



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

**Processo n°** 10670.000797/2010-96  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-001.314 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de fevereiro de 2014  
**Matéria** IRPJ - Omissão de Receitas  
**Recorrente** MAXI NORTE LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Exercício: 2007

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. EXTRATOS BANCÁRIOS FORNECIDOS PELA PRÓPRIA FISCALIZADA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do lançamento em face de provas obtidas por meios ilícitos na situação em que os extratos bancários foram apresentados pela própria fiscalizada, em cumprimento do dever legal de prestar informações ao Fisco e em resposta a intimação escrita da Autoridade Fiscal. Não se cogita, na espécie, de quebra de sigilo bancário.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PROCEDÊNCIA.

Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

REVENDA DE CARTÕES TELEFÔNICOS.

Integra a receita tributável, para fins de apuração do lucro presumido, a totalidade dos valores percebidos nas operações de revenda de cartões telefônicos aos varejistas e/ou consumidores finais. A empresa que adquire os cartões da concessionária para posterior revenda o faz em nome próprio, assumindo os custos e o risco do negócio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Marcelo de Assis Guerra, Hélio Eduardo de Paiva Araújo, Eduardo de Andrade, Guilherme Pollastri Gomes da Silva e Alberto Pinto Souza Junior.

## Relatório

MAXI NORTE LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 09-43.349, de 05/04/2013, da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora/MG, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Trata o presente processo de autos de infração para constituição de créditos tributários de IRPJ (fl. 5), CSLL (fl. 35), PIS (fl. 18) e COFINS (fl. 27), por fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2006. O total da exação alcançou R\$ 4.879.456,35, incluídos multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até a data do lançamento, conforme Demonstrativo à fl. 2.

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 41/58) descreve os procedimentos do Fisco, intimações e respostas do contribuinte, e informa sobre o regime de tributação com base no lucro presumido, por opção do contribuinte. Suas conclusões se encontram no item **III – ANÁLISE DOS FATOS E DAS INFORMAÇÕES OBTIDAS**, do qual transcrevo excertos a seguir, para maior clareza.

Preliminarmente é necessário salientar que o contribuinte em seus atendimentos por escrito e em todas as suas manifestações verbais sempre afirmou e reafirmou que a sua atividade era de prestação de serviços e não vendas ou revendas de cartões telefônicos. Ressaltou também que a sua atividade não era de prestação de serviços de telecomunicações uma vez que não possuía autorização para tanto, e sim serviços de distribuição de cartões telefônicos. No entanto do exame das operações realizadas pela Maxitel com a Maxi Norte e desta com os pontos de vendas não restou dúvidas a esta Fiscalização de que as operações realizadas pela Maxi Norte são meramente comerciais uma vez que adquire (compra) os cartões telefônicos da Maxitel por um preço pré-fixado e os revende aos pontos de vendas, por sua conta e risco, tendo inclusive a liberalidade de praticar preços diferenciados para os postos de vendas. Foi inclusive o que informou a esta Fiscalização em 05.03.2010 ao ser questionado sobre qual seria o percentual médio de remuneração repassado aos pontos de venda e assim respondeu " em relação à remuneração do ponto de venda, a mesma é variável", fls. 1171. Na aquisição dos cartões telefônicos por parte da Maxi Norte a Tim Maxitel emite nota fiscal de prestação de serviços de telecomunicações

(NFST) para a Maxi Norte com o CFOP 5303 e informa na nota "prestação de serviços de comunicação a estabelecimento comercial", estas notas são escrituradas em seu Livro de Registro de Entradas. Ao revender os cartões para os postos de venda em alguns casos emitiu notas fiscais de simples remessa e em outros não emitiu. Em seus atendimentos o contribuinte procurou sempre informar e repetir que "os contratos firmados com as operadoras deixavam bem claro em suas cláusulas que compete a Maxi Norte, a prestação de serviços de distribuição de tais créditos de telefonia móvel, figurando-se como verdadeira prestação de serviços na modalidade de obrigação de fazer (distribuir os créditos)". Fls. 540; tendo inclusive anexado cópia do contrato firmado com a Maxitel em 11 de Março de 2003.

Da análise do "CONTRATO PARTICULAR DE FORNECIMENTO DE PRODUTOS E OUTRAS AVENÇAS", de 11.03.2003, fls. 544 a 563, apresentado pela sociedade empresária restou ainda mais reforçada convicção de que as operações eram de compra e venda e não apenas de distribuição de cartões telefônicos. O próprio título do contrato não menciona a palavra "prestação de serviços", Aliás esta palavra não é mencionada em nenhuma cláusula, parágrafo ou qualquer linha do mencionado contrato de vinte e uma páginas aí incluídos os anexos I e II. No entanto as palavras venda, revenda e comercialização, como sendo obrigações da Maxi Norte apareceram em várias cláusulas no mencionado documento que será citado e as vezes comentado a seguir.

[ excertos do contrato e comentários do Fisco ]

Diante de tantas evidencias claramente postas no presente contrato podemos concluir serenamente que este não é um contrato de prestação de serviços, como o seu próprio nome diz, é um contrato de "Fornecimento de Produtos e Outras Avenças" que embora tenha adotado este nome na maioria das suas cláusulas percebe-se muita semelhança com o Contrato de Compra e Venda, e as operações nele descritas e praticadas pela Maxi Norte são efetivamente operações de compra e venda.

Também restou claramente evidenciado pelo contrato e pela documentação apresentada que a Maxi Norte não é consignatária nem procuradora da prestadora de serviços Tim Maxitel. Ao comprar os cartões telefônicos da Tim Maxitel a Maxi Norte detém a sua propriedade e os revende aos pontos de venda por sua conta e risco. O contrato firmado entre as partes deixa a Tim Maxitel alheia a qualquer responsabilidade na relação que a Maxi Norte venha a estabelecer com terceiros "para o desenvolvimento, por sua própria conta e risco, das atividades previstas no presente contrato." É o que estabelece o item 12.3. do referido contrato.

O fato das notas fiscais serem emitidas com o CFOP 5303, "Prestação de serviços de comunicação a estabelecimento comercial" ou "Prestação de serviços de comunicação para contribuintes" não define a natureza da empresa mas permite-nos imaginar que seja de natureza comercial e não mera prestadora de serviços.

É irrelevante o fato de existirem preços de vendas ou margens de remuneração pré-estabelecidas ou pré-fixados.

Estando descaracterizada apenas a prestação de serviços, até porque a distribuição dos cartões telefônicos para os postos de vendas já está incluída nas vendas ou revendas, os valores recebidos dos postos de vendas pela Maxi Norte constituem sem qualquer dúvida receitas de sua atividade e esta é a sua receita bruta tributável na sistemática do Lucro Presumido, CSLL, PIS e COFINS.

Conforme preceitua a legislação em vigor, a base legal para incidência das contribuições para o PIS e COFINS é o valor do faturamento mensal, correspondente à Receita bruta das pessoas jurídicas de direito privado, e para incidência do IRPJ e CSLL, por estimativa ou pelo lucro presumido é a Receita Bruta mais acréscimos. Entende-se por Receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, conforme dispõe a Lei nº 9.718/98.

Não existe na legislação tributária Federal previsão de calcular a receita bruta aplicando sobre o valor das compras um determinado percentual e sobre este valor obtido aplicar os coeficientes de presunção do lucro estabelecidos para efeito de apuração do lucro presumido. Ao adotar este procedimento, calculando o seu lucro presumido com a aplicação do percentual de 2 % sobre o valor das compras (coincidente com o valor das vendas), e em seguida aplicando o percentual de 32 % sobre o valor obtido no cálculo do percentual de 2 %, a sociedade empresária inovou.

É preciso distinguir com clareza o que é receita e o que é lucro. Receitas são os valores percebidos na realização de determinada atividade seja civil ou comercial. Lucro é o resultado positivo obtido em decorrência da realização desta atividade. No caso de atividade comercial o lucro ou prejuízo, é calculado no confronto entre Receitas menos custos e despesas. Podemos ter atividade em que obtém-se receitas e no entanto o lucro (resultado) é negativo. No presente caso receita é a totalidade dos valores recebidos pela Maxi Norte dos Pontos de Vendas e é sobre estes valores que devem incidir os percentuais de presunção do lucro presumido.

Este inclusive foi o entendimento adotado pela Superintendência da 7ª Região Fiscal da Receita Federal do Brasil ao solucionar a consulta de nº 035 em 09 de Fevereiro do ano de 2000, quando assim concluiu: "na revenda de cartões telefônicos, constitui receita da revendedora a totalidade dos valores recebidos de seus clientes, e, por conseguinte, tal receita sofre a incidência das contribuições sociais sobre o faturamento — PIS e COFINS —, bem como entra no cômputo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro".

Ao receber os valores referentes as revendas dos cartões dos Pontos de Vendas, a Maxi Norte não o faz em nome ou por conta da Tim Maxitel, mas sim em nome e por conta própria. É bom salientar mais uma vez que a Maxi Norte não é consignatária nem procuradora da Tim Maxitel. A **receita** é, na integridade da Maxi Norte, muito embora o **lucro** da operação signifique apenas uma fração do valor recebido, o que, aliás, acontece com praticamente todas as atividades.

Entre a Maxitel e a Maxi Norte e entre a Maxi Norte e os pontos de vendas são realizadas típicas operações de compra e venda. Nesta atividade o lucro pode ser tributado pelo imposto de renda de duas formas. No caso do Lucro real apura-se o resultado confrontando receitas menos custos e despesas com adições e exclusões de outros valores previstos na legislação. O resultado obtido pode até ser negativo e neste caso nada resta a tributar. Na sistemática do lucro presumido como o próprio nome diz o valor a tributar é presumido obtendo-o pela aplicação de determinados percentuais **fixados em lei** sobre a receita bruta. Sendo a atividade comercial o percentual é de **8 %** sobre a receita bruta obtida e no caso de prestação de serviços o percentual é de 32 %. Caso a lucratividade da empresa seja inferior aos percentuais estabelecidos em lei a empresa tem a opção de apurar o lucro real e pagar o valor efetivamente devido ou até de nada pagar, não existe a hipótese da própria empresa estabelecer outros percentuais senão os que já estão previamente previstos em lei.

No caso da empresa fiscalizada o percentual por ela estabelecido foi de 2% incidente sobre os valores das compras de cartões telefônicos.

Esta fiscalização teve conhecimento de duas consultas de contribuintes formuladas junto a Secretaria Estadual da Fazenda do Estado de Minas Gerais, fls. 1205 a 1211. Ambas trataram da emissão de documentos fiscais bem como de destaque de ICMS, concluindo em ambas que o fato gerador do ICMS ocorre no momento da entrega (saída) dos cartões a terceiro, real ou simbólica, promovida pelo estabelecimento prestador do serviço. A de nº 216/2004 de 24/11/2004 foi formulada por empresa que aparentemente exerce atividade assemelhada à atividade exercida pela Maxi Norte. No entanto em sua consulta define-se como empresa "prestadora de serviços de intermediação e distribuição de cartões telefônicos" e informa que o cartão telefônico é solicitado à Tim Maxitel. Pelo que pude constatar a Maxi Norte não exerce mera atividade de prestação de serviços de intermediação e distribuição de cartões telefônicos uma vez que os adquire (compra) e posteriormente os revende aos Postos de Vendas. A consulta de nº 094/2002 reformulada em 18.12.2004 foi formulada pela Tim Maxitel, que informa ser prestadora de serviços de comunicação e que "com intuito de concentrar esforços em suas atividades primordiais busca empresas que possuam especialização em determinadas atividades acessórias, tais como: vigilância e limpeza, transporte e logística." Informa ainda que utilizará empresa de tecnologia que detém "Know-how" para recarga virtual, e também efetuará recarga por PIN Code. Em nenhum momento da consulta mencionou que venderá cartões telefônicos para outras empresas que posteriormente os revenderão para os Postos de Vendas. Neste aspecto considero que esta consulta, assim como a consulta anteriormente mencionada ficaram prejudicadas por conterem vícios de origem e não explicitarem de forma clara e objetiva as verdadeiras operações de compra e venda realizadas entre a Tim Maxitel e as ditas empresas distribuidoras (revendedoras).

Cumpre-me destacar que em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 06 o contribuinte em 31.03.2010, elaborou nova planilha que denominou "Apuração sobre serviço de Recargas", com base nas NFST, chegando a valores de base de cálculo divergentes dos valores da planilha por ele mesmo apresentada em 05.03.2010 que naquela oportunidade denominou "Apuração Sobre Venda de Recargas", e cujos valores que constavam da planilha anterior foram os valores por ele considerados na sua DIPJ. Diante da informação do contribuinte de que "O valor de **vendas de recargas** é igual ao valor de recebimento dos cartões de recarga da Maxi Norte pela Maxitel, **lembrando que a Maxi Norte distribui os referidos cartões aos pontos de venda pelo mesmo valor adquirido**", estes foram os valores adotados por esta Fiscalização como sendo os valores das receitas auferidas e que deveriam ser tributadas pela sociedade empresária.

Sobre os valores das receitas brutas mensais informadas pelo contribuinte em sua planilha de fls. 1185, apresentada em 31.03.2010, e planilha de fls. 51, elaborada por esta fiscalização foram calculados os valores do imposto de renda pelo lucro presumido (Coeficiente de 8 %), CSLL, PIS e COFINS. Os valores efetivamente recolhidos pelo contribuinte referentes a estes tributos foram devidamente compensados. Os valores recolhidos do IRPJ e da CSLL foram compensados diretamente no Auto de Infração e os valores recolhidos a título de PIS e COFINS, foram compensados em planilhas anexas, fls. 59 e 60, que fazem parte integrante deste Termo e do Auto de Infração.

A exposição acima fundamenta o lançamento da infração 002 do auto de infração do IRPJ (fls. 8/9), cujos valores estão sintetizados na planilha à fl. 59

Além da infração acima, também foi apurada omissão de receitas com base em depósitos bancários cuja origem a contribuinte, devidamente intimada, não conseguiu comprovar com documentos hábeis e idôneos. Os valores se encontram resumidos na planilha à fl. 60, constituem a infração 001 do auto de infração do IRPJ (fl. 7) e a descrição dos fatos se encontra às fls. 56/57 do Termo de Verificação Fiscal.

Ciente das exigências e com elas inconformada, a contribuinte apresentou impugnação ao lançamento (fls. 1376/1411) em que, em apertadíssima síntese:

- Afirma que, ao negociar com cartões de celular, estaria realizando negócio em nome de terceiro qualificado a fazê-lo.
- Questiona a interpretação feita pelo Auditor-Fiscal sobre o contrato firmado com a Tim Maxitel, relaciona o que entende como dúvidas naquela análise e invoca a aplicação do art. 112 do CTN, diante do princípio “*in dubio pro réu*”.
- Reclama que o lançamento padeceria de vício insanável, causa de nulidade, por falta de motivo.
- Alega que o auto de infração teria infringido o art. 110 do CTN, ao alterar a forma e o conteúdo das operações da interessada, na tentativa de classificá-las como compra e venda, sendo essa mais uma causa de nulidade do lançamento.
- Sustenta a existência de ofensa ao princípio da segurança jurídica, pelo que seria necessária a aplicação do art. 108 do CTN. Não haveria norma tributária federal expressa que classifique suas atividades como de compra/venda.
- Reafirma a correção da base de cálculo por ela oferecida à tributação, e afirma que o Fisco teria desconsiderado seu critério para adotar outro diferente.
- Aduz que a tributação com base em depósitos bancários de origem não comprovada constituiria *bis in idem*.

Posteriormente, em 10/07/2012, apresentou aditamento à impugnação (fls. 1566/1569), na qual questiona a utilização de extrato bancários sem autorização judicial, o que se constituiria em vício insanável, causador de nulidade do lançamento.

A 1ª Turma da DRJ em Juiz de Fora/MG analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 09-43.349, de 05/04/2013 (fls. 1583/1610), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2006*

*SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO.*

*Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação, a qual se caracteriza pela transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo*

*eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.*

#### *RECEITA DE VENDAS DE CARTÕES TELEFÔNICOS.*

*As receitas de vendas de cartões telefônicos auferidas por pessoa jurídica que não se qualifica como concessionária de serviço público de telecomunicação não constituem receitas decorrentes da prestação desse tipo de serviço.*

#### *OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.*

*Caracterizam-se omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

#### *DECORRÊNCIA. INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA.*

*A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se no que couber aos litígios decorrentes, no caso relativo à CSLL, PIS/Pasep e Cofins, quanto à mesma matéria fática.*

Ciente da decisão de primeira instância em 14/05/2013, conforme Aviso de Recebimento à fl. 1619, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 11/06/2013 conforme carimbo de recepção à folha 1621.

No recurso interposto (fls. 1621/1665), a recorrente alega preliminarmente os pontos que se seguem:

Afirma a nulidade do lançamento, diante da quebra de seu sigilo bancário sem autorização judicial. Invoca decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 389080<sup>1</sup>, em 15/12/2010, e pede o sobrestamento do julgamento administrativo.

Sustenta que seria impossível efetuar lançamentos exclusivamente com base em extratos bancários, e colaciona jurisprudência administrativa em favor de sua tese. Conclui que sua receita bruta seria apenas 2% do total das entradas bancárias, já que “os 98% dos valores restantes pertencem a operadora e aos pontos de venda”.

Alega cerceamento ao seu direito de defesa, diante das diferenças entre as bases de cálculo dos quatro tributos lançados. Prossegue afirmando que “as receitas financeiras que a Recorrente tiver obtido no período fiscalizado, e que podem estar contidas nos depósitos informados nos extratos bancários e que foram utilizados para o lançamento, não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, mas integrariam as bases da CSLL e do IRPJ”. O cerceamento ao seu direito à ampla defesa e ao contraditório residiria na aplicação da presunção, pelo que não lhe seria possível “discutir, por exemplo, se todos os ingressos constantes da conta bancária da Recorrente são de fato valores que integrariam as bases de todos os tributos”.

<sup>1</sup> Trata-se, na verdade, do RE 389808.

No mérito, a interessada traz os argumentos abaixo sintetizados:

Sob o título “*Da impossibilidade da Recorrente comprar e vender os serviços de telecomunicações contidos nos cartões de recarga*”, a contribuinte sustenta que teria havido erro na interpretação de suas razões de impugnação. Suas atividades não seriam de compra e venda de cartões de telefonia móvel, nem de compra e venda de serviços de telecomunicação, mas sim de mera prestação de serviços de agenciamento e distribuição.

Procura fazer a distinção entre o serviço de telecomunicação de telefonia móvel (que não é a sua atividade) e o meio físico que o contém, denominado cartão de recarga. Colaciona soluções de consulta do Fisco Estadual, nas quais estaria claro o entendimento de que o cartão de celular é mero meio físico que disponibiliza o serviço de telecomunicação nele contido. Cita também a Solução de Consulta nº 325, de 29/10/2004, da Receita Federal, e combate o entendimento a ela dado pelo acórdão recorrido.

Conclui afirmando que “*salta aos olhos que a Recorrente realizou negócios em nome de terceiro qualificado a fazê-lo. Neste contexto, subsume-se à prática de efetiva prestação de serviços, e não de atos de mercancia, atuando junto ao consumidor final como agente ou distribuidor da operadora, e não como comerciante*”. Sua atuação, nesse sentido, estaria prevista no art. 710 do Código Civil.

Prossegue apontando pontos em que entende que teria sido incorreta a interpretação do contrato firmado entre a recorrente e a Maxitel. O fornecimento de cartões, objeto do contrato, não poderia ser tido como compra e venda. Menciona o antigo contrato, que previa expressamente a compra e venda de cartões, já rescindido por ocasião dos fatos aqui discutidos. O novo contrato, então em vigor, não mais previa a compra e venda, mas tão somente a distribuição dos cartões, o que, por sua ótica, reforça que não se poderia mais cogitar de relação de compra e venda. Sustenta que o Fisco não teria carreado aos autos provas inequívocas quanto à relação efetiva entre a recorrente e a Maxitel, nem entre a recorrente e os pontos de venda, de tal forma que não pode ser descaracterizada a prestação de serviços de distribuição.

No mesmo sentido, alega que, “*se há no contrato a previsão de ambas as operações, ou seja, tanto de compra e venda quanto de prestação de serviços de distribuição, e não cuidando a fiscalização de demonstrar que efetivamente ocorreu a operação de compra e venda*”, caberia a aplicação do princípio “*in dubio pro contribuinte*”. Aponta jurisprudência administrativa e invoca o art. 112 do CTN.

Passa a atacar o que entende como vício insanável do ato administrativo: a falta de motivo ou, em outras palavras, a ausência de fundamentação válida. Não teria sido invocado no auto de infração norma que deixe claro que a atividade de distribuição de recarga de celular seja tratada, tributariamente, como operação mercantil de compra/venda. Haveria interpretação subjetiva do Auditor-Fiscal sobre a norma, o que constituiria também ofensa ao princípio da legalidade.

Outro vício estaria na ofensa ao art. 110 do CTN. O Auditor-Fiscal teria alterado a forma e o conteúdo das operações da recorrente para classificá-la como empresa comercial de compra e venda.

Sustenta a existência de ofensa ao princípio da segurança jurídica, pelo que seria necessária a aplicação do art. 108 do CTN (analogia com as normas tributárias estaduais

citadas). Não haveria norma tributária federal expressa que classifique suas atividades como de compra/venda.

Reafirma a correção da base de cálculo por ela oferecida à tributação, e afirma que o Fisco teria desconsiderado seu critério para adotar outro diferente.

Finalmente, aduz que a tributação com base em depósitos bancários de origem não comprovada constituiria *bis in idem*. Os valores dos depósitos bancários sem comprovação de origem, tidos pelo Fisco como receitas omitidas, já estariam incluídos no tópico II do AI 'DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO'.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Em preliminares, a recorrente afirma a nulidade do lançamento, diante da quebra de seu sigilo bancário sem autorização judicial. Invoca decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 389080<sup>2</sup>, em 15/12/2010, e pede o sobrestamento do julgamento administrativo.

O Recurso Extraordinário nº 389808, julgado pelo Supremo Tribunal Federal, de fato trata da matéria aqui discutida, em parte. No entanto, entre as partes litigantes não se encontra a interessada no presente processo, pelo que a decisão lá proferida se aplica tão somente entre as partes. Inexiste, até o presente momento, decisão definitiva de mérito da Suprema Corte que vincule este colegiado administrativo, nos termos da legislação que rege o processo administrativo fiscal.

Quanto ao sobrestamento do julgamento administrativo requerido pela interessada, seu fundamento seria o § 1º do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009 e alterações supervenientes. Ocorre que referido parágrafo foi revogado pela Portaria MF nº 545, de 18/11/2013, pelo que inexistiu base para que o sobrestamento pretendido pela recorrente.

No que toca à nulidade suscitada, não assiste razão à recorrente. Ressalte-se, em primeiro lugar, que não se discute aqui o procedimento de requisição de informações a instituições financeiras (RMF), com base nos artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001. Não consta dos autos qualquer RMF, desnecessária, visto que o contribuinte fiscalizado, devidamente intimado, apresentou ao Fisco seus extratos bancários, em cumprimento do dever de prestar informações.

Observe-se, ademais, que o acesso do fisco às informações bancárias é, em última análise, um mero teste de veracidade e consistência das informações já anteriormente oferecidas à administração tributária. O dever original de informar sobre suas operações

<sup>2</sup> Trata-se, na verdade, do RE 389808.

sujeitas ou não à incidência tributária é do contribuinte, antes mesmo de iniciado qualquer procedimento fiscal. Assim, o acesso a tais informações não deve ser encarado como quebra de sigilo ou prerrogativa excepcional, e sim como forma de se aferir a veracidade das informações que originariamente deveriam ter sido prestadas pelo próprio sujeito passivo da obrigação tributária.

Em se tratando de pessoas físicas, as informações já deveriam constar de suas declarações anuais de rendimentos, quer se trate de rendimentos auferidos, tributáveis ou não, quer se trate de informações sobre variações patrimoniais tais como aquisição e/ou alienação de bens, saldos de contas bancárias e de aplicações financeiras, entre outras. Se for o caso de pessoas jurídicas, com muito mais razão as informações já deveriam estar disponíveis ao fisco, em face da obrigação de escriturar detalhadamente todas as suas operações (inclusive bancárias/financeiras) e de comprovar sua escrituração com documentação hábil e idônea.

Adicionalmente, devem ser observadas as disposições do art. 145, § 1º, da Constituição Federal vigente:

*Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*

*I - impostos;*

*II - taxas, ...;*

*III - contribuição de melhoria, ... .*

*§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.*

O *caput* do artigo traz a competência para a instituição dos tributos, fonte de recursos para o Estado. Seu parágrafo primeiro delimita parâmetros para a exigência tributária, no que é conhecido na doutrina como o *princípio da capacidade contributiva*, embora o constituinte tenha preferido a expressão capacidade econômica. Não obstante o fato de que o texto constitucional se refere aos impostos, não são poucos os autores que estendem sua aplicação às demais espécies tributárias.

Esse conceito está subordinado à idéia de justiça distributiva, busca fazer com que cada um pague de acordo com sua riqueza, e encontra raízes no vetusto preceito do direito romano de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*suum cuique tribuere*).

Ao estabelecer esse parâmetro para a exigência tributária, o constituinte se preocupou com a efetividade de sua aplicação. Para que esse dispositivo constitucional não viesse a se tornar letra morta, à administração tributária foi facultado, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Quando o art. 145 da Constituição Federal faculta (ou, em se tratando de um *poder-dever*, ordena) à administração a identificação do patrimônio, rendimentos e atividades

econômicas dos contribuintes, nada mais faz do que reforçar o princípio da igualdade, permitindo a tributação em paridade de condições daqueles que se encontram em situação econômica semelhante.

Nesse diapasão devem ser compreendidos os artigos 195 e 197 do Código Tributário Nacional:

*Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.*

*Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.*

[...]

*Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:*

*I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;*

*II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;*

*III - as empresas de administração de bens;*

*IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;*

*V - os inventariantes;*

*VI - os síndicos, comissários e liquidatários;*

*VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.*

*Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.*

Afasto, assim, as alegações da recorrente quanto à necessidade de ordem judicial para a obtenção de informações acerca de sua movimentação bancária, por ela própria fornecidas em atendimento a intimação do Fisco. Rejeito a nulidade suscitada.

A seguir, ainda em preliminares, a interessada sustenta que seria impossível efetuar lançamentos exclusivamente com base em extratos bancários.

Este argumento se dirige especificamente contra a infração 001 do auto de infração do IRPJ, que trata de omissão de receitas, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, a seguir transcrito:

*Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.*

*§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.*

*§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:*

*I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;*

*II -no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).*

*§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.*

*§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.*

*§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.*

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe à recorrente. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na

lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, qual seja, a ocorrência de depósitos bancários de origem não comprovada. Não há dúvidas de que os depósitos efetivamente ocorreram. No entanto, regularmente intimada, a recorrente poderia afastar a presunção de omissão de receitas, desde que apresentasse, nos termos da lei, documentação hábil e idônea que comprovasse, individualizadamente, a origem dos valores creditados nas conta-correntes da pessoa jurídica.

A obrigação de escriturar toda a movimentação financeira, inclusive bancária e, ainda, de guardar todos os documentos e demais papéis que sirvam de base para a escrituração está prevista na legislação fiscal, e aplica-se, com pequenas variações, aos contribuintes tributados com base no lucro real, presumido ou optantes pelo SIMPLES.

Especificamente, a recorrente era tributada no período em questão, por opção, na forma do lucro presumido, sendo aplicável o art. 527 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), *verbis*:

*Art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº8.981, de 1995, art. 45):*

*I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;*

*II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;*

*III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.*

*Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único).*

Ao descumprir a obrigação de escriturar, a interessada queda sem meios hábeis para comprovação da origem dos valores que transitaram por suas contas-correntes. Não tendo a interessada qualquer cautela em documentar adequadamente os fatos, ficam por sua conta e risco as conseqüências de tal negligência. No caso, a conseqüência é a aplicação da presunção legal de omissão de receitas, nos estritos termos da lei, conforme anteriormente mencionado.

A recorrente prossegue, alegando cerceamento ao seu direito de defesa, diante das diferenças entre as bases de cálculo dos quatro tributos lançados. Afirma que “*as receitas financeiras que a Recorrente tiver obtido no período fiscalizado, e que podem estar contidas nos depósitos informados nos extratos bancários e que foram utilizados para o lançamento, não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, mas integrariam as bases da CSLL e do IRPJ*”. O cerceamento ao seu direito à ampla defesa e ao contraditório residiria na aplicação da presunção, pelo que não lhe seria possível “*discutir, por exemplo, se todos os*

*ingressos constantes da conta bancária da Recorrente são de fato valores que integrariam as bases de todos os tributos”.*

Neste ponto, percebe-se que a interessada busca se beneficiar de sua própria falha ao deixar de escriturar e documentar individualizadamente toda a sua movimentação bancária. Se o tivesse feito, ser-lhe-ia perfeitamente possível identificar cada um dos lançamentos contábeis, e desta forma segregar os valores segundo sua natureza, receitas ou não, financeiras ou não, e assim por diante. As bases de cálculo de cada tributo poderiam, então, ser apuradas com o rigor que pretende. Desde que não o fez, e na situação aqui descrita, a lei determina expressamente que as receitas omitidas sejam tributadas como originadas da atividade operacional da pessoa jurídica, e inclusive com aplicação do percentual de presunção mais elevado, caso haja atividades diversificadas (o que não foi o caso, aqui). É o que se depreende do teor do art. 528 do RIR/99:

*Art. 528. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 519 (Lei nº9.249, de 1995, art. 24).*

*Parágrafo único. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado (Lei nº9.249, de 1995, art. 24, §1º).*

Admitir procedimento diferente significaria negar aplicação prática à presunção legal de omissão de receitas e permitir que a contribuinte se beneficiasse de sua própria torpeza, contrariando princípio fundamental do direito. Não vislumbro, assim, qualquer cerceamento ao direito à ampla defesa e ao contraditório, e rejeito também esta preliminar.

No mérito, o principal ponto a ser discutido é se a atividade empresarial desenvolvida pela interessada é de prestação de serviços de agenciamento e distribuição de cartões de recarga telefônicos, realizando negócios em nome de terceiro, como afirma; ou se suas operações devem ser qualificadas como sendo de compra e venda dos mencionados cartões, atuando como comerciante em nome próprio, como concluíram a Autoridade Lançadora e a Autoridade Julgadora em primeira instância.

Tenho como fundamental, para o deslinde da questão, a correta identificação da natureza da relação comercial entre a interessada e a fornecedora dos cartões telefônicos (MAXITEL S.A., também identificada como TIM MAXITEL). E o exame do contrato (fls. 695/714) não deixa dúvidas de que se trata de operações de compra e venda de cartões telefônicos, nos quais a interessada atua por conta própria, assumindo os riscos do negócio, e não como mera intermediária, por conta e ordem da companhia telefônica. São vários os pontos dos contratos que o demonstram, confira-se (grifos meus):

#### CLAUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO

1.1. O presente Contrato tem por objeto o fornecimento, pela TIM MAXITEL à MAXI NORTE, de Cartões, nos termos deste Contrato:

1.1.1. A MAXI NORTE compromete-se a **revender e distribuir** os Cartões fornecidos pela TIM MAXITEL, aos estabelecimentos comerciais credenciados pela MAXI NORTE no Estado de Minas Gerais, doravante denominados "Pontos de Venda", em regime de exclusividade, conforme previsto na Cláusula Sexta deste Contrato.

1.2. Fazem parte integrante e complementar deste contrato, devidamente rubricados pelas partes, o ANEXO I, Tabela de Preços e o ANEXO II, Area de Atuação.

[...]

#### CLAUSULA SEGUNDA - DAS CONDIÇÕES DO FORNECIMENTO

2.1. O fornecimento de Cartões, objeto deste Contrato, dar-se-á mediante pedidos a serem emitidos pela MAXI NORTE através de e-mail ou qualquer outra forma previamente acordada entre as partes.

[...]

2.3. **A TIM MAXITEL compromete-se a entregar os Cartões acompanhados de Nota Fiscal própria no valor total do pedido. A Nota fiscal deverá ser emitida para:**

#### **MAXI NORTE LTDA.**

Rua General Carneiro, 214, loja 01, Centro.

Montes Claros / Minas.Gerais.

CNPJ/MF 04.893.59610001-57.

#### CLAUSULA TERCEIRA — **DA REVENDA E DISTRIBUIÇÃO**

3.1. A MAXI NORTE compromete-se a **revender** aos pontos de venda situados na sua área de atuação de acordo com o Anexo II, **os Cartões adquiridos** ao amparo e condições deste Contrato.

3.2. Caberá a MAXI NORTE seguir as orientações da TIM MAXITEL quanto aos **procedimentos e regras para comercialização e distribuição** dos Cartões aos pontos de venda, ficando a cargo da MAXI NORTE a responsabilidade pela sua devida execução.

[...]

3.3. O **preço de venda dos Cartões à MAXI NORTE, bem como ao consumidor final**, deverá ser aquele constante do Anexo I, não podendo em hipótese alguma, praticar condições diferenciadas da estabelecida, sob pena de rescisão do presente contrato, além de apuração das perdas e danos cabíveis à espécie.

