



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10675.721953/2016-00
ACÓRDÃO	1001-003.548 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IUPI INSTITUICAO DE PAGAMENTO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE RECEITAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. APRECIAÇÃO DE LEGALIDADE.

Presume-se ocorrida a omissão de receitas ou de rendimentos, em situação na qual os depósitos bancários indicando a movimentação financeira do contribuinte não tiverem a origem comprovada pelo titular, mediante a devida apresentação de documentação hábil e idônea.

Opera-se a inversão do ônus da prova, situação em que cabe ao contribuinte desconstituir a presunção legal prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

A presunção de omissão de receitas encontra-se prevista em lei. Nesse contexto, não cabe a órgão de julgamento administrativo apreciar arguição de sua legalidade.

No que se refere ao Auto de Infração não cabe avaliação quanto à conveniência e à oportunidade da prática do ato, pois, identificado o ilícito, é obrigatória a autuação, que deve seguir os estritos limites das normas que disciplinam as etapas do procedimento fiscal.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

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

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010

NULIDADE. NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

LANÇAMENTO. NULIDADE

Quando o Auto de Infração e seus anexos discriminam de forma clara os fatos geradores, as bases de cálculo, os impostos e as contribuições devidas, os períodos a que se referem e os fundamentos legais das exigências lançadas, não há que se falar em nulidade por vício formal.

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há preterição de direito de defesa e, conseqüentemente, nulidade do lançamento, quando garantido ao sujeito passivo o direito de se manifestar sobre todos os atos administrativos elaborados pela fiscalização.

AUTO DE INFRAÇÃO. LANÇAMENTO. ATIVIDADE ADMINISTRATIVA VINCULADA.

No que se refere ao Auto de Infração não cabe avaliação quanto à conveniência e à oportunidade da prática do ato, pois, identificado o ilícito, é obrigatória a autuação, que deve seguir os estritos limites das normas que disciplinam as etapas do procedimento fiscal.

CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. MOMENTO. INSTAURAR.

Nos exatos termos da Súmula CARF nº 162, o direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, em 3 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Márcio Avito Ribeiro Faria – Relator

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face do Acórdão nº 109-010.033 (fls. 20536/20565), proferido pela 15ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09, que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação.

O litígio tratado neste processo foi inaugurado pela interposição de impugnação à f. 4384, em 29/08/2016, aos Autos de Infração (fls. 4239 a 4376) e Relatório Fiscal (fls. 4224 a 4238), cuja ciência ocorreu em 29/07/2016 (f. 4378), e que exigem da Contribuinte o recolhimento, na sistemática do Simples Nacional, dos tributos especificados, acrescidos de multa de ofício (75%) e de juros de mora. A autuação incluiu fatos geradores dos anos-calendário de 2012 e 2013.

Nos termos do relatório fiscal, a exigência tributária resultou da aplicação da metodologia do regime tributário do Simples Nacional sobre base de cálculo aferida em procedimento de fiscalização que identificou a decorrência das infrações:

- 1) Omissão de receitas cujos depósitos ou investimentos em instituição financeira não tiveram sua origem não comprovada;
- 2) Insuficiência de recolhimento pela aplicação de incorreta de alíquota; e;
- 3) Insuficiência de recolhimento por segregação incorreta de receitas.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 4224 a 4238), a atividade econômica da Contribuinte compreende: “...a comercialização e locação de softwares, hardwares e equipamentos de telecomunicação e informática, prestação de serviços de processamento de dados de transações de compra de bens e serviços para empresas contratantes, bem como serviço de emissão de boletos, desenvolvimento, licenciamento e suporte técnico de softwares próprios ou de terceiros, disponibilização de infra- estrutura para os serviços de tratamento de dados, revenda de créditos pré-pagos, serviços de cobrança e informações cadastrais, gestão de contas a pagar e receber, conforme consta do Contrato Social e alterações.”

O procedimento fiscal teve origem em indícios de omissão de receitas representada na incompatibilidade entre os valores de movimentação bancária (depósitos bancários) e de recebimentos de cartões de crédito em comparação com os valores de receita bruta declarados em PGDAS.

DOS DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Relata a fiscalização que não teriam sido apresentados a totalidade dos solicitados extratos bancários, resultando na emissão da respectiva Requisição de Informações Sobre Movimentação Financeira – RMF, intimando as instituições financeiras a disponibilizarem os extratos necessários à análise fiscal e que deverão ser esclarecidos/comprovados pela Contribuinte.

Paralelamente, a Fiscalização efetuou diligências junto às empresas operadoras de cartões de crédito que forneceram as informações necessárias para apuração das receitas auferidas pelo sujeito passivo, no exercício de sua atividade econômica, e que foram individualizadas e consolidadas mensalmente no “Demonstrativo de Repasses Informados pelas Operadoras de Cartões de Crédito” de fls. 4225 e 4226.

Verificou a fiscalização que a contribuinte realiza de operações de intermediação, na qual recebe os recursos das empresas operadoras de cartões de crédito, cuja origem é a venda de produtos e serviços de seus afiliados, e os repassa aos afiliados, deduzidos dos valores das comissões, taxas e encargos incidentes sobre as operações contratadas.

Assim, realizou-se o desmembramento das parcelas dos recursos financeiros movimentados pelo sujeito passivo em suas contas corrente bancárias, afim de apartar o montante repassado aos seus clientes/afiliados em decorrência das operações de intermediação de vendas com utilização de cartões de crédito/débito, e o montante das receitas próprias do contribuinte sob auditoria, passíveis de tributação.

A Contribuinte foi intimada a esclarecer diferenças entre os valores obtidos pela Fiscalização e os valores registrados na contabilidade, resultando na elaboração dos quadros de fls. 4232 e 4233, em que se demonstrou os valores mensais a serem deduzidos (considerados comprovados) dos totais mensais de créditos/depósitos bancários sujeitos a comprovação pela Contribuinte, levando em conta que uma parte expressiva dos valores recebidos das empresas de cartão de crédito é repassada aos clientes da Contribuinte, que tem como remuneração um percentual dos valores totais recebidos.

Esclareceu ainda que os valores recebidos das empresas de cartão de crédito não são imediatamente repassados aos clientes da Contribuinte, considerando a apuração de saldos em períodos mensais (efetuada pela Fiscalização em atendimento às regras de apuração tributária), em alguns meses a divergência é positiva, significando que nem todos os valores recebidos pela Contribuinte foram repassados aos clientes. Em outros meses, a divergência é positiva, significando que valores recebidos em meses anteriores foi repassada aos clientes.

Ao final, efetuadas as deduções dos valores considerados comprovados pela Fiscalização, conforme procedimento detalhado, foram elaborados os quadros demonstrativos de f. 4235 que resume os valores lançados na infração: créditos/depósitos bancários com origem não comprovada para os anos-calendário 2012 e 2013.

DAS DIFERENTES ALÍQUOTAS

O trabalho fiscal não encontrou divergências entre a Receita Bruta Escriturada e a Receita Bruta Declarada – PGDASD, nos períodos sob análise, contudo restaram constatadas divergências face à segregação incorreta das mesma receitas, erro na apuração do tributo, declaradas pelo sujeito passivo no PGDAS-D.

Em seu minuciosa trabalho a Auditoria Fiscal teria concluído que as receitas de prestação de serviços, auferidas pelo sujeito passivo, decorreriam da disponibilização aos seus clientes/afiliados, de programas de computador por ele desenvolvidos, mediante acesso a sitio na internet, permitindo o aceite de pagamentos por meio de cartão de crédito/débito das bandeiras disponibilizadas pelo Sistema Virtual Mobilecard - TVM.

