



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

Processo nº 11020.720137/2017-19
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3402-001.403 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 29 de agosto de 2018
Assunto CRÉDITO PIS COFINS. NÃO CUMULATIVO.
Recorrente TRANSPORTADORA PLIMOR LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Renato Vieira de Avila (suplente convocado) e Cynthia Elena de Campos. Ausente justificadamente a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, sendo substituída pelo Conselheiro Renato Vieira de Avila (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração para cobrança da Contribuição destinada ao Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade

Social - COFINS não cumulativas relativas ao período de abril/2012 a dezembro/2015 em razão da glosa de créditos de bens e serviços enquadrados como insumos pela empresa considerados indevidos pela fiscalização. A fiscalização se respaldou no conceito de insumo veiculado nas Instruções Normativas n.º 247/2002 e 404/2004, identificando todas as parcelas glosadas no Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração, nos seguintes termos:

"Na verificação da regularidade das contribuições do PIS e da Cofins constatou-se descontos de créditos calculados sobre bens e serviços que não foram consumidos diretamente na prestação dos serviços, e também não estão entre os gastos relacionados nas Leis n.ºs. 10.637/02 e 10.833/03 que admitem descontar créditos das contribuições devidas.

Dentre esses gastos, que não se enquadram no conceito de insumo por não serem aplicados ou consumidos diretamente na prestação do serviço e não estarem elencados entre os que permitem descontar créditos, nos termos das Leis n.ºs. 10.637/02 e 10.833/03, cite-se os seguintes: a) Indenizações de Mercadorias; b) Serviços de vigilância e Portaria; c) Honorários de assessoria em contabilidade, de planejamento, de relacionamento e recursos humanos e honorários de advocatícios; d) Mão de obra de Terceiros aplicada no setor administrativo; e) Mão de obra e materiais aplicados em comunicação de dados; f) Despesas com telefone; g) Mão de obra e materiais aplicados na conservação de imóveis, conservação e manutenção de prédios, conservação de equipamentos de informática; h) Transporte de Funcionários; i) Viagens e estadias de auditores, assessores e pessoal administrativo e comercial da empresa; j) Anúncios e propagandas; k) Serviços de lavagem; l) Imobilizado e aluguel de equipamentos de informática; m) Despesas com treinamento de pessoal; n) Despesas com alimentação do Trabalhador; o) Despesas com café, gás P13 e açúcar; p) Despesas c/Km Rodado; q) Seguro de veículos, seguro de vida, seguro de imóveis e seguro de cargas; r) Água mineral; s) Águas e saneamento; t) Material de expediente (Folhas A4, impressos personalizados, envelopes, cartões de visitas, formulários, canetas, calendários personalizados, revistas, etc.); u) Material de uniforme (calças, camisas, camisetas, jaquetas, sapatos, bonés, etc.); v) Material de higiene e limpeza (Papel higiênico, sabão, sabonete, desinfetante, água sanitária, pano de limpeza, papel toalha, Vassoura, etc.); w) Outros materiais e serviços que não foram aplicados diretamente na prestação de serviços e não estão entre os gastos com direito a crédito (anexo I e II)." (e-fl. 37)

Além disso, foi aplicada multa de ofício majorada na forma do art. 44, I e §2º da Lei n.º 9.430/96, vez que o contribuinte deixou de apresentar informações no curso da fiscalização:

"O sujeito passivo embora intimado e reintimado e ainda tendo os prazos de apresentação de documentos e informações ampliados (Docs. 03, 09 e 16), deixou de apresentar os arquivos magnéticos no formato definido no anexo único do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15/2001, com as alterações posteriores, ou planilha excel, com as informações das notas fiscais de entrada cujos valores integraram a base de cálculo do crédito do PIS e da Cofins, contemplando, no mínimo, as seguintes informações: a) Número do documento fiscal; b) Data da emissão c) Data da entrada no estabelecimento; d) CST do PIS e da Cofins; e) CNPJ do fornecedor; f) Nome do fornecedor; g) Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) do produto; h) Código da mercadoria/Serviço; i) Descrição da mercadoria/Serviço; j) Aplicação, uso ou consumo; k) Base de cálculo do PIS e da Cofins; l) Valor do crédito tomado do PIS; m) Valor do crédito tomado da Cofins, constituindo infração a legislação tributária ocasionando a majoração da multa de ofício em 50,00% passando de 75,00% para

112,50%, sobre as contribuições lançadas, nos termos do artigo 44, inciso I e § 2º da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com a redação dada pelo artigo 14º da Lei nº 11.488, de 15/06/2007." (e-fl. 49)

Inconformada, a empresa apresentou Impugnação Administrativa, julgada improcedente pelo Acórdão 02-74.271 da 1ª Turma da DRJ/BHE, ementado nos seguintes termos:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/04/2012 a 31/12/2015 COFINS. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica mas, tão somente, aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade societária, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos diretamente na fabricação do produto ou no serviço prestado. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2012 a 31/12/2015 PIS. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica mas, tão somente, aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade societária, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos diretamente na fabricação do produto ou no serviço prestado. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/04/2012 a 31/12/2015 PERÍCIA. IMPRESCINDIBILIDADE. Considera-se incabível a realização de perícia quando presentes nos autos os elementos necessários e suficientes à solução do litígio administrativo, ou quando vise transferir a terceiro a decisão de competência da autoridade julgadora. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. À autoridade julgadora administrativa não é dado apreciar questões que importem a negação de vigência e eficácia de preceitos normativos considerados pelo sujeito passivo, mesmo que indiretamente, inconstitucionais e/ou ilegais. FALTA DE CONEXÃO ENTRE O PEDIDO AVIADO NA IMPUGNAÇÃO E A MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO COMBATIDO.

Deixa-se de analisar no julgamento, por falta de objeto, pedidos aviados pela defesa que não guardam qualquer conexão com os fundamentos e a motivação do auto de infração impugnado.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido" (e-fls. 4.148/4.149)

Intimado desta decisão em 21/08/2017 (e-fl. 4.182), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 19/09/2017 (e-fls. 4.183/4.241) alegando em síntese:

(i) nulidade do Auto de Infração por ofensa ao contraditório e ampla defesa, vez que "*o auto de infração não discrimina as rubricas especificamente os valores mensais que supostamente teriam sido apropriados indevidamente.*" (e-fl. 4.193). Requer ainda perícia técnica para identificar quais os reflexos para outros tributos no não reconhecimento do crédito, identificando se houve pagamento a maior de imposto de renda pela empresa para ser abatido do valor a pagar no Auto de Infração;

(ii) no mérito:

(ii.1) desenvolve quanto à necessidade de se excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS por não corresponder ao conceito de receita bruta ou faturamento;

(ii.2) a necessidade de se reconhecer o conceito de insumo como de todas as despesas essenciais a prestação de serviço, trazendo considerações específicas quanto algumas rubricas, quais sejam: **a)** seguro de veículos, vida, imóveis e cargas, que seria uma exigência legal (alínea "h" e "m" do artigo 20 do Decreto-Lei nº 73/66 e Capítulo VI do Decreto Nº 61.867/1967). Indica ainda que a indenização de seguros não pode ser admitido como base de cálculo do PIS e da COFINS; **b)** segurança de vigilância e portaria, por ser necessária para o serviço de transporte de carga; **c)** terceirização de mão de obra no setor administrativo corresponderia ao serviço de carga e descarga; **d)** mão de obra e materiais aplicados em comunicações de dados, despesas com telefone e imobilizado e aluguel de equipamentos de informática, por serem essenciais a prestação de serviço de transporte;

(iii) a ofensa ao princípio do não confisco e do direito de propriedade, vez que os encargos de mora e juros são superiores a 100%.

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho.

É o relatório

Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.

O Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser conhecido. Contudo, o processo não se encontra suficientemente instruído para julgamento, razão pela qual proponho sua conversão em diligência nos termos a seguir.

Como visto, o presente Auto de Infração de PIS e COFINS foi lavrado pela fiscalização considerando um conceito mais restritivo de insumos previsto nas Instruções Normativas n.º 237/2002 e 404/2004. Diante disso, a fiscalização justificou genericamente grande parte das glosas autuadas, com fulcro apenas na ausência de fundamento legal para tanto.

Com efeito, as contribuições do PIS e da COFINS não cumulativas foram instituídas por diplomas legais ordinários, quais sejam, a Lei n.º 10.637/2002 (conversão da MP 66/2002 que instituiu o PIS não cumulativo - vigência a partir de 01/12/2002) e a Lei n.º

10.833/2003 (conversão da MP 135/2003 que instituiu a COFINS não cumulativa - vigência a partir de 01/02/2004). No art. 3º das referidas leis o legislador identificou a forma como seria operacionalizada a não cumulatividade dessas contribuições, identificando os créditos suscetíveis de serem deduzidos do valor do tributo apurado na forma do art. 2º. Esses créditos são calculados pela aplicação da alíquota do tributo sobre determinadas despesas, dentre as quais os "*bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes*" (inciso II), ora sob análise.

Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, tem adotado a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa¹ ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária² que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e adotada pelo I. Fiscal no caso em tela.

Cumpra mencionar que uma corrente de interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, admitindo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento em curso na sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170, entendendo que o "*o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte*" (grifei). Referido julgado foi ementado nos seguintes termos:

¹ Como bem esclarece o Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, ementado nos seguintes termos: "**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.**" (grifei)

² A título de exemplo, vejam-se manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendendo pela corrente intermediária que prevalecia neste Conselho antes do julgamento do processo pelo Superior Tribunal de Justiça, exigindo a necessidade de relação com a atividade desenvolvida pela empresa e a relação com as receitas tributadas: "*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS. CONCEITO DE INSUMOS. FRETES EM COMPRAS DE INSUMOS. Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, aquele custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produto destinado à venda, que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.* Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos em relação a custos com fretes em compras de insumos. Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS. CONCEITO DE INSUMOS. FRETES EM COMPRAS DE INSUMOS. Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, aquele custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produto destinado à venda, que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo. Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos em relação a custos com fretes em compras de insumos." (Número do Processo 10983.721444/2011-81 Data da Sessão 12/12/2017 Relator Andrada Márcio Canuto Natal Nº Acórdão 9303-006.108 - grifei)

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte." (STJ, REsp 1221170/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018 - grifei)

Sem prejuízo da possível extensão do conceito de insumo até então adotado por este Conselho após o trânsito em julgado do referido julgado em sede de recurso repetitivo³, observa-se que o presente processo não se encontra devidamente instruído face a inicial restrição de entendimento nele trazida, sendo necessária a diligência para uma melhor compreensão da atividade desenvolvida pela empresa e de documentos que comprovem a forma de utilização das despesas glosadas na prestação de serviço.

Primeiramente, observa-se que não está clara qual a extensão da atividade desempenhada pela pessoa jurídica. Isso porque, como se depreende da 53ª consolidação do contrato social da pessoa jurídica às e-fls. 3.610/3.625, de setembro de 2016, além da prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas, indicado pela fiscalização no relatório fiscal, a empresa igualmente se dedicaria ao comércio varejista, importação e exportação de produtos. Como se depreende do objeto social da pessoa jurídica à e-fl. 3.613:

³ Uma vez que o referido julgado do Superior Tribunal de Justiça vinculou a validade dos créditos de insumos utilizados no desenvolvimento da atividade desempenhada, sem vincular com as receitas afeitas no exercício da atividade.

SEGUNDA.- O ramo operacional da sociedade é: *a)* transporte rodoviário de cargas e encomendas em geral; *b)* transporte rodoviário de produtos farmacêuticos e farmoquímicos; *c)* transporte rodoviário de cosméticos, perfumaria, produtos para saúde, correlatos e saneantes domissanitários; *d)* transporte rodoviário de produtos perigosos; *e)* comércio varejista, importação e exportação de móveis, eletrodomésticos e equipamentos eletroeletrônicos; *f)* comércio varejista, importação e exportação de ferramentas, aparelhos e equipamentos elétricos; *g)* comércio varejista, importação e exportação de equipamentos e suprimentos de informática; *h)* comércio varejista, importação e exportação de equipamentos de telefonia e comunicação; *i)* comércio varejista, importação e exportação de artigos para presente, decoração e utilidades domésticas; *j)* comércio varejista, importação e exportação de bicicletas, produtos e equipamentos esportivos; *k)* comércio varejista, importação e exportação de discos, CDs, DVDs e fitas; *l)* comércio varejista, importação e exportação de artefatos de couro, artigos para viagem, bolsas e calçados; *m)* comércio varejista, importação e exportação de malhas, confecções, artigos do vestuário e acessórios; *n)* comércio varejista, importação e exportação de artigos de cama, mesa e banho, e armarinho; *o)* comércio varejista, importação e exportação de bijuterias, suvenires, artesanatos e brinquedos; *p)* comércio varejista, importação e exportação de material escolar e de escritório, livraria, papelaria e bazar; *q)* comércio varejista, importação e exportação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal; e *r)* comércio varejista, importação e exportação de produtos de higiene, conservação e limpeza.

Contudo, observa-se primeiramente que não constam dos autos os contratos sociais vigentes à época dos fatos geradores autuados para confirmar quais as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica à época. Além disso, não consta dos autos informações se, à época, a empresa aferiu receitas com o comércio varejista ou somente com o transporte rodoviário de mercadorias.

Acresce-se que, em análise dos autos, não foi possível localizar os arquivos não pagináveis ou cópias das planilhas que teriam sido apresentadas em CD na resposta à intimação apresentada pelo sujeito passivo em 20/01/2017, mencionado pela fiscalização no relatório fiscal:

"Em data de 20/01/2017, dentre outros documentos, reapresentou os mesmos arquivos magnéticos apresentados em 14/12/2016 que deveria conter as informações das notas fiscais de entrada, com credito do PIS e da Cofins, no formado do ADE Cofis 15/2001 e alterações posteriores, (ressalta-se que os arquivos apresentados não permitem a sua análise resultando inúteis para esta fiscalização). Nesta data apresentou um demonstrativo de cálculo da depreciação de veículos também em desacordo com o solicitado (Doc. 19) e repetindo a relação de insumos anteriormente apresentada (Doc. 05)."

Os arquivos magnéticos apresentados naquela oportunidade são aquelas planilhas que foram entregues "em mãos" no dia 14/12/2016 (e-fl. 3.773/3.774), acostadas às e-fls. 3.775/3.822? Uma vez que não constam dos autos arquivos não pagináveis que teriam sido apresentados pelo contribuinte à época da fiscalização, não é possível confirmar quais foram os documentos apresentados em meio magnético em 20/01/2017.

Assim, importante que sejam anexados aos autos esses documentos magnéticos para confirmar a afirmação trazida pela fiscalização no Relatório Fiscal, bem como sejam acostados os contratos sociais da pessoa jurídica vigentes à época dos fatos geradores. Nesse último ponto, importante que seja oportunizado à Recorrente o esclarecimento de quais atividades foram desempenhadas à época, elucidando quais atividades representaram receitas por ela aferidas.

Ademais, acresce-se que, como visto, a fiscalização não admitiu como válida a tomada de crédito de despesas informadas como incorridas na prestação de serviço pela Recorrente com base em uma justificativa geral da ausência de previsão legal. Por outro lado, a empresa, com base no conceito amplo de insumo com base no IRPJ entende que todas essas despesas devem ser admitidas como insumos. Contudo, face a corrente intermediária elucidada

acima, crucial uma vinculação entre a despesa e a atividade realizada pela Recorrente. E atentando-se pelos documentos e informações constantes dos autos, não é possível fazer uma imediata vinculação.

Primeiramente, como já mencionado, observa-se que sequer é possível confirmar pela documentação acostada aos autos qual a extensão da atividade social da pessoa jurídica à época dos fatos geradores. Além disso, há dúvida quanto a algumas das parcelas glosadas e a forma como são despendidas pela pessoa jurídica no exercício de suas atividades.

De fato, pela análise dos autos observa-se que constam alguns documentos fornecidos pela empresa à época da fiscalização que se referem às rubricas de "**Serviços de vigilância e Portaria**" (contratos e notas fiscais às e-fls. 3.627/3.657, 3.840/3.867 e 3.875/3.916), às "**Despesas com alimentação do Trabalhador**" (contratos e notas fiscais às e-fls. 3.658/3.688 e 3.698/3.771), "**Transporte de Funcionários**" (contratos às e-fls. 3.689/3.697) e "**Anúncios e propagandas**" (notas fiscais às e-fls. 3.921/3.955). Foram ainda acostados documentos referentes à uma empresa de assessoria (BIG ASSESSORIA E RH - balancete contábil às e-fls. 3.823/3.826 e contrato de prestação de serviço - e-fls. 3.829/3.833), identificada na planilha do Anexo II do Auto de Infração como mão de obra terceirizada correspondente a "**Mão de obra de Terceiros aplicada no setor administrativo**".

Possível identificar ainda cópias de contratos de prestação de serviço de limpeza (e-fls. 3.868/3.874), não sendo possível confirmar se referem à rubrica "**Serviços de lavagem**", e de monitoramento eletrônico (e-fls. 3.917/3.920), não sendo possível confirmar se referem à rubrica "**Serviços de vigilância e Portaria**".

Contudo, não obstante constem dos autos esses documentos, não é possível compreender como a empresa utilizou esses serviços em sua atividade. Nesse sentido, especificamente quanto a essas rubricas para as quais constam documentos dos autos, mostra-se relevante que a empresa autuada esclareça a forma como esses serviços foram empregados na atividade por ela desempenhada, apontando a razão pela qual entende que foram admitidos como essenciais. Especificamente quanto aos "**Serviços de lavagem**", importante esclarecer a que se referem, se para simples limpeza dos locais de trabalho ou alguma limpeza especializada necessária para o transporte de mercadorias.

Por sua vez, quanto às demais rubricas, observa-se que não constam dos autos quaisquer documentos ou informações. Para parte delas⁴, é relevante que sejam acostados informações e/ou documentos complementares que possam esclarecer as circunstâncias e as razões pelas quais são despendidas pela pessoa jurídica. Identifica-se abaixo as rubricas que merecem esclarecimento quanto ao seu dispêndio pela empresa:

⁴ Algumas descrições trazidas no Auto de Infração já seriam suficientes para compreender a utilização das despesas na atividade da pessoa jurídica, em relação às quais a empresa não trouxe qualquer consideração adicional passível de levantar dúvida quanto à descrição fiscal, quais sejam: "**Despesas com telefone**", "**Despesas com treinamento de pessoal**", "**Despesas com café, gás P13 e açúcar**", "**Água mineral**"; "**Águas e saneamento**"; "**Material de expediente (Folhas A4, impressos personalizados, envelopes, cartões de visitas, formulários, canetas, calendários personalizados, revistas, etc.)**", "**Material de higiene e limpeza (Papel higiênico, sabão, sabonete, desinfetante, água sanitária, pano de limpeza, papel toalha, Vassoura, etc.)**" e "**Material de uniforme (calças, camisas, camisetas, jaquetas, sapatos, bonés, etc.)**". Em relação a outras, o contribuinte não trouxe em sua defesa quaisquer considerações suscetíveis a levantar dúvidas quanto à sua natureza: "**Mão de obra e materiais aplicados em comunicação de dados**", "**Mão de obra e materiais aplicados na conservação de imóveis, conservação e manutenção de prédios, conservação de equipamentos de informática**" e "**Imobilizado e aluguel de equipamentos de informática**".

(1) "Indenizações de Mercadorias" e "Seguro de veículos, seguro de vida, seguro de imóveis e seguro de cargas".

Grande parte dos valores autuados correspondem à "**Indenizações de mercadorias**" despendidos pela empresa com distintas pessoas jurídicas, aparentemente seus clientes. Quando esses valores são pagos e quais as circunstâncias para o seu pagamento? Nos contratos firmados pela empresa com seus clientes ela se responsabiliza por perdas no transporte? Como essas despesas fazem parte da atividade da pessoa jurídica? Importante nesse ponto que sejam acostados documentos, ainda que exemplificativos, que demonstrem a razão dessas despesas serem arcadas pela empresa.

Por sua vez, quanto às despesas com seguros, a empresa traz em sua defesa considerações específicas apenas quanto aos "**seguro de cargas**", indicando que devem ser pagos por determinação legal (art. 20, "h" e "m" do Decreto-lei nº 73/1966). Contudo, não constam dos autos sequer um exemplo de apólice de seguro firmado pela empresa e quais as circunstâncias que essas despesas são pagas pela pessoa jurídica. Tratam-se de seguros de cargas específicas ou para quaisquer cargas transportadas? Quais modalidades de seguro estão envolvidas no "**RCTR-C - Responsabilidade Civil do Transporte Rodoviário**", somente seguro da carga ou o seguro de vida ou mesmo o seguro dos veículos?

Quanto às demais modalidades de seguro indicadas, o contribuinte não trouxe qualquer consideração específica.

(2) "Mão de obra de Terceiros aplicada no setor administrativo"

Neste ponto, afirma o contribuinte em sua defesa que os serviços prestados no setor administrativo seriam de carga e descarga de mercadorias. Contudo, além de não trazer nenhum documento para respaldar sua alegação, não faz qualquer correlação com as planilhas acostadas pela fiscalização no Anexo I e II do Auto de Infração, intituladas "**Anexo I - MO Terceirizada - Administrativo.xls**", correspondente à terceirização de mão de obra do "SIND DOS ARR E TRAB DE PELOTAS", e "**Anexo II - MO Terceirizada - Administrativo.xls**", correspondente à diferentes pessoas jurídicas, inclusive de transporte.

Nesse ponto, portanto, importante que seja elucidada pela empresa autuada a natureza das prestações de serviços realizadas pelas empresas relacionadas nas planilhas, informando quais os serviços prestados pelos fornecedores relacionados nas planilhas, trazendo cópias de contratos e documentos comprobatórios a título ilustrativo.

(3) "Viagens e estadias de auditores, assessores e pessoal administrativo e comercial da empresa" e "Despesas c/Km Rodado"

Quanto a essas duas rubricas, não foi possível confirmar quando elas são despendidas pela pessoa jurídica. Atentando-se para a planilha anexa ao Auto de Infração elaborada pela fiscalização com base no Sped, observa-se que alguns valores são identificados como "**Viagens e Estadias - Motoristas**", diferentes de outras rubricas identificadas como "**Viagens e Estadias - Comercial**", "**Viagens e Estadias - Administrativo**" e "**Viagens e Estadias - Auditores**". Quando cada uma dessas parcelas são pagas pela empresa? Esclarecer a razão para o pagamento dos valores de viagens e estadia e a diferenciação entre essas rubricas.

E qual a diferença entre as viagens e estadias dos valores identificados como "**Despesas c/km rodado**"? Quando essas despesas são pagas pela pessoa jurídica?

(4) "Outros materiais e serviços que não foram aplicados diretamente na prestação de serviços e não estão entre os gastos com direito a crédito (anexo I e II)."

Especificamente quanto a essa rubrica, o questionamento se direciona para a fiscalização, vez que não foi possível identificar quais seriam as atividades envolvidas. Isso porque, como já mencionado no item (2) acima, os Anexos I e II referenciados no Relatório Fiscal se referem à "MO Terceirizada - Administrativo", tratando-se da rubrica "Mão de obra de Terceiros aplicada no setor administrativo". Não foi possível identificar, portanto, quais outras parcelas teriam sido desconsideradas pela fiscalização além daquelas identificadas expressamente no Relatório Fiscal do Auto de Infração à e-fl. 37. Assim, importante que a fiscalização indique se outras parcelas além daquelas identificadas expressamente no relatório fiscal à e-fl. 37 foram objeto de autuação, especificando cada uma delas.

Diante dessas considerações, à luz do art. 29 do Decreto n.º 70.235/72⁵, proponho a conversão do presente processo em diligência para que a autoridade fiscal de origem (Delegacia da Receita Federal do Brasil em Caxias do Sul - RS):

(i) anexar aos autos:

(i.1) cópia do(s) contrato(s) social(ais) vigentes à época dos fatos geradores.

(i.2) cópia dos arquivos em meio magnético apresentados pelo contribuinte em 20/01/2017, informando se esses documentos são idênticos às planilhas que foram entregues "em mãos" no dia 14/12/2016 (e-fl. 3.773/3.774), acostadas às e-fls. 3.775/3.822.

(ii) oportunizar à empresa Recorrente a apresentação de laudo técnico e/ou documentação complementar:

(ii.1) esclarecendo qual a atividade social da pessoa jurídica desempenhada à época dos fatos geradores, informando qual a natureza das atividades que originaram as receitas aferidas pela pessoa jurídica;

(ii.2) trazendo informações correspondentes às rubricas de "Serviços de vigilância e Portaria", "Despesas com alimentação do Trabalhador", "Transporte de Funcionários" e "Anúncios e propagandas" "Serviços de lavagem", informando como esses serviços foram empregados na atividade por ela desempenhada, apontando a razão pela qual entende que foram admitidos como essenciais;

(ii.3) trazendo documentos exemplificativos e informações adicionais correspondentes às rubricas, inclusive eventuais contratos:

(ii.3.1) "Indenizações de Mercadorias", esclarecendo quando esses valores são pagos pela pessoa jurídica e quais as circunstâncias para o seu pagamento no exercício de sua atividade;

⁵ "Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."

(ii.3.2) "*Seguro de veículos, seguro de vida, seguro de imóveis e seguro de cargas*", esclarecendo quais as circunstâncias que essas despesas são pagas pela pessoa jurídica. Esclarecer nesse ponto quais modalidades de seguro estão envolvidas no "*RCTR-C - Responsabilidade Civil do Transporte Rodoviário*".

(ii.3.3) "*Mão de obra de Terceiros aplicada no setor administrativo*", identificando qual a natureza e tipo de serviços prestados pelas empresas relacionadas nas planilhas dos Anexos I e II do Auto de Infração e como elas são relevantes para a atividade desempenhada pela pessoa jurídica;

(ii.3.4) "*Viagens e estadias de auditores, assessores e pessoal administrativo e comercial da empresa*" e "*Despesas c/Km Rodado*", esclarecendo como e em quais circunstâncias esses valores são pagos pela pessoa jurídica, identificando a razão pela qual diferencia "*Viagens e Estadias - Motoristas*", "*Viagens e Estadias - Comercial*", "*Viagens e Estadias - Administrativo*" "*Viagens e Estadias - Auditores*" e "*Despesas c/Km Rodado*".

(iii) elaborar relatório fiscal enfrentando a documentação e as informações apresentadas nos itens **(i)** e **(ii)** acima, informando, ainda:

(iii.1) quais as atividades desempenhadas pela pessoa jurídica à época dos fatos geradores com as quais aferiu receitas, identificando se a empresa aferiu receitas com o comércio varejista ou somente com o transporte rodoviário de mercadorias; e

(iii.2) a que se refere a rubrica "*Outros materiais e serviços que não foram aplicados diretamente na prestação de serviços e não estão entre os gastos com direito a crédito (anexo I e II)*", especificando as parcelas autuadas que possuam descrições diferentes daquelas identificadas expressamente no relatório fiscal à e-fl. 37.

Concluída a diligência e antes do retorno do processo a este CARF, intimar a Recorrente do resultado da diligência para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias.

É como proponho a presente Resolução.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne.