



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.720100/2018-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3101-004.594 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TECNOLOGIA BANCÁRIA S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ACÓRDÃO. ALTERAÇÃO DE FUNDAMENTO.

A decisão que mantém a exigência fiscal por outros fatos ou fundamentos não tratados no lançamento acarreta o cerceamento do direito de defesa do contribuinte e, na forma do que estabelece o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, deve ser anulada.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para anular a decisão de primeira instância e determinar o retorno dos autos para novo julgamento. Vencido Gilson Macedo Rosenberg Filho, que afastou a nulidade.

*Assinado Digitalmente*

**Ramon Silva Cunha** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Gilson Macedo Rosenberg Filho** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Gilson Macedo Rosenberg Filho(Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por TECNOLOGIA BANCÁRIA S.A. em face do acórdão proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE), que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada contra autos de infração lavrados para constituição de crédito tributário relativo à Contribuição para o Pis/Pasep e à Cofins referentes aos períodos de apuração correspondentes aos meses de janeiro a dezembro de 2013.

O Julgador de piso, ao proferir a decisão ora contestada, recorre também de ofício a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em vista do disposto pelo art. 34, inc. I, do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF) e pelo art. 1º da Portaria MF nº 63, de 2017, por ter exonerado parte do crédito tributário lançado em montante superior ao limite de alçada estabelecido no referido ato normativo.

Por ilustrar adequadamente toda a tramitação e atos praticados até o julgamento de primeiro grau, transcreve-se, abaixo, o relatório do acórdão objurgado:

Trata-se de ação fiscal determinada por meio do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) nº 08.1.90.00.2016-00322-4, ao final da qual foram lavrados os autos de infração a seguir quantificados:

Tributos	Principal	Juros	Multa	Total
Cofins	8.175.830,09	4.047.834,16	6.131.872,53	18.355.536,78
PIS/Pasep	1.955.156,31	967.796,25	1.466.367,20	4.389.319,76
Total do Crédito Tributário Lançado =====>				22.744.856,54

Relevante salientar que os créditos tributários (Cofins, fls. 678/683, e PIS/Pasep, fls. 685/689) foram constituídos nos seguintes termos:

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS

Valor apurado conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Contribuição (RS)	Multa (%)
28/02/2013	244.924,44	75,00
31/03/2013	745.254,38	75,00
30/04/2013	1.295.773,33	75,00
31/05/2013	686.026,91	75,00
30/06/2013	1.041.508,22	75,00
31/07/2013	185.377,25	75,00

30/09/2013	1.949.755,43	75,00
31/10/2013	787.962,84	75,00
30/11/2013	1.004.666,37	75,00
31/12/2013	234.580,92	75,00

## Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/02/2013 e 31/12/2013:

Art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991; art. 5º da Lei nº 10.833/2003

Art 1º da Lei nº 10.833/03. com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04 e pelo art. 17 da Lei nº 10.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.833/03. com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04. pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04. pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06. pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07. pelo art. 5º da Lei nº 11.787/08. pelos arts. 15e36 da Lei nº 11.727/08. pelo art. 25 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09

## INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Valor apurado conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Contribuição (RS)	Multa (%)
28/02/2013	98.747,05	75,00
31/03/2013	161.798,95	75,00
30/04/2013	282.029,52	75,00
31/05/2013	148.940,05	75,00
30/06/2013	226.116,91	75,00
31/07/2013	40.246,38	75,00
30/09/2013	557.159,46	75,00
31/10/2013	171.070,88	75,00
30/11/2013	218.118,36	75,00
31/12/2013	50.928,75	75,00

## Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos Entre 01/02/2013 e 31/12/2013:

Art. 1º da Lei Complementar nº 7/70; art. 4º da Lei nº 10.637/02

Art. 1º da Lei nº 10.637/02. com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03. pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III. alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.637/02. com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03. pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05. pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07. pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

#### TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

A detalhada fundamentação dos lançamentos é encontrada no Termo de Verificação Fiscal (TVF), fls. 645/673, a seguir apresentado:

##### 1. DO CONTRIBUINTE FISCALIZADO

A pessoa jurídica TECNOLOGIA BANCÁRIA S/A, doravante TECBAN, tem por objeto, mediante atuação própria ou por meio de consórcios, convênios, parcerias ou participação de capital em outras sociedades, a prestação de serviços, o planejamento e o desenvolvimento de tecnologia nas áreas bancária, comercial, industrial ou de serviços, visando à implantação, administração, operação, manutenção ou integração de diversas atividades, conforme especificado às fls. 645/646.

##### 2. DA AÇÃO FISCAL

Abrangeu o período de janeiro a dezembro de 2013, tendo sido iniciado com a notificação da pessoa jurídica, em 14/04/2016.

Durante a auditoria fiscal foi solicitada, por meio de termos próprios, a apresentação de documentos e esclarecimentos relacionados às verificações efetuadas.

Os termos e as respectivas manifestações da pessoa jurídica encontram-se juntadas no presente processo: Termo de Início de Ação Fiscal, fls. 03/05; Termo de Intimação Fiscal de 01/12/2016, fls. 65/67; Termo de Intimação Fiscal de 02/02/2017, fls. 92/97; Termo de Intimação Fiscal de 10/01/2018, fls. 488/492.

##### 3. DAS VERIFICAÇÕES EFETUADAS E DOS FATOS GERADORES

O contribuinte apresentou planilhas com detalhamentos da composição da base de cálculo do PIS e da Cofins segundo a sistemática da não cumulatividade utilizada para a apuração dessas contribuições. Foram relacionados também as respectivas contas contábeis referentes às bases de cálculo informadas. Esclareceu que as planilhas apresentadas refletem os valores declarados em DCTF.

Da análise das planilhas apresentadas foi verificado que refletem as informações apresentadas nos DACONs do ano calendário 2013, com valores compatíveis com a escrituração contábil digital apresentada por meio do SPED.

Foi solicitado que o contribuinte informasse a base legal utilizada para a apuração dos créditos do PIS e da Cofins e que explicasse a razão da classificação de determinados itens como insumos.

Em resposta, datada de 11/05/2017, foram apresentados a atividade exercida, o conceito de insumo passível de desconto no PIS/Cofins e esclarecimentos em relação a apuração de créditos referentes a diversas contas contábeis, tudo conforme adiante transcrito [sublinhei]:

O escopo da atividade exercida pela TECBAN, diz respeito ao desenvolvimento tecnológico e seguro de programação/sistema para o uso de equipamentos eletrônicos (Caixa Eletrônico/Autoatendimento 24 (vinte e quatro) horas), ora denominados ATM's, permitindo acesso às instituições bancárias por seus respectivos correntistas.

Nesse contexto, para que ocorra o exercício regular de seus serviços a TECBAN recebe de seus clientes (instituições bancárias) na condição de "guardiã" quantias pecuniárias que são utilizadas para abastecer os ATM's, de modo que os usuários finais (correntistas) possam realizar transações (saques, transferência, pagamento, desbloqueio de cartão, recarga de telefone, entre outros) nos terminais através das programações definidas.

Para a execução da atividade são necessários gastos com transporte, escolta e seguro/segurança das quantias pecuniárias, limpeza, manutenção, sinalização (marketing/publicidade – adesivos com referência do Banco 24 Horas e demais instituições bancárias) dos ATM's, além do treinamento especializado para operadores, equipamentos específicos para resfriamento e movimentação dos numerários, impressos entre outros.

Neste sentido, após avaliar a necessidade e essencialidade de cada uma de suas despesas adstrita a prática comercial exercida, a TECBAN para apuração dos créditos de PIS e COFINS, considerou insumo como bem ou serviço essencial à produção de outro bem ou serviço (atividade da sociedade), que influencie diretamente no conjunto das receitas tributáveis pelas próprias contribuições.

Como metodologia de trabalho, a autora do procedimento segregou as contas contábeis utilizadas na apuração de créditos em conformidade com os tópicos que se seguem: Armazém, Limpeza e Conservação, Seguro, Energia Elétrica, Manutenção e Instalação, Transporte e Frete, Treinamento e Recrutamento, Locação e Condomínio, Publicidade e Viagens, Serviços Tomados/Terceiros, Comunicação, Veículos e Combustíveis, Suprimentos, Pessoal e Demais Insumos.

#### 4. LEGISLAÇÃO

As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 instituíram a cobrança não cumulativa do PIS e da Cofins, respectivamente. Essas contribuições, com incidência não cumulativa, incidem sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Considerando a sistemática da não cumulatividade, a pessoa jurídica poderá descontar créditos na apuração do PIS e da Cofins em relação a dispêndios efetuados, conforme exaustivamente relacionado no art. 3º da Lei 10.637/2002 e art. 3º da Lei 10.833/2003.

Para a definição do conceito de insumo a fiscalização considerou o estabelecido pela Instrução Normativa SRF nº 247 de 21/11/2002, em relação ao PIS, e pela Instrução Normativa SRF nº 404 de 12/03/2004, em relação à Cofins.

#### 5. DA GLOSA DE CRÉDITOS E APURAÇÃO DO VALOR DEVIDO

Conforme se verifica nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, caracterizam-se como insumos apenas aqueles bens e serviços que interferem diretamente na produção/fabricação do produto e nos bens e serviços aplicados e consumidos na prestação do serviço.

Assim, gastos sem relação direta com a geração do produto ou do serviço do qual advirá a receita da empresa, não podem ser consideradas insumos. Conforme manifestação do contribuinte, o escopo da atividade da TECBAN diz respeito ao desenvolvimento tecnológico e seguro de programação/sistema para o uso de equipamentos eletrônicos (ATM's – Caixa Eletrônico/Autoatendimento 24 horas). Nesse sentido, serão considerados insumos apenas os bens e serviços que foram efetivamente aplicados e consumidos na prestação do serviço.

Por mais indispensável, necessária ou essencial que seja a despesa efetuada, o direito a crédito só existe caso se amolde às previsões legais acima transcritas.

O PIS e a Cofins são tributos incidentes sobre a receita/faturamento, e não sobre o lucro, como ocorre com o Imposto de Renda e a CSLL, cujas base de cálculo levam em conta a totalidade dos gastos da empresa.

Com a adoção da premissa acima estabelecida, foram glosados os seguintes itens: Limpeza e Conservação; Seguro; Transporte e Frete; Treinamento e Recrutamento; Publicidade e Viagens; Serviços Tomados/Terceiros; Veículos e Combustíveis; Suprimentos; e Demais Insumos.

Relativamente ao item Armazenagem, o inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/2003 dispõe que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação “a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Logo, está claro que os créditos são permitidos apenas em relação a armazenagem de mercadoria e frete em operações de venda. Desse modo, em razão da natureza da conta contábil, referente à armazenagem de equipamentos e peças diversas, não há a possibilidade da tomada de créditos sobre tais gastos.

Quanto ao item Manutenção e Instalação, a legislação não prevê a possibilidade de créditos do PIS/Cofins sobre despesas de manutenção, mas apenas sobre bens e serviços aplicados ou consumidos na produção de bens ou na prestação de serviços.

Demais disso, as soluções de consulta da Receita Federal do Brasil (RFB) têm se consolidado no sentido de considerar insumos somente os serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.

Considerando que a atividade exercida pela TECBAN diz respeito aos Caixa Eletrônico/Autoatendimento 24 horas (ATM's), caracterizam-se como insumos as manutenções relacionadas aos ATM's.

Outras manutenções como as relativas aos PA's (Pontos de Atendimento), ao escritório e ao monitoramento de alarmes não se enquadram no conceito de insumos. Assim, foram glosadas as contas de manutenção listadas à fl. 661.

No tocante ao item Locação e Condomínio, somente geram direito ao desconto de crédito no PIS/Cofins as despesas com aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, conforme inciso IV do artigo 3º das Leis de nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Portanto, não se enquadram na legislação respectiva as despesas com aluguéis de caminhões ou outros tipos de veículos automotores, o que motivou as glosas das contas especificadas à fl. 661.

Também foi analisado item Comunicação, em relação ao qual a autoridade fiscalizadora registrou que as despesas com a comunicação de dados caracterizam-se como insumo por serem diretamente utilizadas na prestação do serviço. Por outro lado, as despesas com telefones de escritórios, rede corporativa, telefones de PA's, rádios e celulares de operadores não se enquadram no conceito de insumos.

Dessa maneira, foram glosados os valores referentes às seguintes contas contábeis: 35603000 - Telefones Escritório e Corporativos, 35604000 - Telefone de PA's, 35605000 - Telefones Operacionais e 35602000 - Rede Corporativa.

De maneira residual, foram glosados créditos relativos a contas (controle de equipamentos, serviços de recursos humanos e despesas diversas) cujos lançamentos não ensejam o enquadramento no conceito de insumo, conforme especificado à fl. 665.

Em relação às despesas com aluguel, conforme já demonstrado somente possuem direito ao crédito as despesas relativas ao aluguel de prédios, máquinas e equipamentos.

Nas planilhas pela pessoa jurídica apresentadas, a fiscalização verificou que as contas 35201000 – Aluguel de Imóveis e 35203000 – Aluguel de Equipamentos de Escritórios estão duplicadas nos meses de janeiro e agosto. Assim, foi efetuada a glosa necessária para anular o efeito da duplicidade.

Além disso, a fiscalização verificou que na conta 35201000 – Aluguel de Imóveis foram informados pagamentos para pessoas físicas, cujo crédito não é admitido pela legislação fiscal, o que motivou a glosa dos valores informados à fls. 667/668.

Para o item Amortização do Ativo Intangível, o contribuinte descontou créditos relacionados a amortizações de softwares e de implantação de sistemas.

O desconto de créditos para as amortizações do ativo intangível está previsto no inciso XI do art. 3º das Leis de nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, dispositivo que foi inserido nas antes referidas normas pela Lei nº 12.973/2014, com vigência somente a partir de 01/01/2015. Como a ação fiscal diz respeito ao ano de 2013, a fiscalização promoveu a glosa do item em comento.

A quantificação individual de cada uma das glosas ao longo dos meses de janeiro/2013 a dezembro/2013 está especificada no Anexo I, fls. 675/676, o que implicou na apuração dos valores de PIS e Cofins especificados às fls. 669/670.

Foi ainda feita referência a “saldo de créditos de meses anteriores” que, conforme esclarecimento prestado pelo contribuinte, decorre de uma reestruturação tributária efetuada nos anos de 2013 e 2014 e que ensejou a necessidade de revisão dos procedimentos adotados nas apurações dos impostos e contribuições devidos. O “saldo de créditos de meses anteriores” se refere ao saldo do crédito de PIS e Cofins não aproveitados dos períodos anteriores e informados em declarações retificadoras entregues em 2014.

Solicitado ao contribuinte o detalhamento da origem desse saldo de créditos de meses anteriores, foi apresentada planilha com os valores considerados, por conta contábil, desde fevereiro de 2009. As contas contábeis detalhadas são as mesmas que foram abordadas anteriormente no TVF. Assim, a fiscalização entende que os valores referentes as contas listadas à fl. 671 não geram créditos para o PIS e a Cofins.

Com isso, restou um saldo no montante de R\$ 20.642.231,69 que gerou o crédito de R\$ 340.596,82 para o PIS e de R\$ 1.568.809,61 para a Cofins, valores que foram considerados na apuração fiscal. O valor remanescente em agosto foi considerado no mês seguinte, setembro. Dessa maneira foram apurados os valores devidos de PIS e Cofins registrados na fl. 672.

Apresentada impugnação tempestiva aos autos de infração, a análise das alegações da empresa autuada mereceram do Julgador de piso as conclusões expostas no Acórdão n.º 08-45.952, sintetizado na seguinte ementa:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL.

O direito de a Fazenda Pública rever lançamento por homologação extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, exceto quando caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, ou quando ausente o pagamento antecipado do tributo, hipóteses em que o prazo é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS PELO STJ COM BASE NOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. EDIÇÃO DE NOTA DA PGFN E DE PARECER NORMATIVO POR PARTE DA RFB. VINCULAÇÃO DA DRJ AO NOVO ENTENDIMENTO.

O Superior Tribunal de Justiça decidiu ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, na medida em que comprometeria a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Além disso, decidiu que 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.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE.

No contexto dos pedidos de restituição ou ressarcimento e das declarações de compensação que lhe são correlatas, constitui ônus do contribuinte a comprovação do direito creditório em análise, devendo os elementos de prova apresentados terem a sua suficiência perquirida pela Autoridade Julgadora nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS PELO STJ COM BASE NOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. EDIÇÃO DE NOTA DA PGFN E DE PARECER NORMATIVO POR PARTE DA RFB. VINCULAÇÃO DA DRJ AO NOVO ENTENDIMENTO.

O Superior Tribunal de Justiça decidiu ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, na medida em que comprometeria a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Além disso, decidiu que 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.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE.

No contexto dos pedidos de restituição ou ressarcimento e das declarações de compensação que lhe são correlatas, constitui ônus do contribuinte a comprovação do direito creditório em análise, devendo os elementos de prova apresentados terem a sua suficiência perquirida pela Autoridade Julgadora nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada do acórdão em 11/04/2019, e inconformada com a parte da decisão proferida que lhe foi desfavorável, a empresa autuada interpôs recurso voluntário em 17/04/2019 no qual apresenta os elementos fáticos e jurídicos com os quais entende fundamentar seu direito.

Vale novamente registrar que, diante da exoneração de parte do crédito tributário lançado em montante superior ao limite de alçada estabelecido no art. 1º da Portaria MF nº 63, de 2017, o Julgador de piso recorre também de ofício a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

As questões que motivaram os referidos recursos e os argumentos correspondentes da Recorrente tiveram, na peça recursal, a seguinte estrutura tópica:

I – DA TEMPESTIVIDADE

II – DOS FATOS

III – PRELIMINARMENTE: DOS VALORES PAGOS EM SEDE DO PA Nº 13896-721.634/2018-41. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

IV – DA DECADÊNCIA

V – DO DIREITO

a) Da Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS

b) Do Conceito de Insumo para efeito de Crédito das Contribuições ao PIS e COFINS

c) Das Principais atividades da Recorrente

c) Atividade secundária relevante: transporte de valores

d) Da Glosa do Crédito pela Fiscalização

d.1) Transporte e Frete

d.2) Insumos ligados à atividade como empresa orgânica de segurança

d.3) Operação terceirizada

d.4) Assessoria de fornecedores de serviços de TI

d.5) Fiscalização de Pontos

d.6) Comunicação Visual

d.7) Amortização do ativo intangível

- d.8) Glosas de Créditos com Serviços de Internet e Links
- d.9) Armazenagem
- d.10) Manutenção
- d.11) Gastos com veículos e combustíveis/lubrificantes
- d.12) Condomínios de PAs
- d.13) Glosas de Créditos com Suprimentos para ATMs e Outsourcing

#### VI – DAS PROVAS E DA SUSTENTAÇÃO ORAL

Por fim, apresenta tópico relativo ao pedido, com a seguinte conformação:

#### VII – DO PEDIDO

Por tudo quanto o exposto, é a presente para requerer seja **dado integral provimento ao presente Recurso voluntário do contribuinte**, a fim de reformar parcialmente o v. Acórdão de nº 08-45.952, de modo a reconhecer a totalidade dos créditos de PIS e COFINS a que faz jus a Recorrente.

Outrossim, deve ser **negado provimento ao Recurso de ofício**, mantendo-se na parte recorrida o cancelamento da glosa contida no AIIM, na medida em que a autuação fiscal se encontra completamente dissociada do melhor direito aplicável ao caso em debate. [Destaques do original]

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **RAMON SILVA CUNHA**, Relator

### **DO LANÇAMENTO**

Conforme se observa nos autos, trata-se de lançamentos de ofício, mediante autos de infração, para constituição de crédito tributário relativo à Contribuição para o Pis/Pasep e à Cofins, tendo por referência procedimento fiscal descrito no Termo de Verificação Fiscal lavrado em 30/01/2018, juntado aos autos às fls. 645 a 674.

De forma sucinta, o Julgador de piso descreve a ação fiscal, ainda no relatório do acórdão proferido em 22/02/2019, nos seguintes termos:

Abrangeu o período de janeiro a dezembro de 2013, tendo sido iniciado com a notificação da pessoa jurídica, em 14/04/2016.

Durante a auditoria fiscal foi solicitada, por meio de termos próprios, a apresentação de documentos e esclarecimentos relacionados às verificações efetuadas.

Os termos e as respectivas manifestações da pessoa jurídica encontram-se juntadas no presente processo: Termo de Início de Ação Fiscal, fls. 03/05; Termo de Intimação Fiscal de 01/12/2016, fls. 65/67; Termo de Intimação Fiscal de 02/02/2017, fls. 92/97; Termo de Intimação Fiscal de 10/01/2018, fls. 488/492.

Além dos termos de intimação mencionados, observam-se nos autos outros 4 (quatro) termos de Continuação de Procedimento Fiscal enviados à Recorrente entre as mencionadas intimações.

Nos 4 (quatro) termos de intimação enviados à Recorrente, por sua vez, observa-se que foram demandados os seguintes documentos e esclarecimentos:

#### Termo de Início de Ação Fiscal, fls. 03/05

Com base nos arts. 904, 911 e 927 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), fica o contribuinte intimado a apresentar os elementos discriminados abaixo, no prazo de 20 (vinte) dias:

- 1) Atos constitutivos da pessoa jurídica e posteriores alterações.
- 2) Apresentar planilha de composição da base de cálculo do PIS e da COFINS segundo a sistemática não cumulativa. A planilha deve conter tanto as bases de cálculo relativas aos débitos quanto aos créditos. Relacionar as bases de cálculo nas respectivas contas contábeis.

#### Termo de Intimação Fiscal de 01/12/2016, fls. 65/67

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, de acordo com o disposto nos art. 904, 910, 911 e 927 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), solicita-se ao contribuinte acima identificado, no prazo de 10 (dez) dias contados da ciência deste termo:

- 1) Foi solicitado anteriormente a apresentação de planilha com composição da base de cálculo do PIS e da COFINS segundo a sistemática não cumulativa. Em resposta foram apresentadas planilhas mensais com o detalhamento dos valores solicitados. Explicar a divergência das informações dessas planilhas com as informações na EFD Contribuições do ano calendário 2013.
- 2) Nas planilhas com composições da base de cálculo do PIS e da COFINS apresentadas, verifica-se o "saldo de créditos de meses anteriores". Explicar esses valores.
- 3) Explicar, em relação ao PIS e COFINS, por que o total de créditos apurados no mês não é totalmente descontado no próprio mês da apuração.
- 4) Detalhar os valores informados nos itens abaixo relacionados, relativo à DIPJ 2014, ano calendário 2013. Informar as contas contábeis correspondentes às informações.

##### Ficha 05 A – Despesas Operacionais

04 – Prestação de Serviço por Pessoa Jurídica

17 – Aluguéis

18 – Despesas com Veículos e de Conserv. Bens e Instalações

23 – Encargos de Depreciação

24 – Encargos de Amortização

35 – Outras Despesas Operacionais

## Termo de Intimação Fiscal de 02/02/2017, fls. 92/97

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, de acordo com o disposto nos art. 904, 910, 911 e 927 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), solicita-se ao contribuinte acima identificado, no prazo de 15 (quinze) dias contados da ciência deste termo:

- 1) Conforme planilha apresentada anteriormente, foram detalhados os itens que compuseram a apuração dos créditos para as contribuições de PIS e COFINS. Solicita-se, em relação a cada um desses itens, informar a base legal utilizada para essa apuração. E em relação aos itens que foram considerados como insumos na prestação de serviço, explicar a razão de se utilizar essa classificação.
- 2) Solicita-se a apresentação dos documentos referentes aos lançamentos contábeis listados no anexo deste termo.

## Termo de Intimação Fiscal de 10/01/2018, fls. 488/492.

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, de acordo com o disposto nos art. 904, 910, 911 e 927 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), solicita-se ao contribuinte acima identificado, no prazo de 05 (cinco) dias contados da ciência deste termo:

- 1) Foram verificados nas DACONs do ano calendário 2013 valores referentes a "saldo de crédito de meses anteriores". Solicita-se o detalhamento da origem desse saldo de créditos com informações da atividade/custo/despesa correspondente.

Por outro lado, não se observa que a Autoridade Fiscal tenha registrado o não atendimento a qualquer das demandas formalizadas mediante intimação, do que se conclui que foram devidamente prestados os esclarecimentos e apresentados os documentos demandados.

Já no Termo de Verificação Fiscal formalizado, observa-se, em relação a todas as glosas de créditos relacionadas às rubricas descritas pela Autoridade Fiscal, que a motivação utilizada para as glosas se refere, invariavelmente, à impossibilidade de creditamento em decorrência da inexistência de fundamento legal.

Não se observa, no referido termo, que tenham sido realizadas glosas motivadas pela não apresentação de documentos capazes ou suficientes para comprovação da existência do direito ao crédito.

Em sequência, a Recorrente impugna os lançamentos mediante peça apresentada em 02/03/2018, com a qual informa acatar, dentre as glosas indicadas pela Autoridade Fiscal, o entendimento de que algumas das rubricas mencionadas efetivamente não viabilizam o creditamento. Nessa perspectiva, junta aos autos comprovantes de pagamento da parcela do crédito tributário lançado que reconhece como devida, usufruindo do benefício de redução de 50% (cinquenta por cento) da multa de ofício aplicada.

Com relação à parte do crédito tributário lançado que a Recorrente contesta o entendimento manifestado pela Autoridade Fiscal, além das alegações ilustrativas da sua perspectiva em relação ao direito de crédito da Cofins e da Contribuição para o Pis/Pasep, a

Recorrente apresentou, junto à impugnação, documentos com os quais entende demonstrar que as glosas realizadas pela Fiscalização não se afiguram legítimas.

Em acréscimo, ressalta em diversas oportunidades que vários dentre os documentos apresentados estão sendo juntados por amostragem, ou de forma exemplificativa. São ilustrativas dessa abordagem os seguintes trechos da peça impugnatória:

2. Insumos ligados à serviços de segurança e transporte de valores (orgânicos ou prestados por terceiros)

Conta Contábil	Descrição da Conta	Valor Glosa
33113000	ESCOLTA POR DEMANDA	R\$ 12.259.417,92
33114000	TRANSPORTE DE VALORES	R\$ 128.293.174,20
33115000	ESCOLTA FIXA/VIGILANCIA	R\$ 7.495.092,46
33117000	MUNICOES E ARMAMENTOS	R\$ 17.374,90

[...]

**Com fito de exemplificar** os serviços incluídos nas contas em questão, junta contratos e documentos fiscais dos prestadores de serviço de transporte de valores, vigilância e guarda patrimonial (Doc09), bem como apresentação institucional da TecBan (Doc10), demonstrando que a empresa realiza guarda e transporte de valores por meio de suas 7 bases operacionais distribuídas pelo país.

[...]

4. Assessoria de fornecedores de serviços de TI

Conta Contábil	Descrição da Conta	Valor Glosa
33123000	ASSESSORIAS/AUDITORIA - INSUMOS	R\$ 21.209.707,49

[...]

Então, visando o pleno funcionamento dos sistemas de processamento de dados que administra a operação dos caixas eletrônicos, bem como a manutenção de softwares licenciados e servidores, é imprescindível a contratação de serviço especializado de empresas de tecnologia de informação (TI), que viabilizam o atendimento eletrônico nos Postos de Atendimento Eletrônico (PAE).

Tal despesa se verifica, **por amostragem**, pelos contratos com os fornecedores “M.S.P. INFORMÁTICA LTDA”, “TELEPERFORMANCE CRM S.A.” e “TIVIT TERCEIRIZAÇÃO DE PROCESSOS, SERVIÇOS E TECNOLOGIA S.A.” (Doc12) que seguem juntados aos autos.

[...]

5. Fiscalização de Pontos

Conta Contábil	Descrição da Conta	Valor Glosa
33127000	FISCALIZACAO DE PONTOS	R\$ 4.464.851,91

[...]

Ao glosar os créditos referentes a tal conta contábil, o agente fiscal não observou o caráter imperioso de tal serviço para a consecução das atividades da Impugnante. É por meio dela que são realizados os atendimentos ordinários e emergenciais quanto ao registro de ocorrências, como avarias no equipamento, relatórios de sinistralidade, análise de dados e informações sobre atos criminosos, além de manter registro de tudo envolve tais ações.

**Para exemplificar** a atividade realizada e sua essencialidade, junta contrato e aditivos da prestadora de serviço “PROSEG TEMPORIS – PROTEÇÃO E SEGURANÇA NO TEMPO CERTO LTDA” (Doc13).

[...]

#### 8. Glosas de Créditos com Serviços de Internet e Links

Conta Contábil	Descrição da Conta	Valor Glosa
35602000	REDE CORPORATIVA	R\$ 2.615.749,79
35604000	TELEFONES DE PA'S	R\$ 2.676.417,41
35605000	TELEFONES OPERACIONAIS	R\$ 1.623.549,31

[...]

As despesas lançadas na conta Rede Corporativa (35602000) são insumos aplicados diretamente à prestação dos serviços da Impugnante, pois se trata de serviços de dados contratados para possibilitar o link entre as unidades da Impugnante. Conforme se depreende dos contratos e comunicações com as fornecedoras GVT e Neovia (Doc. 15), trata-se de contratação de pacotes de internet, **por exemplo do fornecedor Neovia** - “Neolink Internet 100 1 Mbps”, para a Impugnante e seus Pontos de Atendimento. Os caixas “Banco24Horas”, seja em estabelecimentos próprios, seja em estabelecimentos de terceiros (Outsourcing para Bancos diversos) precisam de link de internet para funcionamento e transferência dos dados dos atendimentos efetuados.

[...]

#### 12 . Condomínios de PAs

Conta Contábil	Descrição da Conta	Valor Glosa
35209000	CONDOMINIOS DE PA'S	R\$ 455.238,22

[...]

Considerando que a legislação prevê a possibilidade de creditamento das despesas com o aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa<sup>8</sup>, é claro que estes contratos assim estão enquadrados. Não há como dissociar as obrigações contratuais da Impugnante se elas provêm de uma mesma fonte. Logo, não há como desconsiderar os créditos gerados por esta parcela do contrato de aluguel, devidamente celebrado com pessoa jurídica.

Para demonstrar tais cláusulas e despesas, junta, **de modo exemplificativo**, dois contratos de locação de área de PA, ambos em shoppings centers (Doc 24)

[...] {Destaques nossos}

A apresentação por amostragem (ou de modo exemplificativo) de documentos comprobatórios no processo em pauta tem relevância quando considerado o contexto em que se desenvolveu o procedimento fiscal supradescrito, que reclama atenção para a exata conformação do lançamento.

As glosas foram promovidas sob premissa jurídica categórica: a de que a rubrica, em si mesma considerada, não ensejaria direito a crédito por inexistência de previsão legal. Não se cuidou, no procedimento fiscal, de questionamento voltado à identificação de quais dispêndios, na composição daquela rubrica, preencheriam ou não os requisitos legais do creditamento. Tampouco se exigiu do sujeito passivo, em intimação específica, a apresentação de elementos destinados à segregação material e quantitativa de parcelas eventualmente creditáveis.

O lançamento, portanto, foi estruturado em chave abstrata e excludente. Nessa senda, imperioso se faz considerar que foi contra essa imputação que a defesa se articulou.

Observa-se, entretanto, que o Julgador de piso analisou as alegações e documentos apresentados pela Recorrente (então Impugnante) sob outro prisma. Realizou um juízo de suficiência documental e segmentada em desfavor do contribuinte, conforme adiante se demonstra.

Tal abordagem pode ser observada na análise relativa ao item “3. Operação terceirizada”, quando o acórdão objurgado delibera no sentido de que não foi realizada segregação entre os serviços relacionados à Operação de Ponto de Atendimento e à Manutenção de Ponto de Atendimento e aqueles relativos “*aos itens Limpeza de Ponto de Atendimento e Comunicação Visual e Adesivagem*”. Em que pese o Julgador reconheça que os dispêndios com os primeiros dão direito ao crédito, a não segregação é utilizada como motivação para manutenção integral das glosas relativas à conta contábil correspondente a esse tópico.

Veja-se o trecho:

Consultando-se a especificação dos serviços contratados pela TECBAN perante a BAHACARD BRASIL LTDA, fls. 1287/1298, verifica-se a existência de serviços relacionados à atividade-fim da TECBAN, como a Operação de Ponto de Atendimento e a Manutenção de Ponto de Atendimento.

Em contrapartida, tem-se também o registro de serviços considerados como atividade-meio para a TECBAN, como a Limpeza de Ponto de Atendimento e a Comunicação Visual e Adesivagem (serviços de limpeza em todos os acessórios utilizados para sinalizar os pontos de atendimento, além da colocação dos adesivos propriamente ditos).

Dessarte, **com base na orientação contida no Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, haveria que se considerar como possível o desconto de crédito em relação aos serviços relacionados à Operação de Ponto de Atendimento e à Manutenção de Ponto de Atendimento.** Por outro lado, se teria que glosar os créditos apurados em relação aos itens Limpeza de Ponto de Atendimento e Comunicação Visual e Adesivagem (este último na parte que tem a ver com a limpeza da adesivagem).

Todavia, não sendo possível se efetuar tal segregação, visto os dispêndios estarem registrados de modo global na conta 3311000 – Operação de Terceiros, o meu voto é no sentido da manutenção da glosa neste tópico debatida. [Negrito na transcrição – sublinhado do original]

O mesmo acontece com o item “4. Assessoria de fornecedores de serviços de TI”, conforme se pode observar nos seguintes trechos do voto vencedor:

Cotejando-se os autos foram encontrados os contratos celebrados entre a TECBAN e a M.S.P. INFORMÁTICA LTDA, fls. 1030/1245, além dos contratos pactuados com a TELEPERFORMANCE CRM S/A, fls. 1245/1282.

Conforme observado na Cláusula 1 do contrato firmado com a M.S.P. INFORMÁTICA LTDA, aludido contrato estabelece os termos e condições aplicáveis à aquisição (diretamente ou por meio de empresas de leasing) de softwares ou produtos desenvolvidos e/ou representados pela M.S.P. para uso da TECBAN.

Como já foi visto, na disponibilização dos serviços na rede Banco24Horas existe um complexo sistema de processamento de dados (item 1.03 da LC 116/03) pelo qual a TECBAN interliga os pontos de autoatendimento situados em diversos pontos do País às instituições financeiras em que os tomadores dos serviços possuem conta bancária (item 15.03 da LC 116/03). **Logo, é possível se afirmar que a contratação de programas de computador (softwares) diz respeito à atividade-fim e atende aos critérios de essencialidade e de relevância estabelecidos pelo Poder Judiciário.**

**Nesse contexto, a princípio as despesas decorrentes do contrato acima referido podem ser aceitas sob a conotação de insumos.**

[...]

Demais disso, a se julgar pelos elementos disponibilizados pela Defendente, não há como se aferir se os pagamentos efetuados para a M.S.P. INFORMÁTICA e demais pessoas jurídicas pela Defesa indicadas tenham alcançado o total de R\$ 21.209.707,49, tampouco que tenham sido contabilizados na conta item

33123000 – ASSESSORIAS/AUDITORIAS (ou na conta “Assessorias advocatícias, administrativas, contábeis, entre outros”, conforme terminologia do Plano de Contas), consoante versão pela Defendente apresentada.

Quanto ao ônus da prova, tem-se o inc. III do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), a estabelecer que “A impugnação mencionará: [...] os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir”.

Nesse cenário, restando claramente comprovado não ter a Contestante apresentado provas documentais no sentido da existência de pagamentos relacionados à sua atividade principal, no total de R\$ 21.209.707,49, há que se manter a glosa fiscal em debate. [Negrito na transcrição – sublinhado do original]

Evidencia-se que, em que pese tenha o Julgador identificado a existência de contrato apresentado pela Impugnante com características que demonstravam a possível existência de direito a parte do crédito apurado, compreendeu apropriado manter toda a glosa sob o argumento de que as provas não eram suficientes para comprovar o total alegado, analisando a documentação sob o viés da suficiência documental.