Em contrapartida à utilização do sistema informatizado, o sujeito passivo procedia à cobrança de um percentual incidente sobre as transações realizadas.

Assim, as receitas auferidas pelo sujeito passivo deveriam ter sido tributadas na forma do Anexo V, conforme disposto no §5º-D, do art. 18, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

Contudo, a contribuinte teria utilizado a tributação na forma do Anexo III, da Lei Complementar n.º 123/2006.

Restando, ao final, o lançamento das divergências apuradas face à segregação incorreta das receitas declaradas pelo sujeito passivo no PGDAS-D, sujeitam-se ao lançamento de ofício na sistemática do Simples Nacional, mediante tributação na forma do anexo V, da Lei Complementar n.º123/2006, aplicável inclusive em relação às receitas omitidas, conforme apurado na presente ação fiscal e relatado neste Termo de Verificação Fiscal.

DA IMPUGNAÇÃO

Em sede de Impugnação sustentou que presta serviços aos seus afiliados de facilitação de meios de pagamento o que o faz por meio de disponibilização de acesso ao seu Terminal Virtual, recebendo valores das operadoras de cartões de crédito referente às vendas realizadas com utilização do Terminal Virtual pelos seus clientes/ afiliados, e repassando tais valores aos clientes/ afiliados deduzindo pequena taxa pelos serviços prestados.

Em relação à receita afirmou que os valores tributados não lhe pertenciam, mas aos usuários de seu sistema informatizado.

Disto conclui-se que, mesmo que a absurda presunção fiscal de tratarem-se de receitas os valores que somente transitaram pelas contas da Impugnante (presunções ilididas pelas provas apresentadas na presente impugnação), pudesse permanecer (o que não se admite) ainda assim não haveria qualquer possibilidade de ser considerada válida a apuração fiscal, visto que, consoante demonstrar-se-á a seguir as apurações fiscais encontram-se totalmente viciada, com erros de cálculo, erro de transporte de valores, enfim, cálculos fiscais errados e efetivamente incapazes de servirem de suporte a qualquer autuação.

Teceu longo arrazoado com o intuito de demonstrar a existência de erros nos cálculos que culminaram nos valores autuados.

Alegou que não se enquadra no §5-D, da Lei Complementar 123/2006 porque: "...a empresa Impugnante não presta serviços contábeis, não faz produções cinematográficas e tampouco exerce atividades de fisioterapia!!"

Defendeu que: "...a empresa presta serviços peculiares, incomuns, sem correspondência plausível com as atividades econômicas codificadas para efeitos fiscais (CNAE FISCAL).

Não obstante, e exatamente por sua peculiaridade, suas atividades enquadram-se no CNAE Fiscal n. 8299-7/99 cuja descrição é sui generis e possui o seguinte teor: Outras atividades de serviços prestados principalmente às empresas não especificadas anteriormente."

Afirmou que se enquadraria no Art. 18, § 5-F para a prestação de outros serviços.

Aduziu a Impugnante que a Fiscalização teria ignorado o "fator R", previsto na regra de aplicação de alíquota do Anexo V, o que, em sua visão, fulmina sua pretensão de imputação dos valores contidos no Auto de Infração.

Melhor explicando: O Anexo V da Lei Complementar 123/2006 estabelece que para o cálculo da alíquota, primeiro é necessário realizar o cálculo referente ao chamado "fator r", ou seja, é preciso que se divida o valor da folha de salários de seus funcionários em 12 meses (encargos incluídos) pela receita bruta de sua empresa em 12 meses, sendo que, in casu, considerando os vultuosos valores da folha de pagamento da Impugnante no período autuado frente à sua ínfima receita bruta, não verifica-se na autuação fiscal qualquer indicação ou demonstração acerca da fórmula de cálculo utilizada para chegar-se à imputada "diferença de alíquota", muito menos da consideração do "fator R" nos cálculos de identificação da alíquota aplicável.

Ao final requereu:

A) Requer seja JULGADA TOTALMENTE PROCEDENTE A PRESENTE IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA para CANCELAR O AUTO DE INFRAÇÃO em todos os seus termos, seja face ao seu aspecto formal, seja em razão de seu mérito, tudo conforme fundamentos apresentados bem como documentos comprobatórios

respectivos apresentados em suas vias originais e únicas juntamente com a presente impugnação.

B) Requer que ao final do presente processo administrativo seja determinada a DEVOLUÇÃO À IMPUGNANTE DOS DOCUMENTOS conprobatórios da improcedência do Auto de Infração anexados à Impugnação Administrativa, visto tratem-se do registro físico único da Impugnante acerca das provas da improcedência do Auto de Infração.

C) A Impugnante manifesta-se desde já pelo interesse na realização de sustentação oral no julgamento do presente processo, motivo pelo qual requer seja intimada da data de inclusão em pauta de julgamento.

D) Em razão da multiplicidade de fatores que envolvem as comprovações inerentes às atividades da Impugnante e que são estritamente necessárias para ilidir as presunções fiscais aviadas pelo Auto de Infração, caso seja necessária a elucidação e/ou comprovação de demais elementos que não os abstraídos pelo contexto probatório em anexo, requer seja deferida a juntada posterior de documentos.

A d. DRJ, por sua vez, a partir do conjunto probatório produzido pela então Impugnante, reconheceu que alguns depósitos bancários tiveram suas origens comprovadas, retificando o lançamento neste ponto.

A d. DRJ manteve o enquadramento das atividades da Impugnante no anexo V, restando incólume o lançamento neste ponto:

Nos termos da legislação relativa à classificação de atividade econômicas, em havendo classificação mais específica em que se possa enquadrar as atividades empresariais da Contribuinte, não lhe é dado optar pela classificação em atividade genérica – outras atividades não especificadas anteriormente, assim correto o enquadramento das atividades da Impugnante no Anexo V, da LV 123/2006.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Regularmente cientificada, em 22.12.2021 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, de fl. 20575), o recurso foi juntado aos autos em 20.1.2022, à fl. 20577, assim sintetizado (fls. 20580/20596):

DA PRELIMINAR

Neste ponto defendeu cerceamento do direito de defesa por ofensa aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Sustentou que buscou a todo momento demonstrar e comprovar tanto o contexto que envolve suas atividades como os óbvios equívocos incorridos pela fiscalização quando do lançamento fiscal, carreando aos autos forte e concreto alicerce probatório capaz, segundo a Recorrente, de eficazmente deixar cristalina a improcedência do lançamento.

Contudo, em razão da multiplicidade de transações que foram objeto da autuação, a empresa autuada teve que trazer aos autos todas as provas capazes de comprovar que não houve a imputada “omissão de receita”, ou seja, que os valores entraram e saíram das contas da empresa ora recorrente.

E saliente-se: as provas não foram somente por amostragem mas completas e totais o que gerou certo desconforto observado do julgamento de primeira instância visto que constou irresignação no decisum quanto ao volume e proporção que o contexto probatório fez repercutir nos autos.

Vejam que todas as provas foram apresentadas tanto EM MEIO FÍSICO, como EM MEIO DIGITAL. Isto mesmo: Todos os comprovantes das transações foram apresentados, explicados, planilhados e analiticamente descritos, ao fim de subsidiar a revisão fiscal necessária à constatação da improcedência do lançamento.

Para a Recorrente o volume grande de provas representa comprovação total e efetiva que não poderia ser colocada contra o contribuinte, conforme constou na decisão de primeira instância, a qual não conseguiu analisar e portanto validar totalidade das provas apresentadas, representando claro cerceamento do direito à ampla defesa garantido pela constituição federal.

Assim, ficaria totalmente prejudicada a garantia ao contraditório, quando o contribuinte, apresentando demonstrações e comprovações robustas, depara-se, não com análises, mas com manifestações outras decisões de primeira instância administrativa.

Assim imprescindível que este Conselho Administrativo consiga visualizar todas as claras demonstrações trazidas aos autos e alicerçadas em contexto probatório efetivamente capaz de afastar a presunção fiscal, para que lançamento que consignou equivocada “omissão de receita”, lançamento este que comporta receita de terceiro (recebida e repassada) como se receita do contribuinte fosse. Importante que este Conselho garanta que não permaneça no mundo jurídico tão equivocada e não comprovada presunção fiscal sob pena de instaurar-se a insegurança jurídica fatal para a permanência de um estado democrático de direito.

DA OMISSÃO DE RECEITA

Teceu longo arrazoado atacando a decisão de primeira instância que teria passado ao largo das evidências documentais e das razões da impugnante.

Asseverou que sempre buscou demonstrar e efetivamente teria comprovado, na Impugnação Administrativa, a inexistência da omissão de receita conforme presumido na autuação, visto que os recursos seriam de terceiros e a eles teriam sido repassados.

A decisão de primeira instância administrativa ao analisar os termos da Impugnação bem como os documentos apresentados pela empresa houve por reconhecer que efetivamente é

necessário que sejam excluídos da receita tributário que compôs a autuação, os valores referentes aos recursos de terceiros.

Assim, ao contrário da autuação fiscal, o relator entendeu e reconheceu que os valores recebidos de empresas de cartões de crédito para posterior repasse aos clientes deveriam ser excluídos da base de cálculo por não configurarem renda da empresa.

Entretanto, para a Recorrente, de fato, estes valores não foram excluídos da base de cálculo, permanecendo assim compondo incorretamente a autuação.

Dessa forma, valor da autuação não foi reduzido em montante compatível com o posicionamento do relator constante do acórdão!

Isto porque, como bem asseverou o relator, não obstante as minuciosas demonstrações é importante o cotejamento das mesmas com as evidências apresentadas.

Desta sorte, em meio ao cenário de imputação equivocada e de compreensão (embora não implementada nos cálculos) da decisão quanto à efetiva razão que assiste à contribuinte quanto à impossibilidade de tributação de receitas de terceiros, a ora recorrente efetuou o refinamento do cotejo analítico e referenciado acerca das provas apresentada por meio dos documentos constantes dos autos capazes de comprovar a improcedência do lançamento fiscal, ora apresentando-os aos Nobres Julgadores por ocasião deste recurso.

E mais: a Recorrente ainda reformulou toda a demonstração dos dados referente ao cálculo da receita tributável da impugnante para o período fiscalizado, qual seja, anos-calendário 2012 e 2013, com a devida EXCLUSÃO DE RECEBIMENTOS DE RECURSOS DE TERCEIROS DA COMPOSIÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁVEL.

Para a Recorrente, trechos do Acórdão da d. DRJ, evidenciariam, na verdade, o vício incorrido pelo lançamento ao considerar os pagamentos feitos aos clientes (repases a clientes) na base de cálculo das receitas tributáveis.

Ora, uma vez que o RECEBIMENTO DE COBRANÇA DE TERCEIROS DEVE SER EXPURGADO do cálculo das receitas, também não há de se falar em REPASSES A CLIENTES como fator componente desta base de cálculo! E foi exatamente isto o que o lançamento realizou.

Desta forma, e em linha com o entendimento do próprio relator, temos que o fiscal autuante, deve ater-se à apresentação das Comprovações de origem de receitas dos lançamentos solicitados pela fiscalização, com forma e conteúdo em conformidade com as solicitações do relator na página 20.555 abaixo transcritas:

Assim, em atendimento às colocações do relator do acórdão, a recorrente vem reapresentar então a planilha comprovações (Anexo I), na qual é atendida a solicitação do relator para que sejam evidenciadas as origens das entradas nas contas correntes da empresa, com

acréscimo de coluna do respectivo lançamento contábil, em atendimento à exigência da forma de apresentação de comprovações, consoante fls. 20.577.

Assim, em estrito atendimento ao posicionamento explicitado no acórdão, temos que além do acréscimo da coluna “Lançamento Contábil”, que traz ao lado de cada lançamento solicitado comprovação, o respectivo lançamento contábil registrado nos livros Razão pertinentes, a Recorrente apresentou os seguintes esclarecimentos (fls. 20588 e 20588).

Assim, prossegue a Recorrente, uma vez que os créditos denominados “de origem a comprovar” tiveram um a um suas origens apontadas na planilha comprovações nos campos “HISTÓRICO” e “DESCRIÇÃO” e conforme solicitação do relator, APONTAMENTO DOS RESPECTIVOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS, os lançamentos ora comprovados e classificados foram sintetizados na planilha COMPROVAÇÕES SINTÉTICA (ANEXO III).

Neste caminhar, a partir da planilha COMPROVAÇÕES SINTÉTICA (ANEXO III) e RECEITAS TVM CONFORME RAZÃO 2012 e 2013 (ANEXO II), a Recorrente apresentou o quadro denominado APURAÇÃO DE RECEITAS (ANEXO VII), corrigindo o vício do fiscal, quando na base de cálculo considerou valores recebidos de empresas de cartões de crédito para posterior repasse aos clientes.

Ao final, frente a todos os documentos e planilhas de dados apresentados, concluiu a Recorrente que a receita tributável no ano de 2012 totalizaria o valor de R\$ 233.301,23 (duzentos e trinta e três mil, trezentos e um reais e vinte e três centavos), enquanto a receita tributável no ano de 2013 totalizaria o valor de R\$ 99.214,74 (noventa e nove mil, duzentos e quatorze reais e setenta e quatro centavos).

Passa a descrever a operação de cartões de crédito e débito tanto do ponto de vista operacional quanto do ponto de vista contábil, juntando explanações adicionais no ANEXO VIII.

Estas informações podem ser cruzadas, verificando-se que, as transações reportadas pelas adquirentes têm exatas correspondências nos relatórios de transações, acima citados, fornecidos pela impugnante ora recorrente, com indicação uma a uma, de qual o cliente a originou, bem como os pagamentos informados pelas adquirentes correspondem exatamente à indicação da impugnante na planilha COMPROVAÇÕES.

Aduziu que no tocante aos recebimentos de boletos todos os recebimentos seriam provenientes de vendas de clientes ou de serviços prestados com emissão de Notas Fiscais, podendo esta afirmação facilmente ser verificada pela fiscalização confrontando os extratos (ou planilha COMPROVAÇÕES cujas primeiras colunas foram geradas pelo fiscal a partir dos extratos bancários das contas correntes da impugnante), Notas Fiscais emitidas e relatórios de transações fornecidos pela impugnante acima citados.

Dessa forma, resta claro que não obstante transitassem em suas contas bancárias recursos relativos a todas as transações realizadas pelos seus afiliados, a maior parte das entradas havidas tratava-se de receita de terceiros (afiliados da

Manifestante), constituindo ingresso de receita efetiva apenas um percentual mínimo que era percebido a título de taxa de administração e encargos.

Aduziu que o caso objeto do presente recurso nada mais é do que a necessidade de que o presente processo seja baixado em diligência para avaliação das provas apresentadas pela contribuinte de forma a implementar a própria manifestação constante da decisão de primeira instância no sentido de não ser possível a tributação de receita de terceiros.

DAS ATIVIDADES EXERCIDAS

Neste ponto defendeu que, numa interpretação analítica das normas que estabelecem o enquadramento de atividades, estaria a recorrente no anexo II e no anexo V da lei complementar 123/2006.

Para a Recorrente a fiscalização teria equivocadamente presumido o exercício de atividades enquadradas no Anexo V da Lei Complementar 123/2006, ao passo que a Recorrente tributou suas receitas conforme Anexo III da mencionada Lei Complementar.

Segundo a Recorrente a imputação fiscal encontrar-se-ia contraditória, já que ao mesmo tempo em que reconhece a dinâmica de prestação dos serviços da recorrente (serviço tributado pelo anexo III) confunde-se ao mencionar que as atividades referem-se às elencadas nos incisos XIV, XV e XVI do §5º-D do artigo 18, conforme transcrição realizada no Termo de Verificação Fiscal.

Pela leitura mesmo perfunctória da citação das normas utilizadas pelo fiscal atuante para fundamentar o pretenso enquadramento no Anexo V da LC 123/2006, já é possível constatar que em nada referem-se às atividades prestadas pela Impugnante, ou seja, a empresa Impugnante não presta serviços contábeis, não faz produções cinematográficas e tampouco exerce atividades de fisioterapia!!

A partir das operações que envolvem os serviços prestados pela recorrente, defendeu que prestaria serviços peculiares, incomuns, sem correspondência plausível com as atividades econômicas codificadas para efeitos fiscais, sendo que suas atividades enquadram-se no CNAE Fiscal 8299-7/99 cuja descrição é sui generis e possui o seguinte teor: “Outras atividades de serviços prestados principalmente às empresas não especificadas anteriormente”.

Veja que mencionado CNAE Fiscal, encontra-se devidamente elencado no rol de atividades constantes do CNPJ da Impugnante, o que coaduna-se com a dinâmica das atividades exaustivamente descritas tanto no período de manifestação à fiscalização como na presente peça.

Assim, para a Recorrente seria importante a interpretação de forma para abstrair o que efetivamente pretendeu o legislador quando da formulação dos enunciados normativos constantes da Lei Complementar 123/2006.

Uma vez estabelecida a atividade prestada pela empresa recorrente bem como identificado o código e descrição da atividade econômica respectiva, torna-se

necessário efetuarmos a correta interpretação jurídico normativa acerca do enquadramento de mencionada atividade nas atividades referentes Anexo III (utilizado pela Impugnante) ou Anexo V (imputado pelo Auto de Infração) da Lei Complementar 123/2006.

Neste caminhar, sustentou que a alíquota aplicada, qual seja, 6% encontrar-se-ia absolutamente correta, visto que as atividades realizadas pela empresa são atípicas, ou seja, sui generis, não obstante encontrarem a respectiva previsão exatamente por sua generalidade. Vejamos esta previsão constante do Art. 18, § 5-F para a prestação de outros serviços (desde que não vedados).

Asseverou que, além da improcedência do próprio enquadramento das atividades da recorrente, o fiscal cometeu erro de cálculo para identificar a alíquota aplicável (ou melhor, que seria aplicável caso seu pensamento quanto ao enquadramento estivesse correto), ao simplesmente ignorar o “fator R” previsto na regra de identificação de alíquota do Anexo V, o que fulmina por completo sua pretensão de imputação dos valores contidos no Auto de Infração.

De fato o que se observa dos autos, é que há uma confusão de entendimento entre a natureza do serviço prestado (facilitação de pagamentos) e meio utilizado para viabilizar o serviço prestado (utilização de softwares, hardwares, aplicativos de celular, etc).

Para a Recorrente o serviço oferecido aos seus clientes não seria, de forma alguma, o licenciamento de programa de computação e sim, facilitação de pagamentos (subadquirência), o que à época, era um serviço inovador, que não era regulado pelo mercado nem pelo sistema financeiro. E nem tão pouco se enquadraria nos outros serviços citados no acordo.

Afirmou a Recorrente que não ocorre a entrega de qualquer software para os clientes do Terminal Virtual Mobilecard, mas sim foi disponibilizado serviço de facilitação de pagamentos por meio de aplicativo proprietário, aonde o serviço é oferecido por meio de aplicativo e não licenciamento de software. Da mesma forma, as instituições bancárias oferecem prestação de serviços bancários por meio de aplicativos e não licenciamento de softwares.

Já no contrato de Adesão ao Terminal Virtual Mobilecard, constante das páginas 2678 e a 2694 do processo, em momento algum se fala em licenciamento, mas sim deixa explícito que se trata de serviço de facilitação de pagamentos (boletos e cartões de débito e crédito), conforme cláusula nona. Voltando aos autos, resgata-se que constou que “...a empresa presta serviços peculiares, incomuns, sem correspondência plausível com as atividades econômicas codificadas para efeitos fiscais (CNAE FISCAL)”.

Não obstante, e exatamente por sua peculiaridade, suas atividades enquadram-se no CNAE Fiscal n. 8299-7/99 cuja descrição é sui generis e possui o seguinte teor: Outras atividades de serviços prestados principalmente às empresas não especificadas anteriormente.”

Afirma ainda que a atividade em questão, longe de ser licenciamento de software, trata-se de atividade de facilitação de pagamentos.

Ora, igualmente como ocorre com o serviço prestado por meio do Terminal Virtual Mobilecard, o serviço prestado por meio do aplicativo Uber também não é licenciamento de software (embora seja prestado por meio de software desenvolvido para este fim) e também não possui classificação mais específica em que se possa enquadrar as atividades empresariais da Contribuinte, restando assim como única opção, para ambas as empresas, a classificação dos serviços em atividade genérica.

Como dito, mesmo hoje, após quase 10 anos das atividades auditadas, e consolidação da regulamentação de Instituições de pagamento, as empresas que hoje prestam serviço de facilitação de pagamentos possuem CNAES de classificação em atividade genérica, incluindo muitas vezes como CNAE principal 8299-7/99, justamente o CNAE que a recorrente classifica suas atividades prestadas por meio do Terminal Virtual Mobilecard.

DOS PEDIDOS

Ao final, diante de todo o exposto:

- A) Requer seja JULGADO TOTALMENTE PROCEDENTE O PRESENTE RECURSO VOLUNTÁRIO PARA CANCELAR O AUTO DE INFRAÇÃO em todos os seus termos, seja face ao seu aspecto formal, seja em razão do claro cerceamento do direito de defesa, seja em razão de seu mérito, tudo conforme fundamentos apresentados bem como documentos comprobatórios respectivos apresentados em suas vias físicas e eletrônicas por ocasião da apresentação da Impugnação Administrativa.
- B) Não sendo este o entendimento, requer sejam os presentes autos baixados à DRJ de origem para que fiscal autuante se manifeste sobre as demonstrações cabais de improcedência das presunções fiscais reiteradamente demonstradas no presente processo e reiteradas neste recurso voluntário por meio das planilhas analíticas anexas capazes de ilidir definitivamente a imputação realizada pelo Auto de Infração.
- C) Requer que ao final do presente processo administrativo seja determinada a devolução à impugnante dos documentos comprobatórios da improcedência do Auto de Infração anexados à Impugnação Administrativa, visto tratarem-se do registro físico único da Impugnante acerca das provas da improcedência do Auto de Infração.
- D) A Impugnante manifesta-se desde já pelo interesse na realização de sustentação oral no julgamento do presente processo, motivo pelo qual requer seja intimada da data de inclusão em pauta de julgamento.

DA DILIGÊNCIA

Tendo em vista as alegações trazidas aos autos pela Recorrente o processo foi baixado em diligência elaboração de relatório circunstanciado e conclusivo sobre os fatos

averiguados em especial se e quais depósitos bancários tiveram suas origens comprovadas, bem como a real atividade exercida pela contribuinte:

Realmente o volume probatório, quer na fase impugnatória, quer na fase recursal, é imenso. O que demonstra o firme propósito da Impugnante/Recorrente em contrapor à presunção lhe imposta¹ e não poderia ser diferente, afinal em se tratando da presunção legal prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996²; a lei atribui ao sujeito passivo o ônus da prova capaz de desconstituir a omissão de receita.

Neste cenário, assiste razão à Recorrente quando pugna por uma análise mais profunda das provas, documentos, planilhas e escrita contábil trazidos aos autos afinal, como o próprio Acórdão recorrido admite, são quase 16.000 (dezesesseis mil) folhas de documentos (f. 20514 – f. 4538). Sem considerar aqueles trazidos por ocasião do seu Recurso Voluntário.

Assim, com base no art. 18³, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal – PAF, faz-se necessário que os autos sejam baixados em diligência, para que as provas colacionadas aos autos sejam detidamente analisadas, verificando se os depósitos bancários tiveram suas origens comprovadas.

A Autoridade Fiscal designada para a realização da diligência deverá ainda esclarecer melhor a atividade exercida pela contribuinte, verificando se houve efetivamente segregação de receitas no caso concreto.

Ao final deve-se elaborar o Relatório Fiscal circunstanciado e conclusivo sobre os fatos averiguados em especial se e quais depósitos bancários tiveram suas origens comprovadas, bem como a real atividade exercida pela contribuinte.

A diligência solicitada resultou no Relatório Fiscal (fls. 21387/21404), assim concluída:

4.1- Diante do relatado, concluo que os créditos/depósitos bancários objeto de lançamento de ofício efetivamente não tiveram sua origem comprovada e que a atividade econômica exercida pelo recorrente enquadra-se naquelas previstas no

¹ Presume-se ocorrida a omissão de receitas ou de rendimentos, em situação na qual os depósitos bancários indicando a movimentação financeira do contribuinte não tiverem a origem comprovada pelo titular, mediante a devida apresentação de documentação hábil e idônea. A presunção de omissão de receitas encontra-se prevista em lei. A presunção, estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada” (Súmula CARF nº 26 - Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

² Art. 42. Caracterizam-se também como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

³ Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

art. 18, §5º-D, incisos IV, V e VI, da Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006.

Cientificada do resultado da diligência a contribuinte restou silente.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Márcio Avito Ribeiro Faria**, Relator

Submete-se à apreciação desta Turma de Julgamento o recurso voluntário oferecido pela contribuinte IUPI INSTITUICAO DE PAGAMENTO S.A.

Os recursos voluntários apresentados pela Recorrente atendem aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal – PAF, inclusive para os fins do inciso III, do art. 151, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional – CTN. Assim, deles toma-se conhecimento.

DAS INICIAIS

Nunca é demais esclarecer que a atividade administrativa é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais. Além de vinculada, a atividade administrativa de lançamento é obrigatória, conforme disciplina o art. 142 do CTN, que assim versa:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Nesta toada, o auto de infração é Ato Procedimental e nele se efetiva o Ato Administrativo, que aplica norma legal ao caso concreto, tem a função de atribuir consequências jurídicas relacionadas ao ilícito e é um elemento integrante do procedimento administrativo criado para a apuração do crédito tributário, disciplinado na legislação pertinente. Não cabe avaliação quanto à conveniência e à oportunidade da prática do ato, pois, identificado o ilícito, é obrigatória a autuação, que deve seguir os estritos limites das normas que disciplinam as etapas do procedimento fiscal.

Ao lavrar auto de infração, o auditor fiscal fica inteiramente adstrito aos termos da lei, sua liberdade de ação é mínima: verificada a ocorrência de ato ilícito, compete-lhe necessariamente proceder à autuação, para que se cumpra a exigência fiscal ou para que se lhe impugne no prazo devido. Por conseguinte, a lavratura de auto de infração é forma de exercício do

Poder Vinculado, pois é a lei que confere à Administração Pública o poder para a prática de tal ato, determinando os elementos e requisitos indispensáveis à sua formalização.

A obrigatoriedade do lançamento tributário, sob pena de responsabilidade funcional, quando constatada irregularidade cometida pelo sujeito passivo da obrigação tributária, deflui do CTN, arts. 3º e 142, parágrafo único. E consoante o Princípio da Hierarquia das Normas, ato inferior à lei não pode contrariar, restringir ou ampliar suas disposições.

DA PRELIMINAR

Defendeu a nulidade e a improcedência do lançamento porque ausente uma análise mais perfunctória das demonstrações e comprovações robustas trazidas pela Recorrente.

Assim imprescindível que este Conselho Administrativo consiga visualizar todas as claras demonstrações trazidas aos autos e alicerçadas em contexto probatório efetivamente capaz de afastar a presunção fiscal, para que lançamento que consignou equivocada “omissão de receita”, lançamento este que comporta receita de terceiro (recebida e repassada) como se receita do contribuinte fosse. Importante que este Conselho garanta que não permaneça no mundo jurídico tão equivocada e não comprovada presunção fiscal sob pena de instaurar-se a insegurança jurídica fatal para a permanência de um estado democrático de direito.

Em que pese o seu bem elaborado Recurso Voluntário não se verifica a alegada nulidade.

Pois bem.

Não podemos perder de vista que os depósitos bancários revelam-se, há tempos, matéria exaustivamente discutida na administração tributária, mostrando-se eficazes na tarefa de proporcionar ao Fisco as evidências necessárias da ocorrência dos fatos geradores previstos em norma. Não por acaso, trata o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 de presunção legal, que se amolda perfeitamente aos fatos do caso concreto em análise:

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.

Vale observar, nesse momento, que não há nenhuma irregularidade no procedimento adotado pela Fiscalização. Para a devida análise da apuração de tributos efetuada pela Recorrente, pode a auditoria valer-se da análise dos lançamentos contábeis e de demais elementos que proporcionam suporte à escrituração. Nesse contexto, dependendo do caso

concreto, a verificação da movimentação financeira da fiscalizada constitui-se em aspecto relevante e necessário para o exame a ser efetuado.

Também não há que se falar em “...prejudicada a garantia ao contraditório...”, pois como ficou demonstrado, todo o lançamento foi constituído, a partir da presunção legal de omissão de receitas, que deixaram de ser oferecidas à tributação, tendo em vista a existência de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, depósitos dos quais a Recorrente não pode argumentar desconhecimento.

Neste diapasão, constatou-se a ocorrência de omissão de receitas, conforme expresso em lei e verificada após auditoria e diligência realizada na escrita contábil e fiscal da empresa e nas informações referentes às operações bancárias.

Assim, constatado que há uma obrigação tributária inadimplida, a autoridade administrativa tem o poder-dever de efetuar o lançamento por seu respectivo meio, devendo desprezar qualquer critério de oportunidade ou conveniência, se atentando apenas à constituição do crédito tributário devido, aplicando-se a norma em vigor.

Nunca é demais lembrar que o lançamento como efetuado, surge de um minucioso trabalho de auditoria realizado na escrita contábil e fiscal e nas informações prestadas pela própria Impugnante, resultando em omissão de receita decorrentes de depósitos bancários sem origem comprovada.

Ora, não só verificada, mas também provada a emissão de receitas surge para o fiscal o dever de constituir, via lançamento, o respectivo auto de infração, porquanto a atividade administrativa estar plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais.

Destarte, presume-se ocorrida a omissão de receitas ou de rendimentos, em situação na qual os depósitos bancários indicando a movimentação financeira do contribuinte não tiveram a origem comprovada pelo titular, mediante a devida apresentação de documentação hábil e idônea.

A busca pela verdade material no caso ficou tão evidenciada que, mesmo após o encerramento do procedimento fiscalizatório, já em sede de Recurso Voluntário, foi dada nova oportunidade, por meio de diligência, para que a Recorrente comprovasse a origem dos depósitos bancários, ocasião em que restou demonstrada a omissão de receitas em curso (fls. 21389 a 21404):

2.6- Restaram ao final, créditos/depósitos bancários cuja origem, a princípio, não fora identificada, tornando-se necessário submetê-los à apreciação do recorrente, para fins de comprovação sua origem.

2.7- Regularmente intimado a comprovar a origem dos créditos/depósitos bancários apurados conforme a metodologia descrita nos tópicos antecedentes, após sucessivos pedidos de prorrogação de prazo, o recorrente apresentou diversas planilhas demonstrativas no intento de demonstrar a origem dos créditos/depósitos bancários, bem como o contrato de adesão denominado

“Modelo Contrato de Afiliação ao Sistema Terminal Virtual Mobilecard”, registrado no Registro de Títulos e Documentos e Registro Civil de Pessoas Jurídicas de Uberlândia-MG, sob o n.º 3191123, em 14 de dezembro de 2011.

2.8- Os demonstrativos e esclarecimentos prestados pelo recorrente são detalhados na sequência:

- Planilha informativa mensal consolidada pela natureza/descrição dos ingressos de recursos mensais em conta corrente bancária, período de janeiro a dezembro de 2012 – fls. 2.660/2.663;

- Modelo do Contrato de Afiliação ao Sistema Terminal Virtual Mobilecard – fls. 2.678/2.693;

- Esclarecimentos relativos ao demonstrativo de fls. 2.660/2.663 – fls. 2.694/2.701;

- Relatório de clientes Mobilecard – fls. 2.702/2.817;

- Relatório de repasses a clientes no ano de 2012 – fls. 2.818/3.130;

- Relatório de vendas de clientes com recebimentos através de cartões de débito/crédito referente ao período de janeiro de 2012 a julho de 2013 – fls. 3.131/3.847;

- Esclarecimentos relativos ao demonstrativo de fls. 2.660/2.663 – fls. 3.854/3.860;

- Demonstrativos diversos de incorreções nos registros contábeis – fls. 3.861/3.876;

- Relatório de vendas de clientes com recebimentos através de cartões de débito/crédito referente ao período de junho a dezembro de 2013 – fls. 3.877/3.901;

- Relatório de repasses a clientes no ano de 2013 – fls. 3.902/3.958.

2.9- Conforme se vê, o recorrente, no intuito de comprovar a origem do créditos/depósitos bancários, apresentou farta e volumosa documentação representada por planilhas, demonstrativos e notas explicativas que se prestaram tão somente a demonstrar o modus operandi de sua atividade econômica, não se prestando efetivamente a comprovar a origem dos créditos/depósitos bancários relacionados no Termo de Intimação Fiscal.

2.10- Deveria para tanto, ter apresentado documentação comprobatória da origem individualizada de cada crédito/depósito recebido em conta corrente bancária, com coincidência de datas e valores e, considerando a peculiaridade de suas atividades operacionais, deveria ter demonstrado e comprovado individualmente a parcela dos recursos creditados/depositados em contas correntes de sua titularidade e pertencentes aos seus clientes credenciados, a qual deveria a eles ser repassada, e a parcela residual dos recursos que efetivamente representam sua receita operacional.

2.11- E não foi por falta de prazo que não logrou produzir as provas, tendo em vista que, conforme atestam os documentos de fls. 302/303, 2.665 e 2.667, foram solicitadas sucessivas dilações de prazo para atendimento aos Termos de Intimação Fiscal, as quais foram deferidas.

2.12- Isto posto, restou à fiscalização, a única alternativa de proceder à análise dos créditos/depósitos bancários com base nos elementos disponíveis, quais sejam, os extratos bancários e o registros contábeis apresentados pelo recorrente, e de forma subsidiária, os esclarecimentos e demais elementos apresentados pelo recorrente, adotando os procedimentos relatados na sequência.

2.13- Considerando que o recorrente recebe em suas contas correntes bancárias recursos pertencentes a terceiros, creditados pelas instituições financeiras operadoras de cartões de crédito, originários de venda de produtos e serviços de pessoas jurídicas e físicas credenciadas por ele, buscou-se identificar o valor desses recursos, através dos repasses a clientes registrados na escrituração comercial.

2.14- Referidos repasses aos clientes PF/PJ credenciados foram escriturados a crédito das contas contábeis 1.1.1.02.001-Banco Itaú S/A C/C 05849-8, 1.1.1.02.002-Caixa Econômica Federal, 1.1.1.02.003-Banco Bradesco S/A C/C 214838-2, 1.1.1.02.004-Banco HSBC, 1.1.1.02.005-Banco Santander e 1.1.1.02.006-Banco do Brasil S/A C/C 60406-2, em contrapartida das contas contábeis 2.1.6.03.001-Créditos a Pagar Cobrança Terceiro/Boleto (ano-calendário 2012 e 2013), e 2.1.6.03.004-Créditos a Pagar/Processam. Dados/Boletos (ano-calendário 2013), constando do histórico dos lançamentos contábeis a expressão "Pagto. Cobrança Recebida".

2.15- Dos valores apurados nos demonstrativos do tópico antecedente foram apontadas pelo recorrente incorreções na escrituração referentes a repasses aos clientes/afiliados registrados em duplicidade ou que deveriam ter sido estornados, lançamentos com essa titularidade e que em realidade referem-se a aplicação de recursos em conta de poupança e incorreções de lançamentos de repasses efetuados aos clientes/afiliados, os quais deveriam ter sido escriturados a débito da referida conta contábil e, entretanto, foram escriturados a débito de outras contas contábeis.

2.16- Expurgadas as incorreções de lançamentos procedidos nos registros contábeis, os valores consolidados no demonstrativo subsequente representam os créditos/depósitos procedidos nas contas correntes bancárias do recorrente e que efetivamente representam as Receitas Operacionais de seus clientes PF/PJ credenciados.

2.17- Portanto essa parcela dos recursos creditados em contas correntes bancárias restou comprovada e não integra a Receita Bruta do recorrente auditado.

2.18- Importante ressaltar que a identificação dos recursos financeiros creditados em contas correntes bancárias de titularidade do recorrente e que nelas permaneceram em caráter provisório, eis que tratam-se de recursos pertencentes a terceiros, teve lastro probatório nos registros contábeis juntados às fls. 859 a 1.561, e os respectivos lançamentos contábeis foram procedidos com lastro nos documentos juntados às fls. 4.538 a 20.514, apresentados no momento da impugnação, juntada às fls. 4.384 a 4.537, cujas operações coincidem com os relatórios de transações com clientes apresentados pelo recorrente, juntados às fls. 2.818 a 3.130, 3.131 a 3.847, 3.877 a 3.901, 3.902 a 3.958.

2.19- Identificado o montante mensal dos créditos/depósitos bancários que transitaram nas contas correntes do recorrente, pertencentes a terceiros/clientes/credenciados, restou confrontá-los com os créditos/depósitos bancários submetidos a comprovação, para fins de apuração do saldo parcial residual de créditos/depósitos bancários a comprovar.

2.20- Feito isto, restaram créditos/depósitos bancários cuja origem fora reconhecida e contabilizada pelo recorrente, a título de receitas recebidas mediante crédito em conta corrente bancária, sejam elas de competência do próprio mês do recebimento, ou de meses anteriores, bem como adiantamentos para futuro aumento de capital social procedidos pelos sócios mediante crédito em contas corrente bancárias, elementos estes hábeis a comprovar a origem dos créditos/depósitos bancários, os quais deduzidos do saldo parcial de créditos/depósitos bancários a comprovar apurado conforme os demonstrativos antecedentes, resultou nos créditos/depósitos bancários com origem não comprovada.

2.21- Enfim, levando-se em consideração os períodos mensais, as divergências apuradas alternaram entre saldos positivos e negativos, evidenciando que os recursos recebidos das operadoras de cartões de crédito/débito pelo recorrente, não foram necessariamente repassados aos seus clientes/credenciados dentro do próprio mês de recebimento.

2.22- Significa dizer que repasses efetuados aos clientes/credenciados em determinado mês, em montante superior ao montante dos créditos/depósitos bancários recebidos no mês, foram efetuados com saldo credor de recursos em conta corrente bancária preexistentes em meses anteriores.

2.23- Por essa razão impôs-se compensação dos saldos negativos apurados, com os saldos positivos apurados em períodos anteriores, para fins de determinação dos créditos/depósitos bancários com origem efetivamente não comprovada, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal.

2.24- As informações até aqui trazidas são obviamente redundantes em relação às constantes do Termo de Verificação Fiscal, porém indispensáveis para demonstrar que a fiscalização, em busca de identificar a origem dos créditos/depósitos bancários utilizou-se de elementos de prova produzidos pelo próprio recorrente, quais sejam, extratos bancários, registros contábeis,

demonstrativos e esclarecimentos por ele apresentados, e fundamentado nesses elementos de prova, aplicou simples cálculos matemáticos para apurar se todos os créditos/depósitos bancários tem origem comprovada ou não.

2.25- Considerando que o recorrente, regularmente intimado, usufruindo de sucessivas dilações de prazo concedidas para atendimento, não apresentou a documentação comprobatória da origem individualizada de cada crédito/depósito recebido em conta corrente bancária, com coincidência de datas e valores, demonstrando e comprovando quais são representativos de suas Receitas e quais são representativos das Receitas de terceiros, poderia a fiscalização simplesmente ter considerado não comprovada a origem de todos os créditos/depósitos bancários e procedido ao lançamento integral.

2.26- Optou entretanto, por apurar os fatos, buscando o máximo de aproximação com a certeza, utilizando-se dos próprios extratos bancários, registros contábeis, esclarecimentos, demonstrativos apresentados pelo recorrente e recorrendo ao uso de simples cálculos matemáticos.

2.27- Diante de tudo isso, não concordando com o lançamento, poderia ter o recorrente ter apresentado no momento da impugnação, a documentação comprobatória da origem individualizada de cada crédito/depósito recebido em conta corrente bancária, com coincidência de datas e valores, porém não o fez.

2.28- Apresentou os mesmos elementos já disponibilizados no curso do procedimento fiscal.

2.29- Não concordando com o acórdão da impugnação, na ocasião do recurso voluntário teve nova oportunidade de apresentar a documentação comprobatória da origem individualizada de cada crédito/depósito recebido em conta corrente bancária, com coincidência de datas e valores, e não o fez.

2.30- Limitou-se a apresentar mais do mesmo.

Não podemos perder de vista que conforme tese sumulada por e. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Súmula CARF nº 162): “O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021)”.

Assim, rejeitam-se as alegadas nulidades.

DA PRESUNÇÃO

O lançamento baseado em presunções é amplamente utilizado, quer ser tratem de presunções legais, quer simples.

As presunções legais são classificadas em absolutas e relativas.

As absolutas são as que não admitem prova em contrário; o fato descrito na lei é tido como verdade definitiva e absoluta, dispensando a produção de prova da sua realização.

Já as relativas admitem que seja produzida prova em contrário. São exemplos que se caracterizam como hipóteses de omissão de receitas presumida: os suprimentos de caixa não comprovados, a existência de depósitos bancários sem comprovação da origem dos recursos, a constatação escritural da existência de passivo fictício, entre outros.

No caso em tela, insurgiu-se uma suspeita de omissão e de incompletude das informações prestadas. Com isso, o Fisco materializou uma presunção relativa de veracidade, inicialmente, de modo que o ônus probante é atribuído ao contribuinte, tendo o direito de ilidi-la (rebater, refutar) a qualquer momento, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea apta a comprovar outra versão dos fatos presumidos.

Vejamos que a fiscalização, em busca de identificar a origem dos créditos créditos/depósitos bancários utilizou-se de elementos de prova produzidos pelo próprio recorrente, quais sejam, extratos bancários, registros contábeis, demonstrativos e esclarecimentos por ele apresentados, e fundamentado nesses elementos de prova, aplicou simples cálculos matemáticos para apurar se todos os créditos/depósitos bancários tem origem comprovada ou não (vide RELATÓRIO FISCAL, de fls. 1220 a 1269).

Ou seja, a Fiscalização elaborou um levantamento detalhado, individualizando, um a um, dos depósitos nas contas correntes e, intimou a contribuinte a comprovar suas origens, pois, no caso de presunção legal, o ônus da prova inverte-se, ou seja, a lei atribui ao sujeito passivo o dever de produzir a necessária prova capaz de afastar a presunção de omissão de receitas.

Entretanto, quer durante o trabalho fiscal, quer na fase impugnatória e Recursal (por meio de diligência realizada), o contribuinte autuado não apresentou comprovação suficiente a colocar em xeque a presunção de veracidade, restando a aplicação da presunção legal relativa prevista no artigo 42, caput, da Lei nº 9.430, de 1996:

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

Em suma, ao ser acusado de omissão de receita presumida a partir da falta de comprovação documental da origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, é ônus do sujeito passivo, para desfazimento da acusação, produzir a prova documental da origem da operação e que a receita dela decorrente teria sido oferecida à tributação.

Portanto não logrando êxitos em desconstituir a presunção de omissão de receitas, por meio de documentação hábil e idônea, que pudesse comprovar a origem dos depósitos bancários, resta incólume lançamento e a recorrida decisão.

DAS ALÍQUOTAS APLICADAS

Neste ponto, em resumo, o Recorrente defendeu o correto enquadramento das suas atividades no Anexo III, da Lei Complementar 123/2006, não merecendo prosperar a imputação fiscal de enquadramento incorreto, e requerendo o cancelamento “in totum” da autuação fiscal.

De tudo que nos autos consta bem como a realização de diligência que teve como um dos pontos focais o correto enquadramento das atividades da contribuinte é de concluir pelo acerto fiscal e, ao contrário de alegado pela Recorrente, a atividade econômica exercida enquadra-se naquelas previstas no art. 18, §5º-D, incisos IV, V e VI, da Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006. .

4.1- Diante do relatado, concluo que os créditos/depósitos bancários objeto de lançamento de ofício efetivamente não tiveram sua origem comprovada e que a atividade econômica exercida pelo recorrente enquadra-se naquelas previstas no art. 18, §5º-D, incisos IV, V e VI, da Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006.

Vale a pena transcrever no todo o trabalho fiscal (fls. 21395/ 21404), diga-se de passagem, não contestado pelo Recorrente (que cientificado da diligência, quedou-se inerte):

3.6- A princípio verifica-se que no item 4.1 do Recurso Voluntário, o recorrente faz uma tremenda confusão a respeito da interpretação da fiscalização em relação à forma de tributação de suas atividades no Simples Nacional, conforme reproduzido na sequência.

(...)

3.7- A transcrição acima não foi extraída do Termo de Verificação Fiscal e tampouco do §5º-D do art. 18 da Lei Complementar n.º 123/2006, vigente à época da ocorrência do fato gerador, eis que os incisos XIV, XV e XVI acima reproduzidos pertencem ao §5º-B, do art. 18, da referida Lei Complementar.

3.8- As atividades citadas no Termo de Verificação Fiscal, sujeitas à tributação no Anexo V, da Lei Complementar 123/2006, são reproduzidas na sequência.

3.9- No Recurso Voluntário o recorrente argumenta que presta serviços peculiares, incomuns, sem correspondência com atividades econômicas codificadas para efeitos fiscais e por essa razão suas atividades enquadram-se no CNAE 8299-7-Outras Atividades de Serviços Prestados Principalmente às Empresas não Especificadas Anteriormente.

3.10- Adotando esse entendimento, conclui forçosamente ser-lhe facultado optar pelo Simples Nacional tendo em vista dedicar-se à prestação de outros serviços que não tenham sido objeto de vedação expressa previstas na Lei Complementar 123/2006, devendo portanto ser tributado na forma do Anexo III, salvo se para as suas atividades houver previsão expressa de tributação na forma dos Anexos IV ou V da mesma Lei Complementar (Art. 17, § 2º e Art. 18, § 5º-F da Lei Complementar n.º 23/2006).

3.11- Por outro lado, em oposição à classificação da atividade econômica genérica de prestação de serviços adotada/interpretada pelo recorrente, a análise do “Modelo Contrato de Afiliação ao Sistema Terminal Virtual Mobilecard”, registrado em 14 de dezembro de 2011, sob o n.º 3191123, no Registro de Títulos e Documentos e Registro Civil de Pessoas Jurídicas de Uberlândia/MG, permite aferir exatamente qual é a atividade econômica por ele exercida.

3.12- O contrato institui cláusulas e condições para afiliação e credenciamento de pessoas físicas ou jurídicas para utilização do sistema informatizado por ele desenvolvido, conforme proposta disponibilizada em sites na internet, igualmente por por ele desenvolvidos.

3.13- Nele estão inseridas as regras de relacionamento entre o afiliado/cliente e a Mobilecard para aceitação dos cartões das bandeiras disponibilizados pelo Terminal Virtual Mobilecard (TVM) e emissão de boletos realizados no mesmo ambiente e demais serviços.

3.14- Para executar as transações/emissões de boletos, são estabelecidos os procedimentos.

3.15- Em síntese, o recorrente elaborou um programa de computador que permitiu a seus clientes/afiliados receber os recursos resultantes de suas vendas de produtos/serviços, mediante aceitação de cartões de crédito/débito com as bandeiras disponibilizadas em seu Terminal Virtual e mediante a emissão de boletos no mesmo ambiente virtual.

3.16- Para tanto, confeccionou e manteve páginas eletrônicas na internet, com acesso disponibilizado aos cliente/afiliados, para que procedam às suas operações de vendas com utilização de cartões.

3.17- Em razão da disponibilização de seu Terminal Virtual a seus clientes/afiliados o recorrente estipulou comissões e encargos (taxa de adesão, taxa de mensalidade, taxas operacionais) a título de remuneração pelos serviços prestados.

3.18- Como se vê, a atividade econômica exercida pelo recorrente abrange a elaboração de programas de computador, cessão de direito de uso de programas de computador, planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas, sujeitando-se à tributação de suas receitas na forma do anexo V, da Lei Complementar 123/2006, em atendimento ao disposto no art. 18, §5º-D, incisos IV, V e VI, da referida Lei Complementar.

3.19- Sujeitam-se à mesma forma de tributação do anexo V, as demais receitas operacionais escrituradas nas contas contábeis 4.1.5.01.001-Receita de Serviços Proc. Dados, 4.1.5.01.003-Receitas de Serviços Proc. Dados-Boletos, 4.1.5.01.004-Receita Taxa de Adesão, 4.1.5.01.005-Receita de Mensalidade.

3.20- No Recurso Voluntário o recorrente alega que a natureza do serviço por ele prestado não é licenciamento de programa de computação mas sim, serviço de facilitação de pagamentos.

3.21- Em documento de resposta (fls. 2.671 a 2.676) a Termo de Intimação Fiscal o recorrente presta maiores esclarecimentos sobre suas atividades.

3.22- Em suma, criou um software que possibilitou o aceite de pagamentos por meio de cartões de crédito/débito pelos seus clientes credenciados/afiliados pessoas físicas e jurídicas, os quais em razão do seu pequeno porte não eram aceitas pelas instituições financeiras operadoras de cartões de crédito, ficando à margem desse mercado de meios de pagamento via cartões.

3.23- Nessas circunstâncias os adquirentes de produtos e serviços dos clientes da recorrente eram detentores de cartões de crédito, porém os clientes pessoas físicas ou jurídicas da recorrente não tinham à disposição, meios de receber essa forma de pagamento, o que passou a ser possível após aderirem aos serviços prestados pela recorrente.

3.24- No site do Banco Central do Brasil, <https://www.bcb.gov.br/meubc/faqs/s/instituicoes-de-pagamento>, é possível obter informações sobre as características e especificidades de instituições de pagamentos, em forma de perguntas e respostas.

3.25- Nota-se que as instituições de pagamento visam possibilitar aos cidadãos/consumidores realizarem seus pagamentos independentemente de serem titulares de contas correntes em bancos ou outras instituições financeiras.

3.26- Por outro lado, o recorrente desenvolve/disponibiliza sistemas informatizados (software/página na internet) que permitem o aceite de pagamentos por meio de cartões de crédito/débito pelos seus clientes credenciados/afiliados pessoas físicas e jurídicas, os quais não possuem relacionamentos/vínculos com instituições financeiras.

3.27- O perfil operacional das instituições de pagamento divergem do perfil operacional do recorrente, pois emitem cartões pré-pagos, emitem cartões de crédito, fornecem máquinas para recebimento de cartões e permitem que clientes efetuem pagamentos ou transferências sem a utilização de cartão e sem ter que acessar o ambiente de uma instituição financeira.

Portanto, rejeitam-se as alegações trazidas restando concluído que a Recorrente sujeita-se à tributação de suas receitas na forma do anexo V, da Lei Complementar 123/2006, em atendimento ao disposto no art. 18, §5º-D, incisos IV, V e VI, da referida Lei Complementar.

CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, conhece-se do Recurso Voluntário, para rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Márcio Avito Ribeiro Faria