3.3.1. A MAXI NORTE reconhece e garante, neste ato, e na melhor forma de direito, que **o preço de venda dos Cartões aos Pontos de venda**, remunera devidamente sua atividade, objeto do presente contrato.

[...]

**3.5. A partir da retirada dos Cartões no estabelecimento indicado pela TIM MAXITEL, a MAXI NORTE sera a única e exclusiva responsável pelo transporte, guarda e sua conservação, bem como pelos danos e prejuízos decorrentes de perda, furto, roubo ou danos dos Cartões.**

3.5.1. A TIM MAXITEL não se responsabilizará pelos vícios eventualmente causados aos Cartões após a sua entrega à MAXI NORTE.

[...]

CLAUSULA QUARTA - DAS OBRIGAÇÕES DA TIM MAXITEL

4.1. **A TIM MAXITEL se obriga e se compromete a:**

4.1.1. **Vender os Cartões à MAXI NORTE;**

[...]

CLAUSULA QUINTA — DAS OBRIGAÇÕES DA MAXI NORTE

5.1. **A MAXI NORTE se obriga e se compromete a:**

[...]

5.2. **Adquirir os Cartões da TIM MAXITEL e revendê-los aos pontos de vendas,** de modo que eles não fiquem desabastecidos;

[...]

5.2.2. **Efetuar o pagamento dos valores relativos aos Cartões adquiridos,** até a data de vencimento, ficando ciente de que a ausência de pagamento implicará suspensão do fornecimento de Cartões pela TIM MAXITEL. Qualquer atraso implicará cobrança de encargos financeiros, calculados mês a mês, conforme cláusula oitava, item 8.1.1, sem prejuízo das demais penalidades previstas neste Contrato e na legislação vigente;

[...]

5.11. **Manter um nível adequado de capital de giro próprio, necessário para suportar a compra dos Cartões por um prazo mínimo de uma semana de venda.**

[...]

As disposições contratuais apontam clamente para uma relação de compra e venda, em que a interessada atuava em nome próprio e assumindo os riscos do negócio. A atividade de distribuição dos cartões, que é mencionada também por diversas vezes no contrato, é claramente integrante e acessória em relação à atividade principal, que é de aquisição e revenda dos cartões. Tais conclusões são corroboradas pelo fato de que a TIM MAXITEL emitia notas fiscais contra a interessada, pelo valor total dos cartões, vide cláusula 2.3, acima.

Observe-se que a relação existente entre a TIM MAXITEL e o consumidor final – que não se encontra em discussão nestes autos – é de prestação de serviços de telecomunicação. No entanto, para que tal serviço seja prestado, surge a necessidade de um meio físico, no caso, os cartões de recarga, os quais contêm em si um valor intrínseco, qual seja, o de permitir que o usuário final faça as ligações telefônicas que deseja e das quais

necessita. Nesse contexto é que surge a interessada, atuando de fato como um distribuidor atacadista desses cartões, e é essa relação que está sob discussão. Sua atuação nada tem a ver, diretamente, com a prestação de serviços de telecomunicações, mas sim com a aquisição e posterior revenda dos cartões aos varejistas e/ou aos consumidores finais, assemelhando-se, desta forma, a qualquer outra atividade do comércio atacadista, com os custos e riscos inerentes ao negócio. Sua receita deve ser avaliada, então, como a integralidade dos valores das vendas de cartões por ela efetuadas aos pontos de venda (varejistas), consistindo os valores pagos à TIM MAXITEL em custos incorridos.

Sustenta a recorrente que sua atuação seria como agente ou distribuidor da operadora (art. 710 do Código Civil). Confira-se o teor do dispositivo:

*Art. 710. Pelo contrato de agência, uma pessoa assume, em caráter não eventual e sem vínculos de dependência, a obrigação de promover, à conta de outra, mediante retribuição, a realização de certos negócios, em zona determinada, caracterizando-se a distribuição quando o agente tiver à sua disposição a coisa a ser negociada.*

*Parágrafo único. O proponente pode conferir poderes ao agente para que este o represente na conclusão dos contratos.*

Há, a meu ver, um ponto que contraria fundamentalmente a tese da recorrente. É que o agente/distribuidor deve promover negócios à conta de outra pessoa, o que não se verifica no caso vertente. Os negócios entre a interessada e os pontos de venda são claramente promovidos por conta própria, com a interessada assumindo os riscos inerentes e, inclusive, fixando os preços de revenda.

O fato, incontestado, de que o contrato com a TIM MAXITEL estipulava previamente o preço de venda ao consumidor final e o preço de venda à Maxi Norte (Anexo I ao contrato, fl. 713), deixando uma estreita margem de lucro a ser dividida entre o atacadista (Maxi Norte) e o varejista (ponto de venda), não modifica as conclusões anteriores. O lucro está presente, ao menos como objetivo, em qualquer atividade empresarial, sendo maior ou menor de acordo com o ramo de negócios. Se a interessada já sabia, antecipadamente, que sua margem de lucro seria diminuta, caberia a ela adotar a forma de tributação que incidisse tão somente sobre essa margem, ou seja, o lucro real. Ao optar pelo lucro presumido, a incidência tributária se dá sobre a receita mediante a aplicação de um percentual legalmente estabelecido, desconsiderando-se (ou melhor, presumindo-se) os custos e despesas e tornando-se irrelevante se a margem de lucro é maior ou menor, pré ou pós fixada.

Impõe-se, então, a conclusão da correção do lançamento ora discutido, considerando-se como receita própria da interessada a totalidade dos valores recebidos dos pontos de venda (varejistas) pela revenda dos cartões telefônicos. O percentual de presunção aplicável é aquele correspondente à venda de mercadorias, conforme consta do lançamento, ratificado em primeira instância.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), por seus órgãos competentes, já analisou situações semelhantes, cabendo mencionar a Decisão SRRF/7ª RF/Disit nº 35, de 09/02/2000 e a Solução de Consulta SRRF/2ª RF/Disit nº 36, de 05/04/2004, sendo que as conclusões não discrepam daquelas aqui expostas. Na mesma linha, a Solução de Consulta SRRF/9ª RF/DISIT nº 325, de 29/10/2004, mencionada pela recorrente, e que a

decisão *a quo* demonstrou corretamente que abaliza o trabalho fiscal, já a partir da ementa, confira-se:

*As receitas de vendas de cartões telefônicos auferidas por pessoa jurídica que não se qualifica como concessionária de serviço público de telecomunicação não constituem receitas decorrentes da prestação desse tipo de serviço, sujeitando-se à Cofins não-cumulativa, desde que preenchidas as demais condições de sujeição a esse regime.*

Também este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já teve oportunidade de se manifestar sobre a matéria, o que se deu mediante o acórdão nº 1805-00.057, de 27/05/2009, da lavra do ilustre Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa. Aquela turma julgadora, por unanimidade, manteve a tributação em decisão assim emendada:

*LUCRO PRESUMIDO. REVENDA DE CARTÕES TELEFÔNICOS. Integra a receita tributável, para fins de apuração do IRPJ, a totalidade dos valores percebidos nas operações de revenda de cartões telefônicos aos consumidores finais. A contribuinte não firmou contrato de prestação de serviços com a empresa concessionária de telefonia, mas sim contrato de credenciamento para que pudesse comprar os cartões telefônicos e, depois, revendê-los. O campo de incidência do tributo federal é mais amplo que o do ICMS, abarcando operações com uma série de bens e direitos que não são tributados pelo imposto estadual. Embora o cartão telefônico não tenha a característica de uma mercadoria, como as que são normalmente tributadas pelo ICMS, ele representa um direito à utilização de um serviço, direito que é efetivamente comercializado pela recorrente.*

Saliento, como anteriormente feito pelo julgador em primeira instância, que não há no lançamento sob análise qualquer alteração de definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas do direito privado, que pudesse ofender o art. 110 do CTN. Tão somente o Fisco constatou, diante do contrato e da realidade dos negócios e operações da então fiscalizada, que se tratava de fato de operações de compra e venda, e não de prestação de serviços, e assim constituiu o crédito tributário. De igual forma, descabida a solicitação de analogia (art. 108 do CTN) com disposições da legislação tributária estadual, desde que se trata de tributos diferentes, com diferentes fatos geradores e bases de cálculo, e que, uma vez firmada a convicção de que se trata de compra e venda, a legislação tributária federal é assaz clara.

Acrescento ainda que a fundamentação legal do lançamento é perfeitamente válida, e não se pode esperar que exista norma que cuide de toda e qualquer particularidade das atividades de todo e cada contribuinte. Ao contrário, a norma tributária deve ser geral e abstrata, cabendo ao intérprete/aplicador ali enquadrar as peculiaridades da situação concreta com que se defronta. Foi o que fez o Auditor-Fiscal, inexistindo aí qualquer subjetividade além daquela inerente ao processo de interpretação e aplicação da norma. Ademais, para eliminar e corrigir alguma subjetividade que pudesse extrapolar esses limites (que, insisto, não encontro aqui), a legislação processual administrativa prevê recursos contra o lançamento. Deles lançou mão a interessada, no exercício de seu legítimo direito à ampla defesa e ao contraditório, sem

sucesso em primeira instância e, novamente, em segunda instância. Não vislumbro, também sob esse aspecto, qualquer nulidade.

Finalmente, aduz a recorrente que a tributação com base em depósitos bancários de origem não comprovada constituiria *bis in idem*. Os valores dos depósitos bancários sem comprovação de origem, tidos pelo Fisco como receitas omitidas, já estariam incluídos no tópico II do AI 'DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO'.

Equivoca-se, também aqui, a recorrente. Ao efetuar a análise da movimentação financeira, à luz dos extratos bancários e de todos os esclarecimentos e documentos apresentados pela então fiscalizada, o Fisco elaborou planilhas mensais, intituladas "Dados da Movimentação Financeira/Tributária". Tomemos como exemplo a planilha correspondente ao mês de janeiro/2006 (fl. 996). De seu exame se constata que, do total de R\$4.364.942,93 representativo dos créditos/depósitos bancários, foram excluídos R\$2.414.575,00 (= R\$976.645,65 + R\$1.437.929,35), correspondentes ao valor tributado no mesmo mês como receita operacional da venda de recargas (infração 002, quadro à fl. 59). Efetuadas outras exclusões previstas em lei e especificadas na planilha (empréstimos, transferências entre contas de mesma titularidade, depósitos devolvidos), restou um total de R\$540.369,81 de depósitos bancários não lastreados em documentos, esse o montante objeto de autuação na infração 001 (fl. 60). Verificação semelhante se pode fazer para os demais meses do ano-calendário 2006.

Impõe-se a conclusão de que o Fisco teve o cuidado de segregar os valores a serem tributados nas infrações 001 e 002, de forma a evitar a dupla tributação. Desde que a recorrente não aponta individualmente, caso a caso, onde teria ocorrido a alegada sobreposição, deve ser rejeitada essa alegação.

Em conclusão, diante de todo o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

Documento juntado por WALDIR VEIGA ROCHA em 17/02/2014 13:27:00.

Documento autenticado digitalmente por WALDIR VEIGA ROCHA em 17/02/2014.

Documento assinado digitalmente por: ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR em 20/02/2014 e WALDIR VEIGA ROCHA em 17/02/2014.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 08/04/2022.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP08.0422.09569.AEIS**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:**

**0FD5F3BBD7CB89796130945A4DF27465132D9CB5**