Essa análise foi realizada apesar de a Impugnante ter mencionado que a documentação estava sendo apresentada por amostragem e apesar de não ter havido interação correspondente, no curso do procedimento fiscal, tendente a realizar a referida segregação.

De modo similar, verifica-se, ainda, no seguinte trecho da análise do item “6. Comunicação Visual”:

O item 1 do contrato celebrado com a pessoa jurídica LEONARDO HENRIQUE DO CARMO ROQUE DA SILVA – ME estabelece que o objeto do contrato é “a prestação de serviços de infra-estrutura em instalações e afixação de equipamentos de autoatendimento bancário e manutenção no ponto de atendimento [...]”, com o que o item em voga a princípio poderia ser considerado como insumo passível de crédito na sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins.

Entretanto, faltou para a Defendente apresentar um demonstrativo contemplando os pagamentos a este título efetuados no total de R\$ 278.418,15, além dos registros contábeis e dos documentos a eles relacionados, de sorte a estabelecer um liame preciso entre os contratos e a glosa fiscal, sem o que não há como se acolher a pretensão da Impugnante. [Destaques nossos]

Tratamento semelhante é realizado na análise do item “8. Serviços de Internet e Links”, conforme se verifica no seguinte trecho:

Na Rede Corporativa estaria contida contratação de pacote de internet com a GVT necessário à ligação entre mencionados postos e as instituições financeiras, de maneira a viabilizar a prestação dos serviços requisitados pelos clientes.

Já nos Telefones de PA's o contrato com a TELEMAR implicaria na possibilidade de o usuário dos serviços comunicar à TECBAN eventual dificuldade encontrada na rede Banco24Horas.

Ocorre que os contratos cujas cópias foram apresentadas, firmados com a GVT e a TELEMAR, não se mostram precisos no sentido da confirmação da tese da Defendente.

Como acima informado, no contrato com a GVT o objeto foi a prestação do Serviço de Comunicação Multimídia (SCM) **cuja especificação não demonstrou se referir ao fornecimento da internet necessária ao regular funcionamento dos postos de autoatendimento, o que me leva a manter a glosa do item Rede Corporativa.**

Quanto ao contrato com a TELEMAR, demonstrou ter por objeto, além do Serviço de Comunicação Multimídia (SCM) acima referido, a prestação do Serviço Telefônico Comutado (STFC) que é definido como "o serviço de telecomunicações, que por meio de transmissão de voz e outros sinais, destina-se à comunicação entre pontos fixos determinados, utilizando processos de telefonia", **o que por si só não implica dizer que tais serviços são prestados exclusivamente nas ATM's,** podendo serem fornecidos, também, para a área administrativa da empresa, o que me leva a também manter a glosa do item Telefones da PA's. [Destques nossos]

Veja-se, ainda, a análise quanto ao item “11. Gastos com veículos e combustíveis/lubrificantes”:

Registrou a Impugnante que para a locomoção de técnicos de manutenção, ativação e desativação de PA's e ATM's, fiscalização dos pontos e escolta armada se faz essencial o uso de veículos automotores. Que para tanto utiliza automóveis utilitários, empregados por técnicos especializados da TECBAN para a locomoção das centrais de operação até os PA. Para comprovação dos gastos com locação, afirmou que juntou notas fiscais e emails de solicitação de aluguel de veículos (Doc 21).

[...]

Nesse contexto, a solução do presente litígio **gira em torno da aferição da capacidade probatória da documentação apresentada pela Defendente,** no sentido de demonstrar que os valores glosados dizem respeito a encargos relacionados à sua efetiva prestação de serviços em seus postos de autoatendimento.

[...]

Nesse diapasão, tendo como carentes de efeitos probatórios os documentos pela Defesa apresentados, voto pela manutenção das glosas especificadas no item 11 – Gastos com veículos e combustíveis/lubrificantes.

A atribuição do ônus de realizar uma segregação foi também utilizada como fundamento para a manutenção das glosas relativas ao item “12. Condomínio de PA’s”. Senão vejamos:

No tópico ora analisado, a despeito de a locação não dizer respeito a um prédio, mas a espaços em shoppings centers de diversas cidades do País, **a princípio entendo que a norma acima apresentada contempla a possibilidade da tomada de créditos.**

[...]

Não obstante seja este o meu entendimento, não vejo como deixar de lado o fato de os contratos acima apresentados preverem o pagamento de valores adicionais, como fundos de promoção de propaganda e despesas com segurança, manutenção, limpeza, etc., em relação aos quais não vislumbro como enquadrar tais dispêndios no acima transcrito inc. IV do art. 3º, tampouco no conceito de insumos estabelecido pelo inc. II do mesmo art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

**E como a defendente não apresentou demonstrativo segregando os dispêndios com a locação dos espaços nos shoppings centers das despesas administrativas acima referidas, para as quais não há o direito ao crédito, voto pela impossibilidade deste Colegiado reverter a glosa em análise. [Destaque nosso]**

Por sua vez, no item “13. Créditos com suprimentos para ATM’s e Outsourcing”, o julgador de piso entendeu que a Impugnante deveria ter apresentado notas fiscais e registros contábeis para respaldar sua defesa, considerando a apresentação de contratos uma prova frágil. Senão vejamos:

Demais disso, em atendimento a intimação da unidade preparadora apresentou demonstrativo em que relacionou as operações com Suprimentos para ATM por ela consideradas como insumos, fls. 1679/1693.

Não obstante tenha desta forma procedido, **deixou de apresentar as cópias das notas fiscais necessárias para respaldar os itens pela Defesa tidos como insumos, além dos registros contábeis concernentes às operações em foco,** o que me leva a considerar como insuficiente a instrução probatória em análise.

[...]

De fato, **a mera disponibilização de cópias dos contratos firmados com a REGISPEL e com a STARPEL não representa fundamento suficiente para reversão da glosa visto os mencionados documentos não especificarem, no período objeto da ação fiscal, a existência de pagamentos pela TECBAN cujo somatório seja coincidente com o total da glosa impugnada.**

Nesse contexto, dada a fragilidade da prova pela Defendente apresentada, firmo posicionamento no sentido da legalidade das glosas neste tópico debatidas. [Destques nossos]

Vale enfatizar que as glosas foram efetuadas com base em tese jurídica de que a própria rubrica, tomada como um todo, não comportaria creditamento. No âmbito da fiscalização, não houve apuração destinada a discriminar, dentro de cada uma dessas contas, quais dispêndios atenderiam (ou não) aos pressupostos legais do crédito. Também não foi expedida intimação específica ao contribuinte para que apresentasse documentação e critérios voltados à segregação fática e à quantificação de eventual parcela creditável.

Portanto, releva repetir que o lançamento foi estruturado em chave abstrata e excludente, o que torna imperioso considerar que foi contra essa imputação que a defesa se articulou.

Nesse diapasão, compreendo que não se afigura tecnicamente adequado converter, já na fase litigiosa, a análise das glosas concebidas como integrais e jurídicas em um juízo de insuficiência documental e segmentada em desfavor do contribuinte.

É certo que a impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar, e que ao interessado incumbe a prova dos fatos que alegar. Contudo, tal regra de atribuição do *ônus probandi* não pode ser dimensionada passando ao largo da motivação utilizada para o lançamento que deve delimitar, desde sua origem, os contornos fáticos da exigência. O Decreto nº 70.235/1972 exige que o auto de infração consigne a descrição dos fatos e os elementos necessários à compreensão da exigência, ao passo que a Lei nº 9.784/1999, sem afastar o ônus probatório do administrado, preserva o dever de instrução do órgão competente e impõe a motivação dos atos administrativos.

Ora, se o Fisco utilizou como motivação para as glosas um critério de direito (inexistência de previsão legal) e abrangente (contemplando toda a rubrica/conta contábil), o julgador que reconhece que a tese absoluta não se sustenta (já que há hipóteses creditáveis na rubrica/conta contábil), não pode conduzir o debate para um novo fundamento implícito: “agora o problema é que o contribuinte não provou, documento por documento, a parcela creditável”, mantendo toda a glosa por insuficiência probatória.

A abordagem empreendida pelo acórdão objurgado ignora a abrangência originária alargada da motivação fiscal e, mais que isso, introduz uma assimetria incompatível com a racionalidade do sistema: o contribuinte que colabora, trazendo documentos para demonstrar a impropriedade da glosa genérica, acaba exposto ao risco, como foi o caso, de sofrer decisão mais gravosa do que aquele que apenas tivesse apontado que o lançamento comportaria depuração em razão da imprecisão na abrangência da motivação.

Revela-se imprescindível considerar que o lançamento foi formalizado em momento anterior à consolidação do critério de essencialidade/relevância para qualificação dos dispêndios como insumo, trazido pelo STJ (Tema 779), e à sua recepção administrativa pelo Parecer Normativo COSIT nº 5/2018. Por isso, observa-se que ele se operou com glosa mais abrangente, fundada na premissa jurídica então usualmente adotada.

O julgamento de primeiro grau, todavia, foi realizado já sob a égide do novo entendimento.

Assim, identificam-se situações em que a própria evolução da exegese jurídica afastou a premissa totalizante adotada no lançamento, passando-se a admitir que ao menos parte de alguns dos dispêndios compreendidos nas rubricas glosadas pode, em tese, gerar crédito.

Por conseguinte, uma vez desconstituído o fundamento abstrato da glosa tal como lançada, não se mostra consentâneo com o devido processo administrativo fazer recair sobre o contribuinte, sem prévia delimitação fiscal nesse sentido, a consequência de não haver produzido, desde logo, prova analítica exaustiva de uma segmentação que jamais lhe foi exigida no procedimento fiscal.

Vale registrar que a motivação mais abrangente do lançamento, decorrente do entendimento vigente à época da lavratura, não conduz à sua invalidação enquanto ato, mas impõe que seu alcance seja reavaliado à luz do critério reconhecido como adequado à época do julgamento — o que desloca a controvérsia do “tudo ou nada” para a necessária depuração dos dispêndios.

Nessa conformação, compreendo que houve cerceamento do direito de defesa da Impugnante na abordagem empreendida pelo Julgador de piso ao promover uma mutação do eixo decisório, fazendo sair de cena a afirmação de inexistência absoluta do direito creditório sobre a rubrica e ingressando em discussão probatória fina sobre a extensão quantitativa do direito, sem que essa segunda controvérsia tenha sido adequadamente instaurada na fase fiscal.

Não se trata, pois, de mera valoração ordinária da prova. Trata-se da alteração substancial do fundamento apto a sustentar a manutenção, ainda que parcial, da exigência.

Compreendo que se mostrava imperiosa a realização de diligência, nos termos dos arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235/1972, para segregar, com base em critérios objetivos e documentação pertinente, quais itens efetivamente atendem aos requisitos de essencialidade ou relevância delineados no PN COSIT nº 5/2018, com o consequente afastamento da glosa na parcela comprovadamente creditável e manutenção apenas do que não se subsuma a tais parâmetros ou não sejam devidamente comprovados, oportunizada à Impugnante a apresentação dos documentos pertinentes.

A realização da diligência, necessária à solução da lide, revela-se aqui muito mais consentânea com o devido processo do que a manutenção parcial da exigência por alegada insuficiência da prova espontaneamente produzida.

Considere-se que a jurisprudência administrativa é firme no sentido de que a nulidade por cerceamento de defesa reclama demonstração de efetivo prejuízo. No caso em pauta, o prejuízo se revela precisamente na opção, que reputo indevida, do Julgador de piso que, a pretexto de valorar os documentos acostados voluntariamente por amostragem, mantém

parcela da glosa com base em insuficiência probatória imputável ao contribuinte, quando não lhe foi demandada, em momento anterior, a devida comprovação.

## CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer o recurso voluntário apresentado e, no mérito, dar-lhe provimento para declarar nulo o acórdão recorrido por cerceamento do direito de defesa.

*Assinado Digitalmente*

**RAMON SILVA CUNHA**