



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

Processo n° 13807.005119/00-72
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-00.670 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de agosto de 2011
Matéria AUTO DE INFRACAO - IRPJ
Recorrente TECALON BRASILEIRA DE AUTO PECAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996

IRPJ. INOBSERVÂNCIA QUANTO A PERÍODO-BASE DE APROPRIAÇÃO DE DESPESA.. No caso de inexistência quanto à apropriação de despesas, é cabível a recomposição dos lucros tributáveis dos períodos-base envolvidos para, somente assim, apurar o verdadeiro reflexo fiscal, seja redução indevida do lucro real, seja postergação no pagamento do imposto. Todavia, é necessária a efetiva comprovação desta nos autos.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

TECALON BRASILEIRA DE AUTO PECAS LTDA., com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF), recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância administrativa.

Trata-se de auto de infração de IRPJ e CSLL, lavrado em 23/06/2000, referente ao ano-calendário 1996, apurado com base no lucro real anual, multa e juros.

Conta-nos o relatório da DRJ (fls. 1310/1314), que a causa da autuação foi a majoração indevida do custo de produtos vendidos decorrente da subavaliação dos estoques finais de produtos em fabricação e acabados, em vista do arbitramento efetuado pela fiscalização dos valores desses estoques finais, decorrente da desclassificação do sistema de custos, pois a fiscalização entendeu que o mesmo não era integrado e coordenado à contabilidade comercial.

Essa majoração não foi considerada postergação pela fiscalização, pois não houve pagamento do imposto no ano subsequente (fls. 30/31). O total das diferenças apuradas alcançou R\$ 185.555,95, sendo R\$ 165.031,90 referente ao estoque final de produtos acabados e R\$ 20.524,05 referente ao estoque final de produtos em processamento (fls. 168/194).

Os fatos apurados constam do Termo de Verificação Fiscal às fls. 168/173.

A empresa apresentou impugnação ao Auto de Infração (fls. 197/212), acostando cópias de documentos (fls. 213/465 e 474/751) e alegando, em resumo, conforme relatório da DRJ, que:

10.1 dispõe, sim, de um sistema contábil de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração, conforme documentos apresentados juntamente com a impugnação cotejados com os requisitos legais, assim definidos no RIR/94:

"Art. 236. Os produtos em fabricação e acabados serão avaliados pelo custo de produção (Leis nos 154/47, art. 2º, §4º, e 6.404/76, art. 183, II).

§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 (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 14, §1º).

§2º. Considera-se sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração aquele:

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

b) 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;

c) 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 constantes da escrituração principal;

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

10.2 a alínea "a" é suprida pelos mapas de valorização de produtos acabados (anexo 1, às fls. 213 a 361) e em processo (anexo 1-a, às fls. 362 a 465), bem como pelo demonstrativo do custo médio das matérias-primas (anexo 1-b, às fls. 475 a 617), de janeiro a dezembro de 1996;

10.3 a alínea "b" é suprida pelos demonstrativos analíticos dos valores dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados (anexo 2, às fls. 618 a 622); tais valores estão "explicitados nos mapas de resumo sintético que se encontram em anexo, denominados Cálculo da Movimentação de Materiais e Inventário, nos quais são transportados os valores ... dos mapas analíticos acima indicados; (entenda-se: o Cálculo da Movimentação de Materiais e Inventário é o anexo 2, identificado como resumo analítico, às fls. 618 a 622);

10.4 a alínea "c" é suprida pelos mapas já mencionados e pelas "fichas técnicas de cada produto, das quais anexamos uma delas (anexo 3), somente para ... conhecimento dos critérios de apuração do custo de cada produto", que demonstram que há "mapas e demonstrativos que embasam a valoração atribuída a cada produto" (fls. 623 a 632);

10.5 a alínea "d" é suprida pela documentação já mencionada, que permite a avaliação dos estoques na data do encerramento do período-base;

10.6 há a descrição de "processo de custo integrado da contabilidade", seguido pela empresa, "bem como o organograma que explicita como são apropriados os custos (anexo 4)", às fls. 633 a 636;

10.7 as variações, ou seja, as diferenças entre os valores registrados nos balancetes mensais e os valores registrados como custo dos estoques nos mapas analíticos e sintéticos já mencionados, em média de 3% ao ano, são aceitáveis, estando explicitadas em demonstrativo (anexo 5, às fls. 637 a 639), cujos dados foram extraídos do balancete de 31/12/96 (anexo 5-a às fls. 640 a 665), tendo sido causadas por preparação de máquinas para a fabricação de um novo produto, perdas eventuais decorrentes de falta de energia, de matéria-prima, programa das montadoras menor do que o previsto no início do mês e

manutenção de máquinas, fatores normais e usuais na atividade fabril; reproduz exemplo extraído de respeitável literatura técnica a respeito de acréscimo das variações líquidas ao custo-padrão, na demonstração do resultado, bem como de demonstrativo da composição dessas variações líquidas; conclui que "as diferenças apuradas, que se encontram no mapa em anexo", são aceitáveis, tanto do ponto de vista contábil como fiscal, "não ensejando, ..., qualquer presunção quanto à inexatidão das demonstrações contábeis ... a justificar o arbitramento do valor dos estoques ...", pois alcançam apenas 3% ao ano (entenda-se: 3% do faturamento líquido anual, conforme fl. 638);

10.8 o cálculo do arbitramento do "valor dos produtos acabados em 70%, conforme mapa ...em anexo" (fls. 174 a 185 e anexo 6, às fls. 666 a 678), do qual resultou o valor tributável de R\$ 165.031,90 (fl. 185 e 678), referente aos produtos acabados, não deve prevalecer, pois "o arbitramento ... foi realizado somente em relação a alguns produtos, não abrange toda gama de produtos fabricados ...", de forma que o arbitramento correto seria de R\$ 63.090,44 (anexo 7, às fls. 679 a 690), conforme o registro de Inventário da matriz, em 31/12/96 (anexo 7-a, às fls. 691 a 719), e a listagem de códigos atuais dos produtos utilizados nesse cálculo (anexo 8, às fls. 720 a 748), pois há alguns produtos vendidos até com prejuízo;

10.9 "ad argumentandum", a subavaliação dos estoques finais e conseqüente majoração de custos resultam apenas em postergação do pagamento de tributos, de forma que caberia, somente, multa e juros de mora sobre o recolhimento em atraso; o fato de ter apurado prejuízo fiscal em 1997 (fls. 30, 31 e anexo 9, às fls. 749 a 751) não afeta o argumento; traz jurisprudência administrativa.

11 Os documentos apresentados, conforme fl. 213, são os seguintes:

11.1 anexo 1: demonstrativo da valorização de produtos acabados em 1996, às fls. 213 a 361;

11.2 anexo 1-a: demonstrativo da valorização de produtos em processos em 1996, às fls. 362 a 465;

11.3 anexo 1-b: demonstrativo do custo médio de matéria-prima em 1996, às fls. 475 a 617;

11.4 anexo 2: resumo analítico da apuração dos estoques em 1996, às fls. 618 a 622;

11.5 anexo 3: modelo de apuração do custo do produto conforme ficha técnica, às fls. 623 a 632;

11.6 anexo 4: descrição do processo de custo integrado à contabilidade, às fls. 633 a 636;

11.7 anexo 5: composição do custo dos produtos vendidos, de janeiro a dezembro de 1996 (contábil x sistema de apuração), às fls. 637 a 639;

11.8 anexo 5-a: balancete analítico de 31/12/96, às fls. 640 a 665;

11.9 anexo 6: demonstrativo do custo arbitrado calculado pela fiscalização, às fls. 666 a 678;

11.10 anexo 7: demonstrativo do custo arbitrado calculado pela Tecalon, às fls. 679 a 690;

11.11 anexo 7-a: registro de Inventário em 31/12/96 - matriz, às fls. 691 a 719;

11.12 anexo 8: listagem de códigos atuais de produtos, às fls. 720 a 748;

11.13 anexo 9: LALUR - 1997, às fls. 749 a 751.

12 A empresa apresentou, também, impugnação ao Auto de Infração de CSLL (fls. 752 a 766), reportando-se aos mesmos argumentos e documentos (fls. 767 a 1304).

O acórdão recorrido manteve a desclassificação do sistema de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração, por entender comprovada a inobservância, pelo contribuinte, dos requisitos previstos no Parecer Normativo CST N° 06/79.

Eis os excertos relevantes, para o caso, do PN CST n.º 6/79 (fl. 170): "3.5 - No caso em que a empresa apure custos com base em padrões pré-estabelecidos (custo-padrão), como instrumento de controle de gestão, deverá cuidar no sentido de que o padrão incorpore todos os elementos constitutivos atrás referidos, e que a avaliação final dos estoques (imputação dos padrões mais ou menos as variações de custos) não discrepe da que seria obtida com o emprego do custo real. Particularmente, a distribuição das variações entre os produtos (em processo e acabados) em estoque e o custo dos produtos vendidos deve ser feito a intervalos não superiores a três meses ou em intervalo de maior duração, desde que não excedido qualquer um dos prazos seguintes: (1) o exercício social; (2) o ciclo usual de produção, entendido como tal o tempo normalmente despendido no processo industrial do produto avaliando. Essas variações, aliás, haverão que ser identificadas a nível de item final de estoque, para permitir verificação do critério de neutralidade do sistema adotado de custos sobre a valoração dos inventários.

Assim, defende que se a contabilidade pode admitir pequenas diferenças para os usuários do custo-padrão, como afirma a contribuinte, mas o mesmo não poderia ocorrer do ponto de vista fiscal, por disposição expressa no subitem 3.5 do PN CST n° 6/79. Destaque-se trecho do acórdão recorrido nesse sentido:

22. Veja-se, a propósito dessas variações, que o anexo 5 mostra, à fl. 638, que a média mensal das diferenças entre o custo contábil e o custo apurado, em 1996, foi de R\$ 72.333,00, ou seja, uma diminuição indevida no lucro líquido anual de R\$ 867.999,00. O mesmo anexo mostra que o CPV contábil é de R\$ 22.346.073,00 e que R\$ 21.478.074,00 é o CPV do sistema de

custo, em 1996. Em outras palavras: eis a admissão de que o sistema de custos não é integrado e coordenado à contabilidade geral.

23. Ademais, a impugnante não alega e não comprova que efetuou os devidos ajustes do valor das variações apuradas ao custo-padrão, para valorar os estoques finais, de forma que, ao contrário do que afirma, não só não cumpriu as alíneas "c" e "d", do § 2º, do art. 236, do RIR/94, mas, tampouco, o item 3.5 do PN CST n.º 6/79.

24. Por fim, diga-se que o fato de a variação alcançar 3% do faturamento líquido ao ano não afasta as determinações legais aplicáveis ao caso. Argumentos improcedentes.

Ademais, entendeu procedente o argumento de que o arbitramento não abrange toda gama de produtos fabricados. Assim, procedeu a avaliação de todo estoque de produtos acabados utilizando em seu cálculo: (i) o maior dos valores quando há divergência entre o maior preço de venda da tabela de fls. 75/101 (utilizado pela fiscalização) e o maior preço de venda utilizado no cálculo da impugnante; (ii) o maior preço de venda quando há preços diferentes para o mesmo código, na referida tabela; e (iii) o preço de venda informado pela impugnante, em seu cálculo para os produtos em estoque não identificados nessa tabela.

Os cálculos mostraram que o valor tributável seria superior àquele arbitrado pela fiscalização, razão pela qual o acórdão recorrido manteve o valor tributável autuado integralmente.

Por fim, a decisão recorrida afasta o argumento de postergação de imposto sob a justificativa de que o contribuinte apurou prejuízo fiscal no ano-calendário seguinte.

Irresignado, o contribuinte apresenta recurso voluntário repisando os argumentos de sua peça impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Pelá, Relator.

Conheço do Recurso por ser tempestivo, por atender aos requisitos de admissibilidade e por conter matéria de competência deste Conselho.

Compulsando-se dos autos verifica-se que a autoridade fiscal encontrou diferenças de valores a menor constantes do livro de inventário (material semi-acabado, acabado e matéria-prima), que teriam evidenciado o acréscimo dos custos dos produtos vendidos nos períodos-base e, por via de consequência, a redução da base de cálculo do lucro real de cada exercício fiscalizado.

Tais diferenças correspondem a 3% do faturamento líquido anual e seriam relacionadas à "preparação de máquinas para a fabricação de um novo produto, perdas eventuais decorrentes de falta de energia, de matéria-prima, programa das montadoras menor do que o previsto no início do mês e manutenção de máquinas, fatores normais e usuais na atividade fabril", conforme afirma o próprio contribuinte e, portanto, seriam aceitáveis.

Sobre esse ponto, esclareça-se, por oportuno, que as diferenças relacionadas com perdas e quebras de estoque, segundo o art. 233 do RIR/94, integram o custo de produção dos bens e, não por outra razão, deveriam ter sido consideradas pelo contribuinte em sua formação de custos ao invés de permanecer à margem dela.

Dito isso, de largada me inclino a confirmar que a apuração de custo feita pela empresa não está integrada com sua escrituração contábil, já que a fiscalização e a decisão da DRJ demonstraram através dos cálculos que efetuaram que se considerarmos as saídas registradas e os valores de avaliação registradas no inventário para cada item, o valor encontrado não representa o custo dos produtos vendidos escriturados no livro diário, o que fora confirmado pelo próprio contribuinte.

Além disso, verifica-se dos autos que o contribuinte anexou novos documentos para comprovar que sua avaliação de estoque e formação de custos das mercadorias vendidas está coordenada à contabilidade comercial.

Contudo, a vasta gama de documentos demonstra apenas que haviam mapas da alocação dos custos e controle sobre a formação do custo médio de matéria-prima, que, entretanto, não tem o condão de alterar as diferenças já apuradas pela fiscalização.

Assim, mesmo sem analisar profundamente os documentos acostados pelo contribuinte, uma vez que ele próprio confessa que existem diferenças na formação dos preços capazes de ensejar a majoração dos custos dos produtos, entendo procedente o lançamento efetuado.

Nesse contexto, registre-se também, que na falta de sistema de contabilidade de custo integrado, a avaliação do estoque de materiais em processamento e de produtos acabados é feita por arbitramento, calculado sobre o maior preço de venda praticado no período-base.

De outro giro, aduziu a recorrente que, ainda que houvesse subavaliação de estoque, estaria caracterizada a postergação e nunca a redução do imposto devido no período-base.

Nesse ponto, poderia assistir razão a recorrente.

É sabido que a subavaliação de estoques em um determinado período, tem como consequência a majoração de custos nesse mesmo exercício, todavia, obrigatoriamente, implica na apuração de custo a menor, no exercício subsequente, quando as vendas forem efetuadas. Isso porque, o estoque final do primeiro exercício será o estoque inicial do segundo exercício e assim por diante (Acórdão nº 103-21.103).

Contudo, nos casos em que, nos períodos de apuração subsequentes ao de início do prazo da postergação e até o de término deste, a pessoa jurídica não houver apurado imposto e contribuição social devidos, em virtude de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, o lançamento deverá ser efetuado para exigir todo o imposto e contribuição social apurados no período de apuração inicial, com os respectivos encargos legais, tendo em vista que, segundo a legislação de regência, as perdas posteriores não podem compensar ganhos anteriores (PN Cosit nº 2, de 1996, item 9).

Com efeito, essa avaliação deve ser feita em todos os períodos de apuração subsequentes ao de início do prazo da postergação até o período em que o lançamento foi efetuado (06/2000). Nesse sentido, corrobora jurisprudência desse Conselho ao analisar lançamentos que apontavam inobservância quanto à apropriação de despesas no mesmo período-base.

Ocorre que **o contribuinte não faz prova de que efetuou pagamento de tributos nos períodos seguintes**. Ou seja, apesar de alegá-la, não traz prova da efetiva ocorrência da postergação, o que a toda evidência estaria a seu alcance, bastando juntar seus livros contábeis e as declarações do imposto de renda. Compulsando os autos não é possível concluir que realmente o contribuinte assim procedeu e, considerando que caberia ao autuado fazer essa prova, não há como reconhecer a ocorrência da postergação.

Quanto às demais questões verifica-se que foram adequadamente enfrentadas no voto condutor do acórdão recorrido, cujos fundamentos não merecem reparos.

Posto isso, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Carlos Pelá