

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10283.002822/91-05

Recurso nº : 116.459

Matéria : IRPJ – EXS.: 1989 e 1990

Recorrente : SPRINGER PLÁSTICOS DA AMAZÔNIA S/A (nova denominação de GOYANA DA AMAZÔNIA S/A)

Recorrida : DRJ em MANAUS/AM

Sessão de : 07 DE DEZEMBRO DE 1999

Acórdão nº : 105-13.016

IRPJ – SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES – Comprovada a inexistência de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com o restante da escrituração da pessoa jurídica, a avaliação dos estoques de produtos acabados e em elaboração deverá ser feita de acordo com as normas contidas nos incisos I e II, do artigo 187, do RIR/80, vigente por ocasião da ocorrência dos fatos geradores de que cuida o litígio.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SPRINGER PLÁSTICOS DA AMAZÔNIA S/A (nova denominação de GOYANA DA AMAZÔNIA S/A).

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Declarou-se impedido o Conselheiro Alvaro Barros Barbosa Lima.

VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - PRESIDENTE

LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA - RELATOR

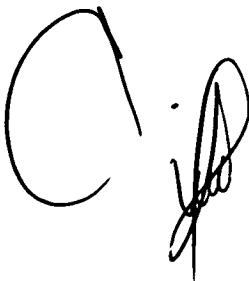
FORMALIZADO EM: 01 FEV 2000

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo n° : 10283.002822/91-05

Acórdão n° : 105-13.016

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: NILTON PÊSS,
JOSÉ CARLOS PASSUELLO, ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO,
IVO DE LIMA BARBOZA e AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO.

A handwritten signature consisting of a large, stylized letter 'C' on the left, followed by a smaller, more fluid signature to its right.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo n° : 10283.002822/91-05
Acórdão n° : 105-13.016

RECURSO N° : 116.459

RECORRENTE: SPRINGER PLÁSTICOS DA AMAZÔNIA S/A (nova denominação de GOYANA DA AMAZÔNIA S/A).

R E L A T Ó R I O

Retornam os presentes autos a este Colegiado, após haverem sido implementadas as determinações contidas na Resolução n° 105-1.012, Sessão de 02 de junho de 1998, de fls. 422/431, no sentido de que fosse o contribuinte intimado a apresentar, no prazo de trinta dias, demonstrativo vinculado à origem contábil, justificando, de forma inequívoca, a composição dos valores das fichas de controle de fls. 170/195, e dos formulários relativos ao controle de custo computadorizado, fls. 197/242, devendo o referido demonstrativo ser analisado *in loco*, pelo encarregado da diligência, à luz dos documentos e registros contábeis que lhe forem apresentados.

Por economia processual, leio em Sessão o relatório e o voto contidos no aludido julgado, a serem complementados pelo relato dos fatos que o sucederam.

Regularmente intimado (Termo às fls. 434), o contribuinte, no prazo que lhe foi concedido, trouxe aos autos a correspondência de fls. 435/437, onde busca historiar a vinculação existente entre as fichas de controle de custo padrão, adotadas no período-base de 1988, e o sistema computadorizado de controle de custos, utilizado no período-base de 1989, com a escrituração contábil, nos termos a seguir sintetizados:

1. quanto às fichas de custo padrão:

a) a vinculação requerida estaria contida nos lançamentos do livro Diário n° 42, particularmente às fls. 124, subordinadas ao título genérico *DESPESAS DE FABRICAÇÃO*, onde são registrados os dispêndios com insumos e demais componentes,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo n° : 10283.002822/91-05

Acórdão n° : 105-13.016

apropriados a débito das contas dos grupos codificados sob os nº 51 a 57 (relativas a materiais consumidos, salários e encargos, projetos de alimentação, manutenção, utilidades e serviços, depreciação e outras despesas), sendo, ao final, reunidos, por seus saldos, nas contas do grupo 58 (contas de distribuição – *Distribuição Direta*), representando o custo de produção do período (dezembro de 1988);

b) ressaltando que tais fichas constituem um controle individual, por cliente, da produção por encomenda, esclarece a recorrente, a composição do documento, a partir de seu *lay-out*, onde constam a quantidade de matéria prima empregada, os componentes gerais de fabricação e a embalagem, havendo ainda, espaço para a mão-de-obra, o qual, de ordinário, não é preenchido, em face de a empresa optar por transferir diretamente este componente do custo para a conta do grupo 52 (*Salários e Encargos*), e desta, para a conta 58.01 – *Distribuição Direta*;

c) assevera que uma análise em sua escrituração contábil constatará um número razoável de lançamentos contidos no Diário nº 42 – em correspondência com o Razão-Balancete de dezembro de 1988 – os quais registram as saídas de estoques de matéria-prima, gastos gerais de fabricação e embalagem, para a conta transitória 18.01, que aglutina as primeiras no processo produtivo, distribuindo-as pelas diversas fichas de controle, como, por exemplo, os registros constantes das fls. 068, 078, 079, 109, 110 e 115 do aludido livro; a produção de dezembro de 1988, permaneceu quase totalmente em estoque por ocasião do balanço; para comprovação da assertiva, sugere que se compulse as fls. 02 a 33 do livro Registro de Inventário nº 08, onde se encontra registrada a composição dos valores das fichas de controle de que se cuida, seguindo o índice constante das fls. 169;

2. quanto à composição dos valores do controle de custos computadorizado:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo n° : 10283.002822/91-05
Acórdão n° : 105-13.016

a) por serem peças com informações mais detalhadas, de um perfil mais técnico, os demonstrativos gerados por meio de processamento de dados, encerram o caráter elucidativo exigido no Termo de Diligência, não havendo muito a acrescentar sobre a sua composição, a qual, de resto, se destina a aferir o custo unitário dos produtos na produção por encomenda;

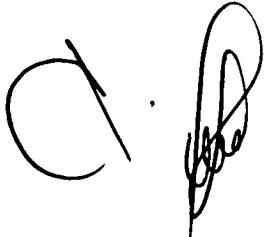
b) a sua conotação com a contabilidade é notada a partir da folha 270 do Diário n° 053, onde estão consignados os lançamentos formadores do custo, na mesma sistemática adotada no ano de 1988, isto é, reunidos nas contas dos grupos 51 a 57;

c) também, como no ano anterior, os assentamentos do Registro de Inventário n° 09, conservam os números das fichas de Controle de Custos Computadorizados, bastando, para a sua correta conferência, que se obedeça a ordem contida no índice de fls. 196.

Ao lavrar o Termo de Encerramento de Diligência (fls. 438/439), o Auditor Fiscal dela encarregado, concluiu que:

1. embora seja assente a inexistência de "sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração", a empresa lançou, ainda que por meio empírico, todas as operações, quer as meramente operacionais, quer as que objetivavam o conhecimento do custo de produção, desde a aquisição de matéria-prima e outros insumos, posto que não apurou o resultado fabril por centro de custo, ou por qualquer outro processo técnico, sendo destacados como exemplo, os registros constantes das fls. 09, 11, 14, 17, 18, 23, 26, 36, 41 e 50, do livro Diário n° 42;

2. as transferências dos citados componentes, dos respectivos estoques para a conta transitória 18.010.001, têm os seus registros às fls. 68 do livro Diário e 67 do



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

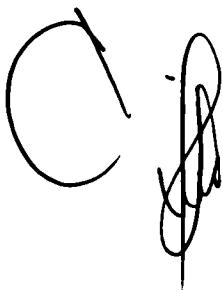
Processo n° : 10283.002822/91-05
Acórdão n° : 105-13.016

Razão, e após, os valores são agregados nas contas dos grupos 51 a 57, quando se completa a operação de transformação;

3. a linha de produção da empresa reúne à casa de 100 itens diferentes, o que determina ser um “*trabalho laborioso*” (sic), a apuração do custo de cada produto apenas na contabilidade, se constituindo de suma importância, o uso das fichas de custo padrão em 1988, e de controle de custos computadorizado, em 1989.

Encerra a autoridade fiscal, afirmando haver procedido à análise determinada na Resolução nº 105-1.012, à luz dos documentos e lançamentos contábeis que lhes foram apresentados, concluindo serem verdadeiras as informações contidas no *Demonstrativo Vinculado à Origem Contábil*.

É o relatório.

A handwritten signature consisting of a large, stylized letter 'C' on the left and a more fluid, cursive signature on the right.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo n° : 10283.002822/91-05
Acórdão n° : 105-13.016

V O T O

Conselheiro LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA - Relator

O recurso é tempestivo, tendo já sido conhecido por ocasião de sua apreciação anterior.

Conforme constou do voto prolatado na Resolução n° 105-1.012, Sessão de 02/06/1998 (fls. 422/431), cujas conclusões adoto nesta oportunidade, devendo se considerar como se aqui estivessem transcritas – inclusive no que concerne às preliminares de nulidade da decisão de 1º grau, e de decadência, em função de o lançamento haver sido aperfeiçoado – o presente litígio se limita à verificação se a metodologia de custeamento dos estoques da recorrente, da forma descrita nos autos, autoriza a conclusão de que a empresa mantém “sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração”, para fins de aplicação do comando contido no parágrafo 1º, do artigo 186, do RIR/80, ou se deve prevalecer a tese contrária contida na peça acusatória, a determinar a utilização do critério de avaliação dos estoques, previsto no artigo 187, do aludido regulamento.

Inicialmente cabe conceituarmos o termo “Contabilidade de Custos”, como introdução da análise da matéria posta sob apreciação.

Segundo o Professor George Guerra Leone, *in “Custos – Um Enfoque Administrativo”*, Ed. Fundação Getúlio Vargas, 6ª edição, citando Américo Matheus Florentino, “a contabilidade de custos pode ser definida como um sistema contábil de processos de transferências sistemáticas de valores para uma conta única, representativa do valor final da produção, de modo que nessas transferências se obtenham também



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo n° : 10283.002822/91-05

Acórdão n° : 105-13.016

resultados parciais, representativos das subfases ou subunidades, componentes do processo produtivo".

Discorrendo acerca do Princípio Contábil da Transferência de Valores, inerente à contabilidade de custos, nos ensina ainda o autor (obra citada), a respeito do fluxo dos custos através das contas de Inventário, que:

- "1) As matérias-primas, podemos teoricamente afirmar, foram transferidas da conta 'Contas a Pagar' (que representa a obrigação da empresa perante os fornecedores) para a conta 'Almoxarifado' (que representa a área da fábrica, responsável pela administração das matérias-primas);
- "2) As matérias-primas foram transferidas do 'Almoxarifado' para a conta 'Produtos em Processo' (que representa a linha de produção), através de requisições. Neste ponto as matérias-primas são incorporadas à produção;
- "3) O tempo gasto pelos operários na produção, expresso em cruzeiros, é transferido da conta 'Folha de Pagamento' para a conta 'Produtos em Processo'. Neste ponto a mão-de-obra é incorporada ao custo dos produtos;
- "4) As 'Despesas Indiretas de Fabricação' (que representam a utilização das instalações fabris) são transferidas para a conta 'Produtos em Processo';
- "5) Quando os produtos são completados, todos os custos relacionados que estavam registrados a débito da conta 'Produtos em Processo' são transferidos para a conta 'Produtos Acabados' (que representa o depósito, responsável pela administração dos produtos acabados);
- "6) Quando os produtos são vendidos, o custo relacionado, registrado a crédito da conta 'Produtos Acabados' é transferido para a conta 'Custo de Vendas' (que representa o custo dos produtos que foram vendidos)". (destaquei).

Dispõe o artigo 186 - e seu parágrafo 1º - do RIR/80, o seguinte:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo n° : 10283.002822/91-05
Acórdão n° : 105-13.016

"Art. 186 – Os produtos em fabricação e acabados serão avaliados pelo custo de produção.

"§ 1º - O contribuinte que mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração poderá utilizar os custos apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados." (destaquei).

Já o Parecer Normativo CST nº 06/1979, em seu subitem 4.1, conceituou o sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração, como aquele:

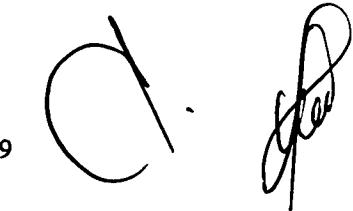
"I – apoiado em valores originados da escrituração contábil (matéria-prima, mão-de-obra direta, custos gerais de fabricação);

"II – que permite determinação contábil, ao fim de cada mês, do valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;

"III – apoiado em livros auxiliares, ou fichas, ou formulários contínuos, ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles contantes da escrituração principal;

"IV – que permite avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período-base de apropriação de resultados segundo os custos efetivamente incorridos". (destaquei).

Da leitura dos textos ora reproduzidos, conclui-se que a manutenção de contabilidade de custos não tem por finalidade precípua a avaliação dos estoques ao final do período de apuração da pessoa jurídica. Na verdade, como concluiu o julgador singular, tal sistema não passa de um controle gerencial de custos a orientar decisões a serem tomadas pela direção das empresas, acerca da formulação de política de preços, administração de estoques e de índices de lucratividade, entre outros objetivos meramente gerenciais, os quais não são regulados por legislação de natureza fiscal. Desta forma, as suas diretrizes são traçadas pela ciência contábil, sob o aspecto meramente técnico.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo n° : 10283.002822/91-05
Acórdão n° : 105-13.016

No entanto, se a pessoa jurídica mantém sistema de contabilidade de custo devidamente integrado e coordenado com o restante da escrituração, poderá avaliar os seus estoques com base nos custos desta forma apurados, segundo o disposto no artigo 186, § 1º, do RIR/80, acima transrito; somente nessa situação, interessa à administração fiscal, a verificação da sistemática adotada pela empresa, para se concluir se o requisito legal foi cumprido.

Como, desde a fase impugnatória, insiste a ora recorrente na tese de que a metodologia por ela utilizada na avaliação dos estoques – consubstanciada nas fichas de controle de fls. 170/195, e nos formulários relativos ao controle de custo computadorizado, fls. 197/242, cujos valores subsidiaram o preenchimento do livro Registro de Inventário, ao final dos períodos-base de 1988 e 1989, respectivamente – atendia à exigência da lei, foi determinada a diligência por este Colegiado, visando a produção de demonstrativo onde restasse configurada a vinculação dos mesmos à escrituração contábil mantida pela empresa.

Intimada a apresentar o citado demonstrativo, a recorrente não o fez, se limitando a indicar folhas do livro Diário onde se acham registros contábeis de transferências de dispêndios efetuados a título de aquisição de materiais consumidos, despesas com pessoal, depreciação e outras, para um grupo de contas denominado *Distribuição Direta*, o qual representaria o custo de produção do período de dezembro de 1988 (e de 1989, presume-se, uma vez que a recorrente declarou ser a mesma, a sistemática adotada nos dois períodos).

Em nenhum momento foi comprovado (ou mesmo alegado) que a metodologia foi adotada uniformemente ao longo do período fiscalizado, a denunciar a existência de um efetivo sistema de contabilidade de custos – necessariamente integrado e coordenado com o restante da escrituração – a amparar a sua pretensão de utilizar o custo desta forma apurado para avaliar os estoques ao final do período. Somente foi comprovada

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo n° : 10283.002822/91-05
Acórdão n° : 105-13.016

a adoção do sistema de custeamento da fiscalizada para avaliar os seus estoques, por ocasião do levantamento de balanço.

A própria recorrente admite que, embora constasse das fichas de custo padrão (utilizadas no ano de 1988), via de regra, não era preenchido o campo destinado à parcela de custo de mão-de-obra empregada na fabricação de seus produtos, o que denota, por si só, a fragilidade do controle adotado, por deixar de fora do custeamento do produto, um importante item que o compõe, comprometendo a vinculação buscada no exame determinado.

Ainda que confirmados, pelo encarregado da diligência, os registros contábeis que a recorrente alega haver sido feitos, para fins de custeamento de sua produção, em dezembro dos dois períodos objeto da autuação, o procedimento sob análise não preenche os requisitos para configurar um sistema de contabilidade de custos, por se tratar de um “método empírico”, que não cuida de “apurar o resultado fabril por centro de custos, ou por outro processo técnico qualquer”, conforme Termo de Encerramento da Diligência, de fls. 438/439, o qual conclui ser “assente a inexistência de sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração”, conclusão esta suficiente e bastante para esclarecer a dúvida que motivou o ilustre relator da Resolução n° 105-1.012, a entender ser necessário o referido exame, com o objetivo de “afirmar com convicção que os itens do citado Parecer Normativo (CST, de nº 06/1979 – supra reproduzidos), não foram atendidos o suficiente, para permitir o arbitramento”.

Desta forma, não atendendo a pessoa jurídica, o requisito legal para a avaliação, pelo custo de produção, dos estoques de produtos em fabricação e acabados, somente restaria ao contribuinte, adotar a sistemática de avaliação contida nos incisos I e II do artigo 187, do RIR/80, pelo método do arbitramento. Não o fazendo, configura-se correto o procedimento fiscal sob análise.

11



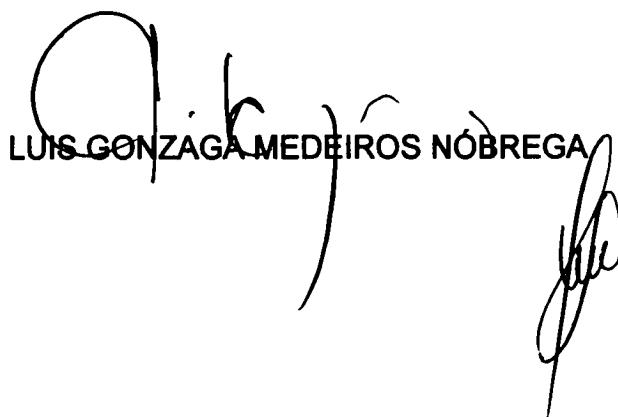
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10283.002822/91-05
Acórdão nº : 105-13.016

Dante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, rejeitando as preliminares argüidas, para, no mérito, negar-lhe provimento.

É o meu voto.

Sala das Sessões – DF, em 07 de dezembro de 1999.


LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA