



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.721371/2019-71
ACÓRDÃO	1201-007.269 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de setembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	CLIMAZON INDUSTRIAL LTDA E FAZENDA NACIONAL FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

GLOSA DE CUSTOS NÃO COMPROVADOS. IMPROCEDÊNCIA.

A Contribuinte logrou êxito na incumbência de demonstrar a origem/natureza das diferenças de custos que resultaram nas glosas efetuadas pela Fiscalização, informando os documentos nos autos que a comprovaram, e fazendo o vínculo preciso entre informações e provas apresentadas.

Regularidade dos custos deduzidos pela Contribuinte confirmada pelo Relatório Conclusivo fiscal. Insubsistência material dos valores lançados.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Recurso voluntário procedente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado nos seguintes termos: (a) por unanimidade de votos, conhecer do recurso de ofício e negar-lhe provimento; e (b) por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes – Relator

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Antonio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes, Carmen Ferreira Saraiva(substituto[a] integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente).

RELATÓRIO

A controvérsia teve início com a lavratura de Auto de Infração, que constituiu Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) referentes ao ano-calendário de 2014.

A cobrança decorre da glosa de parte dos custos incorridos pela Contribuinte, identificada como uma diferença a maior entre o valor indicado no Registro L210 (Linha 2 - Compras de Insumos no Mercado Interno) da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e as compras registradas nas notas fiscais do Sistema Público de Escrituração Fiscal (SPED).

Inicialmente, o valor da glosa de custos dos produtos vendidos era de R\$ 366.710.791,31.

Em sua impugnação, a Contribuinte alegou, em síntese, a nulidade dos Auto de Infração por falhas no relatório fiscal e limitação do direito à ampla defesa. Argumentou também, a existência de outros custos e despesas dedutíveis desconsiderados pela Autoridade Tributária, e que o Custo dos Produtos Vendidos (CPV) foi composto por elementos além de notas fiscais.

A Contribuinte ainda admitiu equívoco no preenchimento do Registro L210 ao lançar valores de forma agrupada, mas sustentou que o preenchimento correto não alteraria o custo total ou a base de cálculo dos tributos, não resultando em recolhimento a menor.

Solicitou, ainda, a realização de perícia, apresentando quesitos e indicando assistente pericial, e acostou laudo contábil independente, demonstrações financeiras e exemplos de comprovantes de lançamentos contábeis.

Foi deferida diligência para verificar a correspondência dos valores dos quadros apresentados pela Contribuinte com a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a existência de documentação comprobatória.

O relatório fiscal resultante desta diligência (e-fls. 2073/2075) constatou que alguns valores alegados não foram encontrados na contabilidade (ECD) ou foram encontrados em montante inferior ao informado.

A autoridade fiscal concluiu que o laudo independente apresentado pela Contribuinte tinha valor meramente discursivo, sem produzir prova inequívoca para fins fiscais, uma vez que não trouxe documentação que legitimasse o fundamento.

Como resultado parcial, o valor apurado de base para o lançamento da infração foi reduzido para R\$ 309.578.520,26, conforme se depreende da tabela abaixo (e-fl. 2075):

Item	FICHA L210 – Descrição	ECF-Original	ECF-Autuação	ECF-Impugnação	ECF-Diligência
1	Estoques no Início do Período de Apuração	176.543.983,86	176.543.983,86	188.840.435,90	188.840.435,90
2	Compras de Insumos no Mercado Interno	1.364.590.019,95	997.879.228,64	265.427.987,45	265.427.987,45
3	Compras de Insumos no Mercado Externo	-	-	731.582.269,05	731.582.269,05
7	Plano de Previdência Privada de Empregados Ligados à Produção	-	-	122.451,49	-
8	Outros Gastos com Pessoal Ligado à Produção	-	-	29.318.070,77	-
10	Prestação de Serviço Pessoa Jurídica	-	-	142.420.086,70	16.661.091,39
12	Locação de Mão-de-obra	-	-	11.645.497,95	-
14	Encargos Sociais - Previdência Social	-	-	6.749.695,38	6.749.695,38
15	Encargos Sociais - FGTS	-	-	1.941.792,73	1.941.792,73
16	Encargos Sociais - Outros	-	-	6.057.329,59	6.057.329,59
17	Alimentação do Trabalhador	-	-	4.821.281,57	4.821.281,57
18	Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção	-	-	5.033.185,97	1.029.933,47
22	Encargos de Depreciação	-	-	5.350.137,20	5.350.137,20
28	Outros Custos	-	-	154.856.183,78	15.945.930,64
29	(-) Estoques no Final do Período de Apuração	-220.161.216,86	-220.161.216,86	-233.013.617,68	-233.013.617,68
30	CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA VENDIDOS	1.320.972.786,95	954.261.995,64	1.321.152.787,85	1.011.394.266,69
	VALOR GLOSADO (CUSTO MAJORADO)		366.710.791,31		309.578.520,26

A autuada apresentou manifestação alegando que a autoridade fiscal deixou de se pronunciar a respeito dos quesitos formulados para o pedido de perícia. Reiterou que a documentação acostada seria suficiente para suportar a dedutibilidade dos custos incorridos, mesmo com possíveis equívocos no preenchimento da ECF.

Alegou ainda erro no cálculo que fundamentou o lançamento tributário e que a fiscalização rejeitou valores sem fundamentação adequada, como custos com plano de previdência de empregados ligados à produção, locação de mão de obra, manutenção e reparo de bens aplicados na produção e Taxa Suframa.

No julgamento da Impugnação, através do Acórdão n. 104-000.442, a 5ª Turma da DRJ04 deu parcial provimento ao pleito da contribuinte, sendo assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**Ano-calendário: 2014****PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.**

Indefere-se o pedido de perícia quando a autoridade julgadora considerá-la prescindível ou impraticável, nos termos do art. 18, do Decreto nº 70.235, de 6 março de 1972.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**Ano-calendário: 2014****PROVA. JUNTADA DE DOCUMENTOS DESARTICULADOS. INEFICÁCIA.**

Alegar genericamente e juntar documentos não é prova. Dessarte, não é dever da autoridade julgadora, diante de um sem par de documentos apresentados na impugnação, demonstrar que cada um deles não possibilita comprovar o que a defesa alega. Cabe à impugnante constituir a prova pela precisa articulação dos elementos documentais carreados aos autos, sob pena de improcedência do pedido por a ausência de prova, não maculou o direito de defesa do interessado.

GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS. FALTA DE PROVA.

A ausência de provas que sustentem o alegado pela defesa impõe a manutenção do lançamento em relação à glosa de custos e despesas.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

A DRJ entendeu que haveria alegação genérica e juntada de documentos desarticulados, o que não constituiria prova, sendo dever da Contribuinte constituir a prova pela precisa articulação dos elementos documentais. Consequentemente, a glosa de custos e despesas foi mantida pela ausência de provas que sustentassem as alegações apresentadas pela contribuinte.

Inconformada com a decisão, a Interessada interpôs Recurso Voluntário perante este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, alegando, basicamente:

- I. A nulidade do acórdão proferido pela DRJ, sob o argumento de que houve violação ao direito de defesa, diante da ausência de análise das provas constantes nos autos;
- II. O indeferimento do pedido de perícia técnica comprometeu o exercício do contraditório e da ampla defesa;
- III. Nulidade dos autos de infração são nulos, pois, apesar de ter respondido às intimações e apresentado documentação à fiscalização (fls. 90/109), o lançamento foi realizado com base em presunções não devidamente demonstradas, especialmente quanto aos custos;

IV. No mérito, afirma ter apresentado argumentos específicos e fundamentados em relação a cada glosa efetuada pela fiscalização.

Basicamente reiterou ao argumento de Impugnação, adicionando a nulidade do acórdão da DRJ, assim como acostou um vultoso volume de nova documentação (e-fls. 2.194 a 54.132), como notas fiscais, *invoices*, dentre outros, com o objetivo de suprir a lacuna probatória sinalizada pelo acórdão recorrido.

Nesta instância de julgamento os autos foram apreciados pela Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, que considerou o recurso tempestivo e o admitiu, por meio Resolução nº 1201-000.769

Naquela oportunidade, esta turma entendeu que o presente caso não se encontrava em condições para o correto julgamento de mérito. A Relatora observou que, apesar da pertinência das alegações e provas da Contribuinte, a comprovação inicial foi feita de maneira diminuta em sede de impugnação, tanto em relação aos documentos apresentados quanto à sua concatenação.

A apresentação de um grande volume de novos documentos no recurso voluntário, embora não preclua pelo princípio da verdade material, nunca foi avaliada seja pela autoridade fiscal de origem, seja pela DRJ, o que torna sua averiguação precipitada no CARF temerária.

Adicionalmente, a Relatora apontou uma agravante: o item (iii) da diligência anterior, determinada pela DRJ (responder aos quesitos apresentados pela Contribuinte em sua impugnação), não foi cumprido pela Autoridade fiscal de origem. Essa falta de atenção prejudica a plena avaliação dos elementos nos autos.

Em face desse contexto e com base no artigo 18, §3º do Decreto 70.235/72, o colegiado, por unanimidade de votos, deliberou pela conversão do julgamento em diligência. O objetivo é permitir o esclarecimento da controvérsia e a comprovação dos custos da Recorrente no ano de 2014:

- I. **Intimar a Recorrente** para demonstrar a origem/natureza das diferenças de custos que resultaram nas glosas efetuadas pela Fiscalização, informando os documentos nos autos que as comprovem e fazendo o vínculo preciso entre informações e provas apresentadas.
- II. **Elaborar Relatório Conclusivo** acerca da apuração das informações solicitadas, manifestando-se sobre os fatos e documentos apresentados pela Recorrente ao longo do processo administrativo fiscal, no sentido de avaliar a comprovação dos custos em contraposição ao valor glosado no lançamento tributário. Caso entenda necessário, novas informações poderão ser requeridas à Contribuinte.

III. **Intimar a Recorrente** para, se for de seu interesse, manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias quanto ao Relatório conclusivo elaborado pela autoridade fiscal de origem, antes do retorno do processo a este CARF.

Através do Termo de Intimação Fiscal nº 1 (e-fls. 54.186 - 54.188), a recorrente foi instada a se manifestar sobre o item I. das conclusões da resolução supra, no que tange à demonstração da origem/natureza das diferenças de custos que resultaram as glosas efetuadas pela Fiscalização, informando também os documentos juntados aos autos que comprovam, vinculando as informações e provas apresentadas pelo contribuinte.

A empresa apresentou a manifestação de e-fls. 54.194 - 54.198, onde discorre resumidamente sobre o que levou à autuação fiscal, que a síntese dos valores de Custo dos Produtos Vendidos - CPV glosados está transcrita na Resolução nº 1201-000.769 da 1ª Seção Julgamento da 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária, e também que adota a Contabilidade de Custos Integrada tendo em vista a distribuição dos custos pelos diversos departamentos da empresa:

Em resposta ao referido termo de intimação, a **CLIMAZON** esclarece que adota a Contabilidade de Custos Integrada tendo em vista a distribuição dos custos pelos diversos departamentos da empresa.

A obtenção do Custo dos Produtos Vendidos decorre, simplificada, da seguinte equação:

Estoque Inicial de Insumos
(+) Compras de Insumos
(-) Estoque Final de Insumos
(=) Insumos consumidos na Produção
(+) Estoque Inicial de Produtos em Elaboração
(+) Mão de Obra Direta
(+) Gastos Indiretos de Fabricação
(-) Estoque Final de Produtos em Elaboração
(=) PRODUÇÃO DO PERÍODO
(+) Estoque Inicial de Produtos Acabados
(-) Estoque Final de Produtos Acabados
(=) CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS

Desta forma, verifica-se que as contas sintéticas de (1) Compras de Insumos; (2) Mão de Obra Direta; e (3) Gastos Indiretos de Fabricação são aquelas que carregam os valores explícitos em documentos primários, mas que são absorvidos pelos Estoques de Produtos em Elaboração e, posteriormente, pelo Estoque de Produtos Acabados.

Para demonstrar a regularidade do procedimento adotado, a **CLIMAZON** solicitou à firma de auditoria **Deloitte** a elaboração de relatório confrontando as informações de custos declarados na ECF com os dados informados na ECD e na Demonstração Financeira da sociedade relativos ao ano-calendário 2014, do qual ora se requer juntada. Ressalte-se ter sido este justamente o ponto que originou o

auto de infração atualmente objeto de pedido de diligência conforme resolução do CARF (**Doc. 01**).

Demonstrando sua boa-fé em colaborar com a realização de diligência, a **CLIMAZON** solicita a oportunidade de participar de uma reunião presencial com esta D. Fiscalização, seja nas dependências da Receita Federal ou no estabelecimento da contribuinte, com o objetivo explicar a metodologia que foi adotada pela Deloitte bem como esclarecer todas as dúvidas porventura existentes relacionadas ao método do Contabilidade de Custos Integrada, sempre buscando colaborar para o bom andamento da diligência.

Desde já e sem prejuízo da imediata realização da reunião solicitada, requer-se o prazo de 60 (sessenta) dias para vincular as informações e provas acostadas aos autos, como determinado pela Intimação Fiscal nº 1 de 27/02/2024.

O relatório emitido pela empresa de auditoria Deloitte consta às e-fls. 54.202 – 54.202, e apresenta um confronto das informações de custos declarados na ECF com os dados informados na ECD e na Demonstração Financeira da sociedade relativos ao ano-calendário 2014, não se prestando a demonstrar o que fora solicitado no item I da Resolução nº 1201-000.769, razão pela qual destaco apenas sua conclusão:

V. Conclusão

Com base no todo exposto, constatamos e concluímos o que segue:

- O montante do custo na ECF que compõe o Lucro de Partida para fins de apuração do IRPJ e da CSLL advém do Registro L300;
- A partir da análise dos Registros K355, K356 e L300 da ECF é possível identificar as contas contábeis que compõem o custo da empresa tal qual constam em sua contabilidade (registro I355 da ECD);
- O montante do custo do ano-calendário 2014 informado no Registro L300 pela Climazon está consistente com os saldos de custos apresentados nos registros contábeis da empresa assim como demonstrados na ECD;
- Quanto ao Registro L210 da ECF, o saldo total informado neste registro está consistente com o total de custos apresentado na ECD e no Registro L300 da ECF. Ademais, o L210 se trata de registro informativo, não sendo o registro que dá origem ao Lucro de Partida para fins de apuração do IRPJ e CSLL na ECF;
- Por fim, a Climazon teve suas Demonstrações Financeiras do ano-calendário 2014 auditadas por empresa de auditoria independente, sendo que foram assinadas sem qualquer ressalva ou indicação de incorreção quanto aos montantes apresentados, incluindo os custos. Destarte, efetuamos a avaliação da consistência das informações que constam na DF e as informações apresentadas na ECF, especificamente no que se refere ao custo e lucro líquido do período da Climazon, e não identificamos diferenças representativas que possam ter impactado a apuração de IRPJ e CSLL;
- Concluimos, assim, que o custo informado pela Climazon na ECF de 2014 e que deu base para apuração do IRPJ e CSLL está consistente com os seus

registros contábeis, tanto com aqueles apresentados em sua ECD, quanto com aqueles apresentados na Demonstração Financeira Auditada.

Posteriormente, antes de decorrido o prazo de 60 sessenta dias solicitado pela Recorrente em resposta ao Termo de Intimação nº 1, foi apresentada petição (e-flas. 54.218 – 54.242) contendo o cotejo entre a vasta documentação apresentada e as despesas objeto das glosas pela fiscalização.

Através da manifestação, a empresa buscou demonstrar a improcedência da manutenção dos valores glosados, utilizando como base a decisão de 1ª Instância (DRJ) e fazendo referência a procedimentos contábeis e à documentação acostada no intuito de demonstrar a composição dos custos na Escrituração Contábil Digital (ECD) do ano-calendário de 2014, no valor de R\$ 1.320.972.786,95.

Os valores objeto das justificativas, remanescentes das glosas originárias do Auto de Infração vergastado, foram apresentados conforme as perspectivas da empresa, alocados nas linhas na “ECF-Impugnação”, apontada pela interessada como a correta, e são as seguintes:

ITEM	CONTA	AUTO DE INFRAÇÃO	CANCELADO DRJ	MANTIDO DRJ
7	Plano previdência	122.451,49		122.451,49
8	Outros Gastos Pessoal	29.318.070,77		29.318.070,77
10	Prest. Serv. PJ	142.240.086,70	16.661.091,39	125.578.995,31
12	Locação MO	11.645.497,95		11.645.497,95
18	Manut e Reparo	5.033.185,07	1.029.933,47	4.003.251,60
28	Outros custos	154.856.183,78	15.945.930,64	138.910.253,14
	TOTAL	343.215.475,76	33.636.955,50	309.578.520,26

Os valores destacados acima foram divididos conforme a planilha abaixo:

Linha 210	Nomenclatura	Valor informado no L210	Informação Base: folha de pagamento	Informação Base: CTE's	Informação Base: Notas Fiscais	Informação Base: Frete Compra	Informação Base: Serviços Importação	Informação Base: Taxa Suframa	Informação Base: DCI	Informação Base: Provisão
Linha 07	Plano de Previdência Privada de Empregados Ligados à Produção	122.451,49	122.451,49							
Linha 08	Outros Gastos com Pessoal Ligado à Produção	29.318.070,77	29.318.070,77							
Linha 10	Prestação de Serviço Pessoa Jurídica	142.240.086,70		107.547.999,21	27.818.237,82	6.873.849,67				
Linha 12	Locação de Mão-de-obra	11.645.497,95			11.645.497,95					
Linha 18	Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção	5.033.185,07			5.033.185,07					
Linha 28	Outros Custos	154.856.183,78	18.557.255,58		17.737.422,63		29.064.448,00	28.551.542,93	15.776.008,27	45.169.506,37
	Total L210	343.215.475,76	47.887.777,84	107.547.999,21	62.234.343,47	6.873.849,67	29.064.448,00	28.551.542,93	15.776.008,27	45.169.506,37

Em resumo, se busca a comprovação dos documentos alocados na forma acima, para justificar o que seria o preenchimento correto da ECF-2024, o que não ocorreu, mas que ao fim não resultou em supressão de tributo a recolher:

Item	FICHA L210 – Descrição	ECF-Original	ECF-Autuação	ECF-Impugnação	ECF-Diligência
1	Estoques no Início do Período de Apuração	176.543.983,86	176.543.983,86	188.840.435,90	188.840.435,90
2	Compras de Insumos no Mercado Interno	1.364.590.019,95	997.879.228,64	265.427.987,45	265.427.987,45
3	Compras de Insumos no Mercado Externo	-	-	731.582.269,05	731.582.269,05
7	Plano de Previdência Privada de Empregados Ligados à Produção	-	-	122.451,49	-
8	Outros Gastos com Pessoal Ligado à Produção	-	-	29.318.070,77	-
10	Prestação de Serviço Pessoa Jurídica	-	-	142.420.086,70	16.661.091,39
12	Locação de Mão-de-obra	-	-	11.645.497,95	-
14	Encargos Sociais - Previdência Social	-	-	6.749.695,38	6.749.695,38
15	Encargos Sociais - FGTS	-	-	1.941.792,73	1.941.792,73
16	Encargos Sociais - Outros	-	-	6.057.329,59	6.057.329,59
17	Alimentação do Trabalhador	-	-	4.821.281,57	4.821.281,57
18	Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção	-	-	5.033.185,97	1.029.933,47
22	Encargos de Depreciação	-	-	5.350.137,20	5.350.137,20
28	Outros Custos	-	-	154.856.183,78	15.945.930,64
29	(-) Estoques no Final do Período de Apuração	-220.161.216,86	-220.161.216,86	-233.013.617,68	-233.013.617,68
30	CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA VENDIDOS	1.320.972.786,95	954.261.995,64	1.321.152.787,85	1.011.394.266,69
	VALOR GLOSADO (CUSTO MAJORADO)		366.710.791,31		309.578.520,26

Passando mais precisamente às justificativas apresentadas pela Recorrente, temos o exposto abaixo:

No tocante aos desembolsos na conta de Plano de Previdência Privada de Empregados Ligados à Produção (item - 7), a empresa informa que o valor despendido é de R\$ 122.451,49.

Linha 210	Nomeclatura	Valor Informado no L210	Informação Base : folha de pagamento
Linha 07	Plano de Previdência Privada de Empregados Ligados à Produção	122.451,49	122.451,49

O contribuinte esclarece que este montante integra a folha de pagamentos, cujo total é de R\$ 47.997.777,84, contemplando ainda a rubrica “Outros Gastos Ligados à Produção” e parte de “Outros Custos”.

Segundo a documentação acostada, o gasto efetivo com o Plano de Previdência Privada foi de R\$ 181.398,52, registrado na conta contábil nº 5111032 (Centro de Custo da Manufatura), e apropriado ao Custo dos Produtos Vendidos (CPV), no valor aqui questionado.

Diversos documentos foram juntados aos autos, entre eles a folha de pagamentos (e-fls. 2.196 – 2.420), detalhamentos por centros de custos (e-fls. 2.216 – 2.368), estatutos do fundo previdenciário (e-fls. 2.425 – 2.478), comprovantes de pagamentos (fls. 2.482 – 2.494) e planilha com a consolidação dos gastos (e-fl. 2.195).

Desta forma, o valor de R\$ 122.451,49, registrado na ECF como previdência privada, estaria devidamente comprovado.

Em seguida, discorre sobre a conta Outros Gastos Ligados à Produção (item - 8).

O montante sob análise é de **R\$ 29.318.070,77** e segundo o contribuinte também se trata de parcela da folha de pagamento vinculada à produção, que já visto, somou R\$ 47.997.777,84 no ano.

Linha 210	Nomenclatura	Valor Informado no L210	Informação Base: folha de pagamento
Linha 08	Outros Gastos com Pessoal Ligado à Produção	29.318.070,77	29.318.070,77

Este valor foi distribuído em diferentes contas contábeis (5111001, 5111011, 5111010, 5111002, 5111004, 5111041, 5111031, 5111003, 5111034, 5111029, 5111032, 5111005, 5111021, 5111015, 5111025, 5111026 e 5111273) e apropriado como “Outros Gastos com Pessoal ligado à Produção” (R\$ 29.138.701,78).

A comprovação documental foi feita por meio das folhas de pagamento juntadas às e-fls. 2.196 – 2.420 e detalhadas nos centros de custos da manufatura, engenharia e operador logístico (e-fls. 2.216 – 2.368).

Assim, os valores apresentados, alocados como “Outros Gastos com Pessoal Ligado à Produção”, estariam fundamentados na escrituração contábil e comprovados pela vasta documentação juntada aos autos.

Na linha seguinte **(item - 10) Conta Prestação de Serviços de Pessoa Jurídica**, foi contestado pela empresa o valor glosado de **R\$ 142.240.086,70**.

Linha 210	Nomenclatura	Valor Informado no L210	Informação Base: CTE's	Informação Base: Notas Fiscais	Informação Base: Frete Compra
Linha 10	Prestação de Serviço Pessoa Jurídica	142.240.086,7	107.547.999,21	27.818.237,82	6.873.849,67

O valor pendente de comprovação, segundo a Recorrente, é composto, essencialmente, por três bases documentais, que somadas chegam ao montante de R\$ 142.240.086,70:

- I. CTEs sobre vendas (R\$ 107.547.999,21);
- II. Notas fiscais de serviços (R\$ 27.818.237,82); e

III. CTEs sobre compras (R\$ 6.873.849,67). Ressalte-se que glosas que totalizaram o montante de R\$ 16.661.091,39 foram canceladas pela DRJ.

- **Conhecimento de Transporte Eletrônico sobre Vendas:**

A contribuinte informa que, por critério gerencial, os fretes de vendas foram registrados como Custo dos Produtos Vendidos - CPV, e não como despesas comerciais. A sistemática contábil, contudo, não gera impacto no resultado, visto ambos serem lançamentos a débito na apuração do lucro.

O valor foi distribuído nas seguintes contas contábeis, cuja documentação comprobatória consta dos autos, incluindo planilhas detalhadas e chaves de acesso dos documentos fiscais:

Nome da Conta	nº da conta	Valor
Cst Fretes 3º MN	4213000	89.860.450,40
Fretes s/ Transfer	4217016	7.523.793,05
Custo Frete Cortesia	4213005	4.113.727,58
Cst Frete Int MN	4213002	2.187.152,34
Custos extras frete	4217030	2.178.094,85
Frete Transf AG Pens	4217066	951.235,46
Custo Frete Reentreg	4213006	469.821,30
Fretes s/ Compras MP	4217038	253.224,23
Custo Fretes Interc	4213003	10.500,00
Total		107.547.999,21

Os documentos que compõem estes valores da Conta 4213000 estão anexados nas e-fls. 2.496 – 3.902, complementada pela planilha “L10 1.1 CTE’s Frete Venda”, que se encontra anexa ao arquivo não paginável de e-fls. 5.162.

De igual forma, a documentação probatória dos lançamentos das demais contas da planilha destacada acima constam nas e-fls. 2.496 – 3.902, cuja planilha com relação da totalidade dos CTEs com as respectivas chaves de acesso constam igualmente anexas ao arquivo não paginável de e-fls. 5.162.

- **Notas Fiscais de Serviços:**

O montante de R\$ 27.818.237,82 integra um total de R\$ 45.555.660,45 em notas fiscais, contabilizadas tanto como custo (R\$ 11.666.614,25) como custeio por absorção (R\$ 33.889.046,40).

Os valores oriundos de entradas primárias foram contabilizados nas Contas 4217064, 4217063, 4217058, 4216007, 4214000, 4217039, 4217054 e 4216015, totalizando R\$ 11.666.614,25.

O restante pendente de comprovação, contabilizado a título de custeio por absorção, foram contabilizados nas contas 5111151, 5111261, 5111259, 5111035, 5111161, 5111160, 5111200, 5111263, 5111105, 5111159, 5111043, 5111273, 5111162, 5111155, 5111108, 5111202, 5111203, 5111107 e 5111201, totalizando R\$ 33.889.046,40.

O valor acima reflete a totalidade dos lançamentos, tendo ficado pendente apenas a parte já afastada em 1ª instância pela DRJ.

Na planilha “L10-1.4 Contas Absorção”, anexada na e-fl. 5.162 como arquivo não paginável, consta relação dos documentos fiscais utilizados para o rateio das contas, nas abas “demais”, “Limpeza” e “Serv. Med”.

- **Conhecimento de Transporte Eletrônico sobre Compras:**

O valor de R\$ 6.873.849,67 foi registrado nas contas 4211000, 4211002 e 4211003, com documentação específica anexada (e-fls. 2.496 a 3.902) e planilha contendo todos os CTEs e respectivas chaves de acesso na planilha “L10 1.2 CTE’s Frete Compra”, anexa ao arquivo não paginável de e-fl. 5.162.

Desta forma, conclui a Interessada que está justificado o valor efetivamente glosado de R\$ 142.240.086,70, sendo R\$ 125.578.995,31 já reconhecidos na decisão de 1ª instância, e o saldo no valor de R\$ 125.578.995,31 sendo esclarecido nesta oportunidade.

Mais adiante, a recorrente trata dos gastos registrado nas contas vinculadas a Locação de Mão de Obra, cujo valor glosado foi de R\$ 11.645.497,95:

Linha 210	Nomeclatura	Valor Informado no L210	Informação Base: folha de pagamento	Informação Base: CTE's	Informação Base: Notas Fiscais
Linha 12	Locação de Mão-de-obra	11.645.497,95			11.645.497,95

Segundo a Recorrente, o valor é resultante da apropriação de custos da conta 5111156. As notas fiscais totalizaram R\$ 12.222.434,61, rateados entre o CPV (R\$ 11.645.497,95) e Estoques de Produtos em Fabricação e Acabados.

A documentação acostada às e-fls. 5.163 – 5258 comprova os gastos incorridos, com o detalhamento das NFEs com suas respectivas chaves de acesso encontrando-se na planilha “L12-0 Mão de Obra”, na aba “Razão+Evidência”, anexa ao arquivo não paginável de e-fl. 5.259.

No tocante à conta **Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção**, o montante a justificar é de R\$ 5.033.185,07, correspondente a custos absorvidos das Contas Contábeis 5111151, 5111104, 5111250, 5111102, 5111100, 5111103, 5111251, 5111101, 5111106 e 5111150.

Linha 210	Nomenclatura	Valor Informado no L210	Informação Base: Notas Fiscais
Linha 18	Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção	5.033.185,07	5.033.185,07

O total de notas fiscais somou R\$ 5.282.537,14, assim distribuídos:

Resumo	Soma de	Montante em MI3	Conta Contábil
Água		144.536,22	5111103
Energia Elétrica		1.818.138,20	5111104
Gas		30,48	5111106
Manut Máq e Equip		886.184,98	5111250
Manutenção Predia		124.022,23	5111251
Material de Estoq		182.643,77	5111100
Material de Limpe		277.597,41	5111102
MatExpediente		9.175,41	5111101
Serv Pessoa Juríd		1.840.208,44	5111151
Total Geral		5.282.537,14	

Este somatório, assim como ocorreu no tópico anterior, também foi rateado entre o CPV (R\$ 5.033.185,07) e Estoques de Produtos em Fabricação e Estoques de Produtos Acabados.

Foram juntados documentos comprobatórios às e-fls. 5.261 – 5.406 e planilha com detalhamento, incluindo os gastos de energia e “outros gastos”, denominada “L18-0 Manun e Reparo na Produção”, nas abas “NF Energia” e “Evidência Sistema”, anexada na fl. 5.260 como arquivo não paginável.

Estando, desta forma, justificado o gasto de R\$ 5.033.185,07.

Por fim, os lançamentos na **descrição genérica “Outros Custos”** somam o valor total questionado é de R\$ 154.856.183,78, composto por seis bases distintas:

Outros Custos	Valor
Folha de Pagamento	18.557.255,58
Notas Fiscais de Serviços	17.737.422,63
Serviços de Importação	29.064.448,00
Taxa Suframa	28.551.542,93
DCI	15.776.008,27
Provisão	45.169.506,37
Total	154.856.183,78

Segundo a Recorrente, os itens são justificados conforme exposição abaixo, sendo que alguns já foram detalhados anteriormente:

- **Folha de Pagamentos:** O valor de R\$ 18.557.255,58 já analisada no tópico “Conta Outros Gastos Ligados à Produção”.
- **Notas de Serviços:** O valor de R\$ 17.737.422,63 já foi abordado no trecho em que se tratou das “Notas Fiscais de Serviços”.
- **Serviços de Importação:** Os Serviços de Importação, no valor de R\$ 29.064.448,72, foram contabilizados na Conta 4211000, cujos documentos estão anexados nas fls. 5.745 – 54.132.

A totalidade dos documentos, que compõem o item Serviços de Importação estão relacionados na planilha “L28-0 -Outros Custos”, na aba “7 Serv.Importação”, que se encontra anexa ao arquivo não paginável de e-fl. 5.410.

- **Taxas da Suframa:** Os pagamentos somaram a taxa somaram R\$ 28.551.542,93, e foram contabilizados na conta 4211000, cujos documentos encontram-se nas e-fls. 5.411 – 5.472 e 5.473 – 5.572.

Os valores estão discriminados na planilha “L28-0- Outros Custos” na aba “3 TSA e FTI” anexada na fl. 5410, sendo assim resumida a alocação de valores:

Taxas Suframa	Valor
Taxa de Serviços Administrativos TSA	13.095.696,09
FTI Importação	14.553.764,46
FTI Insumos	902.082,38
Total	28.551.542,93

- **Declaração para Controle de Internação-DCI:** O valor de DCI de R\$ 15.776.008,27, refere-se às internalizações realizadas na Zona Franca de Manaus com suspensão do Imposto de Importação.

A empresa informa os documentos que compõem estes valores da Conta 4211000 estão anexados nas e-fls. 5.576 – 5.577, colacionando, de forma resumida, tabela contendo o somatório das despesas por mês:

Ano/Mês	Empr	Centro cst	Razão	Mont.MI3	Mont.em MI
2014/01	B002	B02A299	4211011	892.529,00	892.529,00
2014/02	B002	B02A299	4211011	919.378,00	919.378,00
2014/03	B002	B02A299	4211011	649.110,00	649.110,00
2014/04	B002	B02A299	4211011	744.870,00	744.870,00
2014/05	B002	B02A299	4211011	803.462,27	803.462,27
2014/06	B002	B02A299	4211011	580.403,00	580.403,00
2014/07	B002	B02A299	4211011	893.452,00	893.452,00
2014/08	B002	B02A299	4211011	1.373.553,00	1.373.553,00
2014/09	B002	B02A299	4211011	2.023.922,00	2.023.922,00
2014/10	B002	B02A299	4211011	2.563.904,00	2.563.904,00
2014/11	B002	B02A299	4211011	2.443.204,00	2.443.204,00
2014/12	B002	B02A299	4211011	1.888.221,00	1.888.221,00
			Total		15.776.008,27

No mais, informa que os dados acima estão na planilha “L28-DCI”, a qual encontra-se anexada na e-fl. 5.678.

- **Provisões:** Para arrematar, a recorrente informa que o valor das Provisões somara R\$ 45.169.506,17 e foram contabilizados para fins de ajustes gerenciais, sendo, ao final da apuração, adicionados ao Lucro Real na ECF, não havendo razão para se cogitar de glosa de despesas não deduzida do lucro tributado.

Complementa informando que a adição das Provisões pode ser verificada nas imagens da ECF constantes da Planilha “L28-O-Outros Custos”, na aba “Adição IRPJ e CSL-Prov”, anexada na e-fl. 5.410.

Conclui o tópico informando que fora devidamente justificado o montante de **R\$ 154.856.183,78**, indicado como “Outros Custos”, com suas devidas composições e alocações contábeis e os tributários.

Por fim, a Interessada encerra sua manifestação informando que anexou o documento denominado “Da Consistência dos Montantes Informados” o qual detalha a forma de contabilização detalhada dos custos incorridos, e se põe à disposição para eventuais novas informações e documentos que venha a ser solicitados.

Às e-fls. 54.243 – 54.350 consta o Relatório que trata da apuração dos custos pela recorrente, do qual, em razão de sua extensão (mais de 100 páginas) alinhada ao baixo valor probatório, por se referir em sua maior parte a política interna da empresa, colaciono apenas a sua conclusão:

III – CONCLUSÃO

Considerando todo o desenvolvimento do presente trabalho, detalhado nos itens precedentes, podemos fazer as seguintes conclusões:

- a) Foi identificado que a empresa, com atividade industrial, adotou o critério de Custeio por Absorção para ratear gastos comuns às atividades industriais e administrativas;
- b) Os critérios para identificação dos rateios foram desenvolvidos em Laudo anexado ao Processo Administrativo às folhas 118 a 189;
- c) Os valores de Mão-de-Obra vinculados ao Processo Administrativo e Gastos Gerais de Fabricação (Custos) foram contabilizados em Contas de Despesas;
- d) Nos registros efetuados nestas contas de Despesas, quando os gastos se referiam a Custos, existiam registros para os Centros de Custos correspondentes, que possibilitavam a apropriação dos valores ao Custo de Produção;
- e) Essas apropriações eram efetuadas a Débito de Custo de Fabricação e a Créditos de Contas de Receitas Específicas (Absorção Labor e Absorção Burden);
- f) Todas as Contas Contábeis que registraram os valores dos gastos vinculados ao Processo Produtivo e que posteriormente eram alocados ao Custo de Produção foram devidamente identificadas e detalhadas na composição do Custo do Produto Vendido e informado nos Registros da ECF Retificada (após a correção inicial que foi objeto do Auto de Infração);
- g) Foi possível, por amostragem, identificar a documentação suporte para registro nas Contas Contábeis de Despesas a posterior apropriação a Custo de Produção, bem como aos lançamentos contábeis efetuados nos Razões Contábeis e na Escrituração Contábil Digital (ECD). Referidos documentos encontram-se anexados ao Processo Administrativo que controla o crédito tributário.

Após analisar a vasta documentação apresentada pela contribuinte, alinhada à sua explanação e relatórios anexados à sua manifestação, foi emitido o Relatório Fiscal fazendário às e-fls. 54.353 – 54.354, o qual destaco na íntegra, pois sucinto o bastante para fazê-lo:

Para atender ao comando trazido através da RESOLUÇÃO 1201-000.769 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, donde a diligência fez todo o foco em documentos trazidos ao presente processo pela recorrente, compomos nosso relatório com o advento de análises pertinentes ao objetivo ora pautado.

Foi o contribuinte intimado a esclarecer com provas documentais os motivos de fato e de direito que viessem a corroborar valores lançados na contabilidade, em contas de natureza ora de custo, ora de despesas, refutando por conseguinte, o ato da glosa sobre as mesmas.

Vamos realçar que por se tratar de empresa cujo controle contábil se encontra em CANOAS, cidade pertencente ao Estado do Rio Grande do Sul, foi necessário um prazo adicional para se conseguir atingir o fim almejado sem ferir a ampla defesa.

O trabalho ora apresentado, encontra-se metodicamente organizado para demonstrar as informações solicitadas de forma a não deixar dúvidas do que se

pretende provar, ou seja, restou provado que havia documentação de suporte onde tais custos tiveram sua existência reconhecida.

Foram aqui anexados e vistos todos os documentos correspondentes aos custos e despesas glosados por ocasião da lavratura do auto de infração onde é atestado a veracidade e compatibilidade dos mesmos à contabilidade.

No item outrora glosado em relação aos “Conhecimentos de Transportes Eletrônicos sobre vendas”, no valor de R\$ 107.547.999,21, a empresa esclareceu, que apenas por critérios gerenciais, contabilizou o valor dos Fretes sobre Vendas como Custo dos Produtos Vendidos e não como Despesas Comerciais no Grupo de Despesas Operacionais. Realmente, este fato não altera o resultado líquido do exercício (Lucro Contábil), apesar dos gastos com Fretes sobre Vendas serem classificados como Custos e não como Despesas Operacionais.

Desta forma, todo o aqui alegado se encontra nos indicativos do processo.

É o que temos a informar.

Fica facultado ao contribuinte se manifestar nos autos, sobre o presente relatório conclusivo, no prazo de 30 dias, em conformidade com o parágrafo único, art. 35, do Decreto 7.574/2011.

Por fim, em resposta à conclusão do Relatório Fiscal, a contribuinte junta a petição de e-fls. 54.360 - 54.363, concluindo conforme abaixo:

Assim, diante do Relatório Fiscal conclusivo de 30.07.2024, em relação a todas as solicitações contidas na Intimação, que foram atendidas na totalidade pela **CLIMAZON, cujos documentos e informações apresentados foram analisados e integralmente validados pela Autoridade Fiscal, não restam objeções a serem apontadas.**

Desta forma, a **CLIMAZON** entende que tudo foi devidamente demonstrado e comprovado e, portanto, o processo está apto a retornar à 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

No que importa, é o relatório.

VOTO

Da admissibilidade do recurso:

O recurso voluntário foi protocolado tempestivamente e atende a todos os requisitos de admissibilidade. Da mesma forma, entendo que o recurso de ofício também preenche as condições necessárias para sua admissibilidade. Sendo assim, dou prosseguimento à sua análise.

Do Mérito | Glosa de custos incorridos pela Contribuinte no ano-calendário 2014

O caso envolve elevada carga de conteúdo probatório, o qual foi apresentado, em sua grande maioria, após a apresentação da Impugnação da recorrente.

Apesar da regra do art. 16 do Decreto nº 70.235/72¹, a eminente Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Resolução nº 1201-000.769, em suas razões pontuou muito bem a necessidade de aceitação da carga documental em momento posterior, com vistas ao princípio da dialeticidade recursal, alinhado à busca pela verdade material, norteadora dos contenciosos administrativos:

Em primeiro lugar é necessário pontuar que não há lugar para se falar em preclusão do conjunto probatório em questão. As provas foram trazidas no contexto da dialeticidade com as razões trazidas pela decisão recorrida, complementando esforço probatório já inicialmente feito no momento da impugnação. Tudo no sentido de suprir o ônus da defendente de apresentar elementos modificativos, extintivos ou impeditivos da pretensão fazendária (cf. art. 373, II do CPC). Assim, sob o manto do princípio da verdade material que rege o processo administrativo fiscal, devem ser considerados tempestivos os documentos carreados ao recurso voluntário.

A conversão em diligência de fato resultou na melhor elucidação para o caso, pois garantiu ao contribuinte um julgamento com base nos fatos e provas necessários, garantidos pela Ampla Defesa que assiste ao atuado.

O esforço da contribuinte foi coroado com a concordância do ente fiscalizador, que em seu resumido Relatório Fiscal acatou as explanações da Recorrente, que minuciosamente cumpriu a incumbência lhe conferida de relacionar o vasto acervo probatório a cada despesa glosada, cumprindo o que lhe fora solicitado pelo retro c resolução.

Ao final, restou claro que houve mero equívoco no preenchimento dos itens relacionado na ficha L210 da ECF, o que não resultou em insuficiência de tributo a pagar.

O princípio da busca pela verdade material (art. 2º, caput e parágrafo único, da Lei nº 9.784/1999²), já comentado linhas acima, determina que a Administração Pública deve

¹ Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

² Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;
II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;
III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;
IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;
V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;
VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;
VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

decidir com base na realidade dos fatos, superando vícios formais que não atinjam a essência da obrigação tributária.

Esse mesmo entendimento encontra amparo no art. 29 do Decreto nº 70.235/1972³, que autoriza expressamente a conversão do julgamento em diligência sempre que necessário ao esclarecimento de dúvidas ou à complementação da prova, evitando que falhas sanáveis se convertam em barreiras intransponíveis ao reconhecimento de direitos legitimamente comprovados.

Neste contexto, importa destacar que a falha que supostamente poderia ser arguida (erro no preenchimento do ECF) pela autoridade fiscal é de natureza meramente formal, não atingindo a substância do direito material que faz jus a contribuinte.

As exigências formais e documentais possuem caráter apenas instrumental, visam assegurar transparência e integridade à apuração tributária, mas não constituem fins em si mesmos. É pacífico que, no processo administrativo, a falha sanável não pode resultar na perda do direito material, desde que preservados o contraditório, a ampla defesa e a arrecadação tributária.

A manutenção da autuação, após as diligências verificadas no curso do processo, levaria à tributação de renda artificial, pois maior que devida. O caso, na verdade, se amolda ao disposto no § 2º do art. 147 do CTN, o qual vale o destaque:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Diante desse quadro, a eventual incompletude ou imprecisão na apresentação da ECF quanto à discriminação dos custos de produção na ficha L210, não gera tributo a pagar, desde que comprovada documentalmente tais custos, como bem fez o contribuinte.

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;

XII - impulso, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

³ Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Interpretação diversa poderia levar à criação de preclusão administrativa não prevista no ordenamento, afastando a verdade material e legitimando exigência tributária destituída de respaldo legal e material, em benefício indevido do Estado.

Por fim, voto por negar provimento ao recurso de ofício, utilizando os mesmos fundamentos apresentados na decisão de primeira instância — nos termos do inciso I, do § 12 artigo 114 do RICARF. Isso porque a reversão dos valores glosados está devidamente fundamentada em diligência fiscal, em que a própria autoridade autuante reduziu a glosa para R\$ 309.758.521,16, conforme consta à e-fls. 2.075.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, encaminho meu voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício. Em contrapartida, dou provimento ao recurso voluntário, reformando o acórdão recorrido para julgar a autuação improcedente. A decisão se justifica, pois o contribuinte demonstrou a procedência dos custos glosados, conforme referendado pelo Relatório Fiscal.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes

Conselheiro Relator