sendo que:

- i) o constante à fl. 37 concedeu à empresa o prazo de 10 (dez) dias para apresentação dos elementos relacionados com os registros contábeis nas hipóteses de tributação pelo lucro real ou pelo pagamento por estimativa; e
- ii) o outro, às fls. 39/40, reitera os termos da intimação entregue em 20 de outubro de 1993, e concede prazo de 10 (dez) dias para apresentar elementos sob a justificativa de que seria:

"... imprescindível verificar se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultou aumento da vida útil do bem por prazo superior a 1 ano, hipótese em que tais dispêndios deverão ser ativados para posterior depreciação, apresentar composição detalhada das contas abaixo, relativas a conservação, manutenção e reparos de bens registrados no ativo permanente, deduzidos como custo ou despesa operacional, acompanhado de documentação correspondente (planilha de apropriação de custos, n. fiscais de serviços, etc. ....):



Processo nº. : 13707.003081/2002-64  
Acórdão nº. : 101-94.897

Dante da dificuldade em precisar a natureza dos dispêndios e, de consequência, produzir a prova de que teria ocorrido aumento do prazo de vida útil dos bens por prazo superior a um ano, a Fiscalização considerou que a única alternativa seria promover a glosa dos gastos, ao fundamento de que deveriam ter sido ativados.

Cumpre deixar registrado, por relevante, que mencionada glosa alcança o saldo apresentado pelas rubricas: i) "manutenção e reparos de bens aplicados na produção (fl. 43); e ii) Despesas com veículos e de conservação de bens e instalações (fl. 53).

Registro, ainda, que a solicitação feita pela Fiscalização, através do Termo de fls. 39/40, diz respeito a gastos suportados com conservação e reparos de bens, totalizando Cr\$ 519.109.528,92, valor esse inferior ao saldo da conta objeto da glosa, que alcançou Cr\$ 570.055.081,88.

O custo de produção dos bens vendidos, por imperativo legal, compreende, dentre outros bens ou serviços, o custo de produção e reparos dos bens aplicados no processo produtivo.

A legislação sempre vedou a apropriação como custo ou despesa operacional, de valor aplicado na aquisição de bens que venham a integrar o Ativo Permanente. Veda, ainda, a legislação fiscal, a dedução como custo a aquisição de bens ou as melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, salvo exceções contempladas pelo ordenamento jurídico.

Por outro lado os gastos suportados pela pessoa jurídica com reparos, conservação de bens e instalações, visando a mantê-los em condições de uso ou operação, por expressa disposição contida no artigo 48 da Lei nº 4.506, de 1964, podem ser apropriados a título de custo ou despesa operacional.

Prevê o parágrafo único do citado artigo que, se da promoção dos reparos, da conservação ou mesmo da substituição de partes e peças, tiver como consequência aumento do prazo de vida útil estimado para o bem, tomado como termo inicial a data em que ocorreu o ato de sua aquisição, por período superior a um ano, os dispêndios ou aplicações de recursos promovidos pela empresa deverão ser capitalizados e, de consequência, amortizados.

Não pode ser olvidado que uma vez ocorrida a hipótese de aumento da vida útil do bem por prazo superior a um ano, em razão de reparos, de conservação ou da substituição de partes e peças, é dever da pessoa jurídica promover a incorporação da quantia aplicada ao custo de aquisição esse mesmo bem, com vistas apropriar, em períodos subseqüentes, as quotas de depreciação a que tem direito.

Outro registro que merece ser feito, diz respeito à motivação para a glosa dos gastos suportados pela recorrente. Como já registrado, a Fiscalização sequer questionou a efetiva realização do dispêndio, sua necessidade, usualidade e normalidade, dentro do ramo de atividade desenvolvido pela recorrente.

Dante da falta de apresentação da documentação solicitada, o que se observa está em que as autoridades lançadoras pretendiam comprovar que a aplicação dos recursos na manutenção de veículos, máquinas etc., teria resultado em aumento da vida útil desses bens, o que se apresentou inviável face à impossibilidade de obter-se a documentação necessária.

A questão está centrada, como fácil é concluir, não só na natureza dos gastos suportados e apropriados como custo ou despesa operacional, como também nas consequências advindas dos serviços de manutenção, reparos e substituição de partes e peças dos bens pertencentes ao Ativo Fixo.

Processo nº. : 13707.003081/2002-64  
Acórdão nº. : 101-94.897

É certo que a jurisprudência deste Conselho consagra entendimento no sentido de que os gastos suportados e destinados a reparos e conservação de bens do Ativo Imobilizado, objetivando tão somente manter esses bens em condições eficientes de uso ou operação, devem ser admitidos como custo ou despesa operacional.

Por outro lado, quando por sua natureza, expressão qualitativa e quantitativa, provoque aumento da vida útil por período superior a um ano, os conceitos de manutenção e reparos acabam por ser extrapolados, o que implica a ativação dos gastos para ulterior amortização ou depreciação.

Necessário se apresenta comprovar qual a natureza e extensão dos gastos, a fim de que se possa concluir sobre as consequências daí advindas, notadamente quando se tem presente a exigência legal traduzida na avaliação do aumento do prazo de vida útil do bem submetido a reparos ou manutenção.

À falta de comprovação dos gastos apropriados pela recorrente, andou bem a Fiscalização ao promover a glosa dos dispêndios.

Em face do exposto, voto no sentido de que seja negado provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

Brasília - DF, em 17 de março de 2005.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL