



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

**Processo n°** 16832.000196/2010-60  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-001.879 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de maio de 2017  
**Matéria** IRPJ - Controle de Custo Integrado  
**Recorrente** EXXONMOBIL QUIMICA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2010

SISTEMA DE CUSTO INTEGRADO. NÃO COMPROVAÇÃO PELO CONTRIBUINTE. PROCEDÊNCIA.

Não sendo comprovado no processo a existência de sistema de custo integrado com a contabilidade, mantém-se o reajustamento dos estoques de mercadorias e os lançamentos decorrentes.

DEDUÇÃO TRIBUTOS PAGOS A MAIS EM PERÍODOS SUBSEQUENTES. PROCEDÊNCIA PARCIAL DO RECURSO .

O reajustamento dos estoques de um exercício implica na alteração dos estoques do ano subsequente. Necessária a dedução dos valores de IRPJ e CSLL pagos a maior do período subsequente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos seguintes termos: I) Por maioria de votos, NEGAR provimento em relação à infração relacionada à majoração do custo. Vencido o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva; e II) Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso em relação ao ajuste do estoque inicial do ano-seguinte, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antônio Bezerra Neto (Presidente), Livia De Carli Germano, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto (Relator), José Roberto Adelino da Silva. Ausente justificadamente o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

## Relatório

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização no Rio de Janeiro – DEFIC/RJ, foram lavrados contra a Interessada os Autos de Infração de fls. 275/286, para exigência do crédito tributário abaixo discriminado:

<b>Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ</b> .....	<b>R\$ 202.400,21</b>
<b>Multa de ofício sobre imposto lançado (75%)</b> .....	<b>R\$ 151.800,15</b>
<b>Juros de mora (calculados até 26/02/2010)</b> .....	<b>R\$ 94.156,57</b>
<b>TOTAL</b> .....	<b>R\$ 448.356,93</b>
<b>Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL</b> .....	<b>R\$ 72.864,08</b>
<b>Multa de ofício sobre imposto lançado (75%)</b> .....	<b>R\$ 54.648,06</b>
<b>Juros de mora (calculados até 26/02/2010)</b> .....	<b>R\$ 33.896,37</b>
<b>TOTAL</b> .....	<b>R\$ 161.408,51</b>

Os fatos que motivaram a autuação encontram-se descritos no Termo de Constatação Fiscal de fls. 270/272, abaixo reproduzido:

“No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal, no curso da ação fiscal no contribuinte acima identificado e de acordo com o disposto nos art. 904, 905, 910, 911 e 927 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), CONSTATAMOS:

1 - QUE a empresa em epígrafe efetuou Industrialização de produtos, por encomenda, pela filial de Mogi das Cruzes, através da remessa de Matérias Primas para a empresa PETROM Petroquímica Mogi das Cruzes S.A. (CNPJ 02.340.752/0001-27);

2 - QUE os Produtos Acabados, produzidos por encomenda, conforme acima mencionado, não foram avaliados, no Estoque Final de 31/dez/2005, da filial Mogi das Cruzes, conforme o que determina o parágrafo 1º, inciso II e caput do art. 296 do Dec. 3.000/99 (Regulamento do Imposto sobre a Renda RIR/99), isto é, em 70% do Maior Preço de Venda (70% MPV), conforme se pode verificar ao compararmos a avaliação constante do Inventário da Filial com a avaliação discriminada no Quadro Demonstrativo I, que indica subavaliação de estoques da ordem de R\$ 714.828,59.

3 - QUE a composição das Matérias Primas nos Produtos Acabados, produzidos por encomenda, em questão, encontram-se discriminados no Quadro Demonstrativo II, conforme informação prestada pelo contribuinte, em atendimento ao termo de Intimação Fiscal nº 21 de 21 de outubro de 2010.

4 - QUE as matérias primas remetidas para Industrialização, deveriam ser consideradas como "Matérias Primas em Processamento", e portanto deveriam ser avaliadas "por um 1,5 do maior custo das matérias primas ou em 80% dos produtos acabados", conforme preceitua o inciso I e caput do art. 296 do Dec. 3.000/99 (Regulamento do Imposto sobre a Renda RIR/99) entretanto o contribuinte considerou as Matérias Primas remetidas para Industrialização, como se fossem Matérias Primas em estoque, embora já estivessem em processamento, pois foram remetidas para INDUSTRIALIZAÇÃO. Desta forma o contribuinte também incorreu em subavaliação, da ordem de R\$ 2.365.742,68, conforme discriminado no Quadro Demonstrativo III, anexo ao presente Termo.

5 - QUE o contribuinte não possui sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da contabilidade no ano calendário de 2005, ficando portanto sujeito aos critérios de avaliação dos estoques cujas bases legais estão acima citadas.

6 - QUE as subavaliações demonstradas acima, da ordem total de R\$ 3.080.571,27, implicam em Postergação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, na forma do Auto de Infração ora lavrado e do qual o presente termo é parte integrante".

#### Quadro Demonstrativo I

(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f = 0,7e)	(g)	(h = f - g)	(i)	(j = h'i)
Produto		Nota Fiscal de Venda			70% MPV	Aval EF	Dif Aval	Qti/	Sub-avaliação
Código	Descrição	Número	Data	Vlr. Unitário					
5021898	JAYFLEX DINP-S	16179	28/12/2005	5.958800	4.17116	3.13	1.04116	272.191,00	283.394,38
5016528	JAYFLEX DIBP	15991	09/12/2005	5.017200	3.51204	2,84	0,67204	162.380,00	109.125,86
5008359	JAYFLEX DOP	16053	15/12/2005	5.468000	3.82760	3,19	0,6376	409.471,00	261.078,71
5001674	JAYFLEX DIDA	15992	09/12/2005	7.999300	5.59951	4,61	0,96951	2.940,00	2.909,16
5001950	JAYFLEX DBP	15239	11/10/2005	5.450900	3.81563	3,29	0,52563	63.660,00	33.461,61
5006333	JAYFLEX DIDP-FG	15963	07/12/2005	6.296900	4.40783	3,77	0,63783	2.440,00	1.556,31
5203135	JAYFLEX DINP-S EXP	16185	29/12/2005	4.645000	3.25150	2,97	0,2815	82.780,00	23.302,57
									714.828,59

#### Quadro Demonstrativo II

Descrição	Composição Percentual das Mat. Primas nos Prod. Acabados						
	Octanol	A. Ftáltico	N-Butanol	Isobutanol	Exxal 10	A. Adípico	Exxal 9
JAYFLEX DOP	69%	39%					
JAYFLEX DIBP		56%		57%			
JAYFLEX DBP		56%	59%				
JAYFLEX DIDA					77%	36%	
JAYFLEX DINP-S		36%					72%

#### Quadro Demonstrativo III

Matérias Primas		Principal Prod. Acabado		80% do Prod. Acabado	Aval EF	Dif. Aval	Qti/	Sub-avaliação	
Código	Descrição	Descrição	70% MVP						
5004147	Alcool 2-etil hevanol (octanol)	JAYFLEX DOP	3.82760	3.06208	2.957	0.10508	1.044.692,60	109.776,30	
5003038	Alcool isobutílico (isobutanol)	JAYFLEX DIBP	3.51204	2.809632	2.246	0.563632	404.328,22	227.892,32	
5006605	Alcool n-butanol	JAYFLEX DBP	3.81563	3.052504	2.905	0.147504	81.492,84	12.020,52	
5007205	Ácido adípico	JAYFLEX DIDA	5.59951	4.479608	3.518	0.961608	56.438,59	54.271,80	
5032856	Exxal 10 AR	JAYFLEX DIDA	5.59951	4.479608	2.92	1.559608	658.336,00	1.026.746,09	
5034667	Exxal 95 AR	JAYFLEX DINP-S	4.17116	3.336928	2.645	0.691928	1.351.348,18	935.035,64	
									2.365.742,68

Inconformada com a autuação, de que tomou ciência em 24/03/2010, a Interessada apresentou, em 22/04/2010, a impugnação de fls. 307/330, instruída com os documentos de fls. 331/364, alegando o seguinte:

**I - Falta de comprovação da assertiva de inexistência de sistema de custeio integrado e coordenado com o restante da escrituração**

Os custos apurados pelos contribuintes para a avaliação de seus estoques com base em seus sistemas contábeis devem merecer crédito por parte dos agentes fiscais. A sua desconsideração só poderá ocorrer nos casos em que o método de mensuração adotado pela empresa não atender aos requisitos estabelecidos pelo art. 294, § 2º, do RIR/99.

No caso que ora se examina, a Fiscalização afirmou que a Impugnante não possui sistema de custeio integrado, sem apontar, todavia, qualquer indício que sustente sua afirmação.

É sabido que os lançamentos calcados em presunções exigem que o Fisco construa prova suficiente de que a atividade do contribuinte lhe retira a capacidade de apurar dados reais.

A autoridade fiscal não demonstrou, em momento nenhum, qual seria a deficiência do sistema de custeio adotado pela Impugnante, limitando-se a declarar, no Termo de Constatação Fiscal, que: — “o contribuinte não possui sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da contabilidade no ano calendário de 2005, ficando portanto sujeito aos critérios de avaliação dos estoques cujas bases legais estão acima citadas”.

No intuito de demonstrar que possui um sistema de custeio integrado e coordenado com o restante da contabilidade, a Impugnante passa a fazer uma breve exposição sobre o seu processo de produção.

A unidade industrial de Mogi das Cruzes dedica-se à produção do JAYFLEX, que é um plastificante utilizado na indústria de PVC flexível. Esta filial fica localizada dentro da planta industrial da empresa PETROM, que é responsável pela industrialização, por encomenda, do JAYFLEX.

O processo produtivo do JAYFLEX envolve as seguintes etapas:

- a) A principal matéria prima utilizada na produção do JAYFLEX é o EXXAL. Este, por sua vez, é um derivado de petróleo importado pela Impugnante através de sua unidade localizada na Ilha do Governador - RJ. Após ser importado, o EXXAL é transferido para a filial de Mogi das Cruzes, sendo ali estocado na condição de matéria prima. A estocagem do EXXAL é realizada em tanques cedidos pela empresa PETROM, tanques estes que se encontram interligados por meio de tubulações, por meio das quais a referida matéria prima é transportada com vistas à produção do JAYFLEX.
- b) Outra importante matéria prima utilizada na produção do JAYFLEX é o ANIDRIDO FTÁLICO, que é adquirido pela Impugnante junto à própria empresa PETRON.
- c) De acordo com um cronograma de produção pré-estabelecido, a filial de Mogi das Cruzes remete o EXXAL para a PETROM, em uma operação de “remessa para industrialização”. Nessa operação, o EXXAL é transportado pela tubulação interligada e aí receberá a adição do ANIDRIDO FTÁLICO.
- d) Após a adição do ANIDRIDO FTÁLICO ao EXXAL, a empresa PETROM, responsável pela execução da industrialização, obtém o JAYFLEX, que é então devolvido aos tanques de armazenamento, por meio da tubulação interligada. Nessa operação, a PETROM cobra da Impugnante os valores relativos aos insumos energéticos utilizados na produção, além da atividade de industrialização propriamente dita.

- e) Ao receber o JAYFLEX industrializado pela empresa PETROM, a Impugnante reconhece, então, o custo do produto acabado.

A mensuração do custo do JAYFLEX absorve todos os valores envolvidos na sua produção, quais sejam: (i) Custo de aquisição do EXXAL recebido por transferência da unidade da Ilha do Governador + (ii) ANIDRIDO FTÁLICO adquirido da PETROM + (iii) Insumos aplicados pela PETROM no processo produtivo + (iv) Custo da atividade de industrialização executada pela PETROM.

Todos estes custos são registrados no sistema de custeio adotado pela Impugnante (sistema SAP), que atua de modo integrado com o restante da contabilidade da empresa e com as notas fiscais que dão suporte às aquisições. Ou seja, todos os movimentos relacionados com a mensuração dos estoques encontram-se harmonizados com o sistema SAP e com o restante da contabilidade, caracterizando a existência de um sistema de custo integrado e coordenado com a escrituração, para efeitos de definição do valor do estoque de produtos acabados.

Cumprir registrar que o sistema SAP reúne condições para demonstrar: — (i) as datas de ocorrência das movimentações contábeis; (ii) as contas contábeis envolvidas; e (iii) os valores registrados em conformidade com os demais registros contábeis, comprovando a absorção dos custos, para fins de mensuração dos estoques de matérias primas e de produtos acabados mantidos pela unidade de Mogi das Cruzes.

Estando demonstrado que a Impugnante possui um sistema de custeio coordenado e integrado com a sua escrituração contábil, cumpre cancelar a exigência fiscal.

## II - Inexistência de estoques de produtos em elaboração

Em face das peculiaridades do sistema de produção adotado pela Impugnante — industrialização por encomenda —, não existem estoques de produtos em elaboração. A baixa dos estoques de matérias primas ocorre simultaneamente ao reconhecimento do estoque de produtos acabados.

No caso em exame, a autoridade lançadora entendeu que as matérias-primas remetidas para industrialização constituíam “Materiais em Processamento”, devendo ser avaliadas conforme a regra do art. 296, inciso I, do RIR/99 (uma vez e meia o maior custo das matérias primas adquiridas ou 80% do valor dos produtos acabados). Segundo a ótica fazendária, no momento em que os insumos são remetidos para um estabelecimento de terceiro, com vistas à sua industrialização, eles deixam de se enquadrar no conceito de “matérias-primas”, passando a ser tratados como “produtos em elaboração”.

Essa percepção, todavia, mostra-se equivocada, pois, quando os insumos são remetidos da unidade da Ilha do Governador para a unidade de Mogi das Cruzes, eles ficam estocados, em poder da Impugnante, em tanques cedidos pela empresa PETROM. Ao contrário do que afirma a Fiscalização, as matérias-primas não são imediatamente transferidas para a PETROM. Por outro lado, uma vez transferidas, ficam sob a responsabilidade desta empresa por um curto período — cerca de um dia —, tempo necessário para que se proceda à adição do ANIDRIDO FTÁLICO.

Também do ponto de vista contábil, não há lógica no raciocínio fiscal. Os chamados “produtos em elaboração” são itens que já sofreram ações relativas ao processo industrial, com conseqüente agregação de custos. Este não é o caso dos “produtos remetidos para industrialização”: — ainda que fisicamente eles já possam ter se submetido a operações industriais no estabelecimento executor da encomenda, não se pode dizer que tenham sofrido qualquer agregação de custo. Daí porque, no patrimônio da empresa que encomendou a industrialização, estes itens ainda existem como meras matérias primas, só passando a receber um *status* distinto quando a executora da industrialização por encomenda realizar devolução do produto final, já com os valores agregados de sua atividade.

Assim, de acordo com o princípio da competência, é no momento do recebimento da mercadoria industrializada que a empresa encomendante poderá reconhecer o custo de industrialização, para fins de avaliação do estoque.

### III - Erro no cálculo da postergação de IRPJ e CSLL

Na eventualidade de vir a ser confirmada a ocorrência de postergação no pagamento do IRPJ e da CSLL, caberá à autoridade julgadora rever o lançamento, a fim de adequá-lo ao procedimento do art. 273, § 1º, do RIR/99, que determina que: — “O lançamento de diferença de imposto, com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º)”.

Com efeito: — admitida a ocorrência da subavaliação de estoques, o custo reconhecido antecipadamente, no exercício original, é o mesmo que deixou de ser reconhecido no exercício seguinte, quando teria ocorrido um aumento do resultado fiscal. Por esta lógica, o lançamento que se pautar no exercício original somente poderá constituir multa e juros de mora, nunca o principal.

Por esta razão, faz-se necessário rever o lançamento, a fim de que sejam excluídos da cobrança os valores de R\$ 202.400,21 (IRPJ) e R\$ 72.864,02 (CSLL).

Em face das alegações da Impugnante, o processo foi baixado em diligência, para que o Auditor-Fiscal atuante explicitasse as razões que o levaram a concluir que o contribuinte não possuía sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da contabilidade no ano calendário de 2005 — cfr. Resolução DRJ/RJO – 15ª Turma, de 14/01/2014 (fl. 366).

Em atendimento ao solicitado, o Auditor-Fiscal atuante prestou os seguintes esclarecimentos (fl. 372):

“No curso da ação fiscal foram lavrados diversos Termos onde foram solicitados que o contribuinte indicasse se possuía contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da contabilidade e caso positivo indicasse as contas conforme fazem certo Termo

de Intimação Fiscal nº 16 de 23/out/2018 (fls. 84); Termo de Verificação e Intimação nº 02 de 18/nov/2008 (fls. 87); Termo de Intimação Fiscal nº 17 de 03/dez/2008 (fls. 91) e Termo de Intimação Fiscal nº 18 de 18/jan/2009 (fls. 90).

Em atendimento aos termos acima o contribuinte apresentou Carta Resposta de 02/fev (fls. 136) e Carta Resposta de fls. 142 com base nas quais concluímos que a empresa não possuía contabilidade de custo integrado, corroborado ainda com o fato de não detectarmos no plano de contas, Balanços e balancetes, apresentados quaisquer contas da sua escrituração contábil que permitisse identificar mensalmente o valor dos estoques.”

Cientificada da informação fiscal em 08/10/2014 (fl. 374), a Interessada apresentou as contrarrazões de fls. 378/385, alegando, resumidamente, o seguinte:

A autoridade lançadora, ao invés de fundamentar suas alegações, apresentou justificativas genéricas, novamente sem apontar quais foram os fatos que a levaram a concluir pela inexistência de uma contabilidade de custos integrada com o restante da escrituração.

Tal razão já seria suficiente para o cancelamento do Auto de Infração, na medida em que se trata de uma inversão do ônus da prova.

Além disso, a atuação mereceria ser anulada, também, pelo simples fato de a Fiscalização não haver apurado, a fundo, a verdade material. Afinal, a Autuada possui, efetivamente, um sistema de contabilidade de custos integrado ao restante de sua escrituração.

De fato, todos os custos da sua filial de Mogi das Cruzes são registrados no Sistema SAP, que atua de modo integrado com o restante da contabilidade e com as notas fiscais que dão suporte às aquisições.

O Auditor-Fiscal, no exercício de sua função, deveria ter verificado — mesmo *in loco* — a existência ou não do referido Sistema SAP na contabilidade da empresa, a fim de resguardar o princípio da verdade material no momento da fiscalização.

É O RELATÓRIO.

Da análise dos autos do processo a Delegacia de Julgamento emitiu o seguinte julgamento:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2010

NULIDADE. VÍCIO DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Uma vez esclarecidas as dúvidas que poderiam, em tese, prejudicar o entendimento da peça acusatória, rejeita-se a arguição de nulidade levantada pelo contribuinte.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

IRPJ. PESSOA JURÍDICA QUE NÃO POSSUI CONTABILIDADE DE CUSTOS INTEGRADA E COORDENADA COM O RESTANTE DA ESCRITURAÇÃO. ARBITRAMENTO DOS ESTOQUES.

A pessoa jurídica que não possui contabilidade de custos integrada e coordenada com o restante da escrituração terá os valores de seus estoques arbitrados da seguinte forma: — (I) o de produtos acabados, em setenta por cento do maior preço de venda no período de apuração; e (II) o de produtos em elaboração, por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período de apuração, ou em oitenta por cento do valor dos produtos acabados, conforme acima determinado.

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. APURAÇÃO DAS DIFERENÇAS DEVIDAS. UTILIZAÇÃO DO MÉTODO DE IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

Constatada a ocorrência de postergação do pagamento do imposto, reputa-se correta a utilização do método de imputação proporcional para calcular as diferenças devidas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

O que ficou decidido em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica aplica-se, também, à contribuição social sobre o lucro líquido, quando se trata de lançamentos originados da mesma matéria de fato, com igual repercussão em ambas as bases de cálculo.

Cientificado da decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário alegando o que segue:

- 1) Preliminar de nulidade por carência de fundamentação do auto de infração;
- 2) Alega a existência de sistema integrado de custo integrado com a contabilidade e, por isso, entende ser ilegal o arbitramento realizado;
- 3) Erro na recomposição da contabilidade da recorrente para cálculo e cobrança da suposta postergação de IRPJ e CSLL;
  - 3.1) Inexistência de produtos em elaboração nos estoques da recorrente;
  - 3.2) Impossibilidade de cobrança de tributo no cálculo da suposta postergação;

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto

O cerne da análise da presente autuação se concentra em perquirir se o contribuinte possui ou não sistema de custo integrado com a contabilidade da empresa, para fins de apuração dos estoques e custos de produção. Assim, a preliminar aventada pela empresa relativa à nulidade por carência de fundamentação confunde-se com o mérito da autuação, haja vista que este fundamenta-se, antes de mais nada, na inexistência deste sistema integrado.

Por meio da intimação nº 018 de 18/01/2009 (fls. 90), a empresa foi intimada, no item 4, a

**4-Esclarecer , por escrito , conforme já solicitado pelo Termo de Verificação e Intimação 002 de 18/nov/2008 , quais as contas que efetuam o controle das Matérias Primas , Gastos gerais de fabricação e que permitam ao fim de cada mês a determinação contábil dos estoques de Mat. Primas , Prod. em Elaboração e Prod. Acabados , tendo em vista que a Carta resposta a nós apresentada , apenas listou contas sem identificar suas funções específicas .**

Em relação a esta solicitação que visava a conhecer da existência ou não de sistema de custo integrado para apuração de custos dos estoques, dada a inexistência de contas específicas para controle dos estoques, o contribuinte assim respondeu:

(4) Quanto ao esclarecimento sobre quais contas efetuam o controle de matéria-prima, gastos gerais de fabricação e que permitam ao fim de cada mês a determinação contábil dos estoques de matérias primas, produtos acabados, gostaríamos de mais detalhes, razão pela qual a nossa contabilidade tem o interesse de conversar diretamente com V. Sa. (Luis Paula — 41-2102-9230). Nesse sentido, pedimos, um prazo adicional para a realização deste contato e conseqüente resposta ao item em comento.

Após esta manifestação da empresa nenhuma informação foi fornecida à fiscalização em relação à existência de sistema de controle integrado, nem informação das contas contábeis utilizadas neste controle ou na apuração dos custos.

Essa ausência de informação é que levou a fiscalização à afirmar acerca da inexistência de controle integrado de custos.

Analisando as documentos acostados ao processo verificamos que o contribuinte, apesar de apresentar os inventários das matérias-primas em estoque e dos

produtos acabados, não apresentou, em momento algum, nem mesmo na impugnação qualquer documento que comprovasse a existência de tal sistema.

Na sua impugnação o contribuinte alega que existe um sistema de custos integrado denominado SAP e apresenta informações acerca de como seria o processo produtivo desenvolvido na fabricação de suas mercadorias. No entanto não apresenta nenhum documento, relatório ou demonstração de nada do que alega.

Se existe o sistema integrado denominado SAP, será que tal sistema não possui nenhum relatório, banco de dados ou até mesmo telas que pudessem demonstrar a sua eficácia em atenção norma do art. 4º, parágrafo 1º da Lei nº 1.598/77 (Art. 294, parágrafo 1º, do RIR/99). A empresa não pode, em seu benefício, alegar que o fiscal não comprovou a inexistência do sistema, quando, pelo contrário, existem fundados indícios de que o mesmo não existe, baseados estes na ausência de resposta concreta às intimações, e, ao mesmo tempo, ao alegar que possui o sistema não apresenta qualquer prova desta existência que, convenhamos, é muito mais simples de fazer do que a prova negativa.

Complementamos ainda nossa análise a partir da leitura das informações constantes na Impugnação e no Recurso Voluntário, onde a empresa informar não existirem produtos em fabricação no seu inventário porque a matéria-prima é remetida para industrialização por dutos e, após o processamento, retorna a seus tanques por outros dutos. Aparentemente o processo de produção se daria por simples mistura de elementos químicos.

Ocorre no entanto, que não há explicação concreta dos detalhes deste processo. Existe tempo de mistura, existe tempo de manutenção da mistura nos tanques para maturação, existe tempo de mexida da mistura para chegar no ponto certo? Não há maiores esclarecimentos sobre o assunto. Apenas a indicação do fluxo do processo.

Só a título de exemplo, que pode ser consultado na internet, o tempo de temperagem de um conhecido chocolate suíço de alta qualidade é de três dias. Num caso assim, a remessa da matéria-prima para o início da produção causaria sim uma transferência do estoque de matérias-primas para o estoque de produtos em fabricação e tal transferência demoraria ao menos três dias, mesmo sendo um processo de simples mistura.

Por isso o fiscal, em seu auto de infração, alega a falha na inexistência de estoques de produtos em fabricação. A empresa não esclareceu estes pontos, nem ao menos na impugnação. Trouxe as alegações, mas sem qualquer elemento de prova. Ora, a empresa alega que possui sistema integrado mas não prova. Diz que não possui estoques de produtos em fabricação mas não prova que o processo de produção não demanda tempo suficiente para o registro destes estoques. Tudo isso levou a fiscalização a entender pela inexistência de sistema integrado de custos e aplicação das normas incidentes para os casos de inexistência destes.

Por toda esta análise é que entendo correta a fundamentação do fiscal para considerar inexistente sistema de custo integrado e realizar a apuração dos estoques e custos a partir das normas do art. 14, § 3º do Decreto-Lei nº 1.598/77. Seguem, abaixo, as normas que orientam esta apuração.

Regulamento do Imposto de Renda

**Subseção IV**  
**Critérios para Avaliação de Estoques**

*Art. 292. Ao final de cada período de apuração do imposto, a pessoa jurídica deverá promover o levantamento e avaliação dos seus estoques.*

*Art. 293. As mercadorias, as matérias-primas e os bens em almoxarifado serão avaliados pelo custo de aquisição ([Lei nº 154, de 1947, art. 2º, §§ 3º e 4º](#), e [Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, inciso II](#)).*

*Art. 294. Os produtos em fabricação e acabados serão avaliados pelo custo de produção ([Lei nº 154, de 1947, art. 2º, § 4º](#), e [Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, inciso 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 nº 1.598, de 1977, art. 14, § 1º](#)).*

*§ 2º Considera-se sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração 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, fichas, folhas contínuas, ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal;*

*IV - que permite avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período de apropriação de resultados segundo os custos efetivamente incorridos.*

*Art. 295. O valor dos bens existentes no encerramento do período de apuração poderá ser o custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente, admitida, ainda, a avaliação com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 2º](#), [Lei nº 7.959, de 21 de dezembro de 1989, art. 2º](#), e [Lei nº 8.541, de 1992, art. 55](#)).*

*Art. 296. Se a escrituração do contribuinte não satisfizer às condições dos [§§ 1º e 2º do art. 294](#), os estoques deverão ser avaliados ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 3º](#)):*

*I - os de materiais em processamento, por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período de apuração, ou em oitenta por cento do valor dos produtos acabados, determinado de acordo com o inciso II;*

*II - os dos produtos acabados, em setenta por cento do maior preço de venda no período de apuração.*

*§ 1º Para aplicação do disposto no inciso II, o valor dos produtos acabados deverá ser determinado tomando por base o preço de venda, sem exclusão de qualquer parcela a título de Imposto sobre Operações relativas à Circulação*

*de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS.*

*§ 2º O disposto neste artigo deverá ser reconhecido na escrituração comercial.*

### **Análise dos Requerimentos do Recurso Voluntário**

1) Preliminar de nulidade por carência de fundamentação do auto de infração;

Em relação a esta preliminar de nulidade, entendo por não dar provimento a mesma, tendo em vista o acima demonstrado e que a fiscalização apresentou adequadamente a fundamentação da autuação pelo recálculo dos valores de estoques e custos de produção a partir da constatação da não haver sistema de custo integrado com a contabilidade da empresa e esta não ter demonstrado, nem no atendimento às intimações, nem na apresentação da impugnação documentos a comprovar a existência e efetividade do mesmo.

2) Mérito - Alega a existência de sistema integrado de custo integrado com a contabilidade e, por isso, entende ser ilegal o arbitramento realizado;

Quanto a esta parte do mérito, já foi objeto de análise no início deste voto e, seguindo a mesma linha de entendimento, demonstrou-se não haver ilegalidade na apuração de estoques e custos realizada, tendo em vista a não comprovação da existência de sistema integrado de custos.

3) Mérito - Erro na recomposição da contabilidade da recorrente para cálculo e cobrança da suposta postergação de IRPJ e CSLL;

Com relação a este ponto da análise do mérito da autuação entende a existência dos seguintes defeitos na elaboração ao auto de infração.

3.1) Inexistência de produtos em elaboração nos estoques da recorrente;

Conforme indicado na análise apresentada no início deste voto a existência de estoques de produtos em elaboração decorre da remessa para industrialização dos mesmos para os tanques da empresa processadora. Conforme já discorremos mais acima a simples alegação de que estes produtos simplesmente saem, são processados e retornam aos tanques como produtos acabados não determina a inexistência de estoque de produtos em elaboração quando não é apresentado o fluxo de fabricação, com prazos de remessa e devolução, tempo de produção, tempo de descanso da mistura, de decantação, de mistura efetiva, etc.

Como também exemplificamos acima, mesmo em processos produtivos de simples mistura, o tempo pode ser fator primordial da produção e, ante a ausência de qualquer informação mais detalhada acerca dos prazos de remessa, processamento e entrega dos

materiais, não se pode inviabilizar o procedimento fiscal que apurou os estoques de produtos em elaboração a partir das normas legais aplicáveis aos casos de inexistência de sistema integrado de custos.

3.2) Impossibilidade de cobrança de tributo no cálculo da suposta postergação;

Neste ponto assiste razão à empresa quanto à necessidade de aplicação da norma do art. 273 do RIR/99, Ora, a partir do momento em que os estoques finais de produtos são majorados pela reavaliação do fiscal, o que acarretou o lançamento dos tributos, obrigatoriamente os estoques de abertura do ano anterior foram avaliados a menor o que implicou, necessariamente, num pagamento a maior dos mesmos tributos devidos.

Assim, quanto a este ponto, entendo assistir razão à empresa devendo ser determinado o cálculo do valor do IRPJ e CSLL pagos a maior no ano subsequente em função do recálculo a partir do novo valor dos estoques apurados, e o seu abatimento dos valores lançados no presente auto de infração.

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para determinar o cálculo do valor pago a mais de IRPJ e CSLL no ano seguinte ao do lançamento, tendo em vista a alteração dos estoques iniciais daquele ano para, ao final, deduzir este valor pago a maior dos valores lançados no presente auto.

Abel Nunes de Oliveira Neto