



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.723550/2015-18
ACÓRDÃO	1102-001.753 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de setembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	PAGSEGURO TECNOLOGIA LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

No processo administrativo fiscal destacam-se as seguintes nulidades: os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa; a ilegitimidade de partes; omissão do julgador no enfrentamento das questões de defesa e o não atendimento aos requisitos formais do lançamento. Algumas dessas questões arguidas em preliminar são suficientes para a nulidade dos atos correspondentes e para a extinção de todo o processo administrativo, como a questão da ilegitimidade de partes; outras permitem o saneamento da irregularidade, como é o caso de cerceamento de defesa gerada pela falta indispensável da análise de uma tese arguida pelo contribuinte, ocasionando apenas a nulidade da decisão de primeira instância e o seu saneamento com a prática de novo ato.

A decisão recorrida que não enfrenta os argumentos e provas apontados pela recorrente em sua manifestação ao relatório de diligência provoca cerceamento do direito de defesa, o que atrai a nulidade da decisão. No presente caso, todas as questões foram enfrentadas, bem como os argumentos e provas.

IMUNIDADE. ISENÇÃO. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO DO INGRESSO DE DIVISAS.

A imunidade ou isenção aplicada às receitas de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior é condicionada à comprovação do ingresso de divisas no país, conforme dispõe o art. 14, inc. III, e § 1º, da MP nº 2.158-35/01.

ESCRITURAÇÃO. FORÇA PROBANTE. DOCUMENTOS. ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. A escrituração contábil mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados se forem comprovados por documentos hábeis, idôneos, segundo sua natureza, ou assim definidos, em preceitos legais. Nos termos do artigo 36 da Lei nº 9.784/1999, cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, o que significa dizer, pois, que o sujeito passivo tem o ônus de comprovar a veracidade das suas alegações acerca da existência de fato modificativo, impeditivo ou extintivo em relação ao direito da Autoridade fiscal de constituir e exigir o respectivo crédito tributário por meio do lançamento.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. EXIGÊNCIA.

Súmula CARF nº 108 Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício e, em relação ao recurso voluntário, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em lhe negar provimento.

Sala de Sessões, em 30 de setembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Roney Sandro Freire Corrêa – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Roney Sandro Freire Corrêa, Gustavo Schneider Fossati, Gustavo de Oliveira Machado, Fernando Beltcher da Silva (Presidente). Ausente o conselheiro Gabriel Campelo de Carvalho, substituído pelo conselheiro Gustavo de Oliveira Machado.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face da decisão prolatada pela 5ª Turma de Julgamento da DRJ 10, que, por unanimidade, julgou procedente em parte a impugnação do sujeito passivo, ultimando o seguinte resultado:

	Exigido	Exonerado	Mantido
IRPJ	6.701.118,20	1.561.411,81	5.139.706,39
CSLL	2.420.007,53	562.108,25	1.857.899,28
Cofins	2.553.582,71	585.529,44	1.968.053,27
Pis/Pasep	548.906,72	126.864,71	422.042,01

O presente processo trata de autos de infração exigindo Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição para o Pis/Pasep, acrescidos dos juros de mora e da multa de ofício de 75%, cuja infração é omissão de receitas.

A ação fiscal foi deflagrada, lastreada em denúncia do Ministério Público Federal, consubstanciada em indícios de sonegação fiscal no intuito de se verificar a movimentação financeira aparentemente incompatível com a receita declarada na pessoa jurídica nos anos-calendário de 2011 e 2012, dispondo que a recorrente desenvolve atividades de intermediação de jogos eletrônicos.

Consta no TVF, que a recorrente foi intimada a informar a origem de recursos creditados em suas contas-correntes, sendo-lhe fornecida a relação detalhada de todos os créditos bancários, com origem não identificada, respondendo que:

- *“A origem dos recursos registrados como crédito nos extratos bancários está atrelada ao modelo de negócio do Boa Compra”;*
- *“... o Boa Compra atua como um facilitador de pagamentos online, exclusivamente, para aquisição de jogos eletrônicos pela internet, sendo que a maioria dos clientes são pessoas jurídicas residentes no exterior (desenvolvedores de jogos);*

- *“... os clientes internacionais disponibilizam seus jogos a usuários finais (jogadores) e estes utilizam o Boa Compra, como intermediador de pagamento, para aquisição dos jogos eletrônicos em questão.”;*
- *“... cumpre ao Boa Compra unicamente garantir o pagamento das compras feitas pelos jogadores e remeter esses valores aos desenvolvedores dos jogos no exterior.”;*
- *“Por conta da prestação do serviço de intermediação de pagamentos a clientes no exterior, o Boa Compra cobra uma comissão que representa a sua receita.”*
- *“A receita auferida pelo Boa Compra corresponde a um percentual do valor da transação intermediada que pode variar de acordo com o contrato firmado.”.*

- A título de exemplo, apresentou a forma como se procede aos lançamentos contábeis:
“Valor da operação (jogo) recebido pelo Boa Compra (crédito no extrato bancário): R\$ 10.000,00
Percentual da taxa de intermediação: 10%
Receita do Boa Compra: R\$ 1.000,00
Valor a ser efetivamente remetido ao exterior para o Cliente Internacional: R\$ 9.000,00”
 - 1) Contabilização no recebimento:
 - D** - Contas a Receber10.000,00 (valor pago pelos jogadores)
 - C** - Receita de Intermediação 1.000,00 (comissão devida à empresa Boa Compra)
 - C** - Obrigações com Terceiros 9.000,00 (valor a ser remetido ao cliente da Boa Compra. É a receita do desenvolvedor)
 - 2) Contabilização da remessa:
 - D** - Obrigações com Terceiros 9.000,00
 - C** - Bancos 9.000,00

- *“... o único valor que transita pelo resultado do Boa Compra é a receita decorrente da comissão recebida pela prestação de seus serviços de intermediação de pagamento ao exterior. Todos os demais registros contábeis, inclusive o valor que será remetido ao cliente do Boa Compra no exterior, afetam apenas contas patrimoniais (ativo e passivo).”.*

A acusação fiscal concluiu que a receita bruta da empresa seria o resultado obtido do total de ingressos financeiros deduzido das transferências entre os bancos, dos empréstimos e das receitas oriundas de empresa do mesmo grupo.

Ademais, a fiscalização também juntou uma planilha com os valores que a contribuinte informou ter repassado aos desenvolvedores dos jogos:

PAGAMENTO AOS PARCEIROS NACIONAIS E INTERNACIONAIS				
Rótulos de Linha	Valor Debitado no Extrato (Nacional)	Valor Debitado (Nacional) <u>NÃO Encontrado no Extrato</u>	Valor Debitado no Extrato (Internacional)	Total de Pgtos aos Parceiros Nacionais e Internacionais (Deduzindo Não Encontrado no Extrato)
2011_01	0,00		863.934,10	863.934,10
2011_02	0,00	2.870,14	826.289,97	823.419,83
2011_03	0,00	11.605,10	703.925,11	692.320,01
2011_04	0,00		673.929,03	673.929,03

PAGAMENTO AOS PARCEIROS NACIONAIS E INTERNACIONAIS				
Rótulos de Linha	Valor Debitado no Extrato (Nacional)	Valor Debitado (Nacional) <u>NÃO Encontrado no Extrato</u>	Valor Debitado no Extrato (Internacional)	Total de Pgtos aos Parceiros Nacionais e Internacionais (Deduzindo Não Encontrado no Extrato)
2011_05	0,00	12.705,24	791.162,53	778.457,29
2011_06	0,00		1.151.837,45	1.151.837,45
2011_07	0,00		1.412.133,22	1.412.133,22
2011_08	12.165,08	9.522,27	1.067.889,17	1.070.531,98
2011_09	27.132,33	16.327,16	1.182.707,20	1.193.512,37
2011_10	44.889,27	3.220,77	1.512.370,94	1.554.039,44
2011_11	55.433,40	268,81	1.253.140,99	1.308.305,58
2011_12	65.672,14		1.597.222,90	1.662.895,04
2012_01	142.859,65		1.318.054,80	1.460.914,45
2012_02	137.591,85		1.551.113,66	1.688.705,51
2012_03	130.526,69		1.153.921,08	1.284.447,77
2012_04	51.374,00		1.876.759,48	1.928.133,48
2012_05	65.252,32		1.561.239,85	1.626.492,17
2012_06	13.701,67		2.095.788,06	2.109.489,73
2012_07	234.167,67		2.062.912,16	2.297.079,83
2012_08	9.733,47		3.676.219,03	3.685.952,50
2012_09	55.842,76		2.549.698,33	2.605.541,09
2012_10	13.638,17		2.455.151,80	2.468.789,97
2012_11	3.682,14		5.747.627,48	5.751.309,62
2012_12	37.225,69		8.333.263,78	8.370.489,47
Total	1.100.888,30	56.519,49	47.418.292,12	48.462.660,93
%	2.27%	0.12%	97,85%	100,00%
Observação: Todos os valores informados como Repasse aos Desenvolvedores (Clientes) de Jogos Internacionais foram localizados nos Extratos Fornecidos pelos Bancos. Total de Repasse ao Desenvolvedores (Nacional + Internacional) Informado = 48.575.699,91				

A acusação fiscal sustenta que há divergência nas informações declaradas em DIPJ, DCTF e Dacon, obtendo-se valores diferentes de faturamento considerando-se os valores a pagar informados nessas declarações.

Por fim, afirma que a recorrente teria excluído indevidamente, da receita bruta, os valores referentes à taxa de cobrança e de repasse aos desenvolvedores dos jogos, tendo considerado exclusivamente a comissão paga pelos desenvolvedores. Entende a acusação fiscal que a receita bruta seria a totalidade das receitas auferidas equivalente, no caso específico, à totalidade do preço do serviço prestado (valor pago pelos jogadores) e não apenas à comissão pela intermediação.

A DRJ julgou procedente em parte a impugnação do sujeito passivo, tendo exonerado parte dos tributos lançados, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), recorrendo de ofício.

Em sede de recurso voluntário, a recorrente alega, preliminarmente, o cerceamento de defesa, com fulcro no artigo 59, II, do Decreto nº 70235/72, dispondo que a DRJ não apreciou certos argumentos (itens II, III e IV) da impugnação.

Na sequência, a recorrente explicita as suas operações, esclarecendo que possui clientes no Brasil, mas a maioria é residente no exterior, consignando que costuma cobrar uma comissão pela intermediação do pagamento, correspondente a um percentual da transação e que reconhece como receita somente sua comissão e eventuais taxas cobradas dos jogadores.

A recorrente esclarece que trabalha com duas formas de intermediação de pagamentos, a aquisição direta de produtos e serviços (operação de jogos) e a aquisição e utilização de créditos Gold (operação de créditos Gold) em que o jogador adquire os créditos Gold, uma moeda virtual que lhe daria direito a adquirir produtos e jogos no website posteriormente.

Informa que, do total recebido, um percentual é reconhecido como receita, que é variável a depender do acordo firmado com o parceiro desenvolvedor e o restante é registrado como passivo de obrigações com terceiros, pois será repassado ao parceiro.

Destaca que "o valor efetivamente repassado no mês a terceiros não será idêntico ao valor de repasse contabilizado, pois pode ocorrer de, em determinado período, haver repasses referentes a obrigações registradas anteriormente ou o repasse ficar para o mês posterior".

Ademais, explicita que, "em um primeiro momento, (...) segrega as obrigações que possui com fornecedores em contas específicas para cada fornecedor (conta no passivo), sendo que a contrapartida desses lançamentos são registros na conta transitória 31369910 (Transitória Serviços de Intermediação)" "Nessa conta transitória são registrados todos os repasses aos Desenvolvedores, individualizados por códigos próprios".

"Em seguida, há o pagamento ao Desenvolvedor, momento em que é efetuado um lançamento a crédito em conta de disponibilidades (caixa, bancos ou outro) cuja contrapartida é lançamento a débito na conta transitória 31369910 (Transitória Serviços de Intermediação)".

"Assim, ao final do mês, o SAP (sistema contábil por ela utilizado) registrará o montante de pagamentos efetuados e contabilizará um lançamento a crédito na conta transitória (31369910) representativo de todos os repasses, que terá como contrapartida um lançamento a débito na conta contábil 21611001 (Obrigações com Terceiros)".

"A operação é então concluída, sendo as obrigações com terceiros repassadas aos beneficiários, restando (...) apenas a parcela relativa à sua comissão e eventuais taxas".

Em relação às operações de Créditos Gold, o módus operandi é o mesmo, ressaltando, apenas, que se reconhece um passivo na conta "Obrigações com Terceiros GOLD" e, conforme afirma a própria recorrente, diferenciando no tocante ao fluxo financeiro.

Destaca ainda a recorrente, que as provas foram juntadas e não observadas pelo julgamento de piso, conforme assim se destaca:

60. De toda forma, embora a Recorrente acredite que as explicações acima, mediante a utilização dos *prints* de aquisição dos jogos eletrônicos já demonstram por si só a legitimidade das suas alegações e comprovam, de forma inequívoca, que os valores remetidos ao exterior são as receitas de terceiros. Para que não restem dúvidas sobre os valores a que a Recorrente faz jus, ela anexa alguns contratos firmados com Desenvolvedores vigentes durante o período autuado (**Doc_Comprobatorios0001** a **Doc_Comprobatorios0003**), que demonstram as relações jurídicas existentes.

62. Adicionalmente, a Recorrente anexa planilhas que são capazes de demonstrar a origem de recursos creditados em suas contas corrente, vinculando Jogador a Desenvolvedor. Uma versão mais simples dessas planilhas havia sido anexada na Impugnação. A Requerente complementou referidas planilhas para inserir informações adicionais por amostragem que não deixam dúvidas acerca da natureza e origem dos depósitos em suas contas corrente (**Arq_ nao_pag0001**).

66. Por fim, os e-mails anexos, trocados com Fornecedores da Recorrente, contém explicações e manuais sobre o procedimento de pagamento da Recorrente, reforçando a existência entre Recorrente e Desenvolvedores (**Arq_ nao_pag0002**).

Na sequência, aponta que houve equívoco da fiscalização quanto a conceituação de receita bruta e afirma que de maneira contraditória, a Autoridade Fiscal entendeu que, como não teria considerado como receita todos os ingressos financeiros, ela teria omitido receitas, o que lhe autorizaria a aplicar a presunção de receitas do artigo 42 da Lei 9.430/1996.

Afirma que um simples ingresso financeiro não pode ser entendido como receita e que somente o efetivo e definitivo aumento do patrimônio de uma pessoa jurídica decorrente de suas atividades próprias pode ser entendido como receita passível de tributação.

Defende que apenas um percentual dos créditos em suas contas-correntes lhe pertence, o relativo às comissões e taxas de emissão de boletos, sendo que o restante é repassado aos desenvolvedores.

Reafirma que apenas as comissões e eventuais taxas de cobrança decorrem da prestação de serviços e devem ser reconhecidas como receita.

Outro ponto alegado pela recorrente se dá quanto ao suscitado erro no critério jurídico utilizado e existência de lançamento com erro de direito, em virtude de inadequada aplicação da norma jurídica no tocante à identificação das receitas tributáveis, assim demonstrado pela defesa:

147. Transpondo-se as noções acima expostas para o caso atual, vê-se que a Autoridade Fiscal adotou critério jurídico inadequado para determinação das receitas da Recorrente (vide item **IV**), isto é, considerou valores como receita da Recorrente meras entradas de recursos, cuja obrigação de repasse aos vendedores dos jogos encontra-se devidamente contabilização pela Recorrente. O equívoco cometido pela Autoridade Fiscal acarretou, conseqüentemente, a mensuração incorreta do *quantum debeatur* de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS exigidos.

A recorrente acrescenta que, "do valor recebido (...) nos anos-calendário de 2011 e 2012, R\$ 72.680.763,03 refere-se aos pagamentos dos Jogadores por Licenças de Uso de Jogos Eletrônicos e Créditos GOLD".

Dispõe, ainda, que a identidade dos desenvolvedores de jogos pode ser identificada nas planilhas acostadas aos autos.

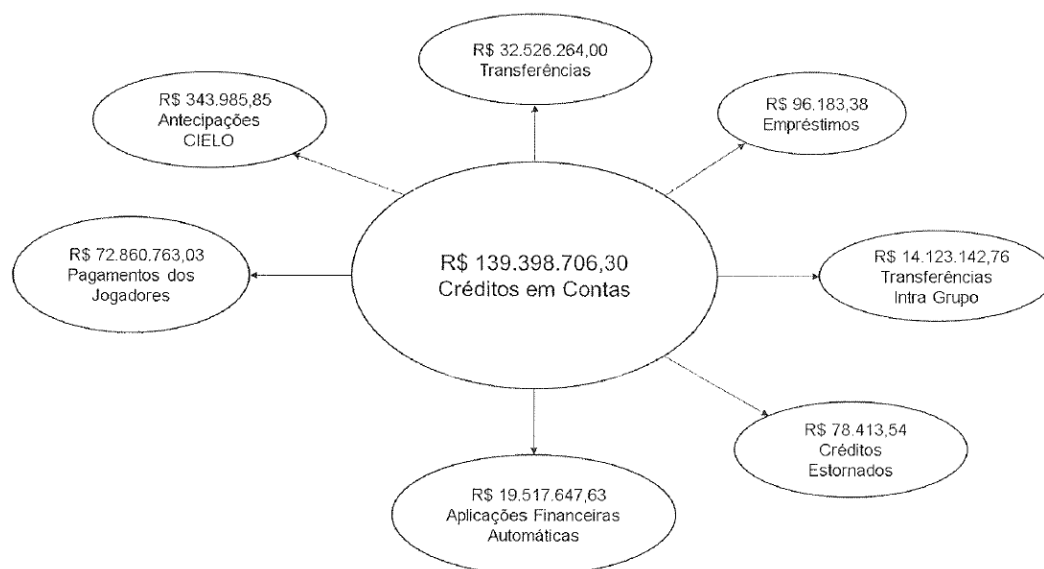
Esclarece que os dados dos pagamentos efetuados pelos jogadores também podem ser identificados e vinculados aos jogos que adquirem. Anexou planilha com dados dos jogadores, os pagamentos que efetuaram e o produto que adquiriram.

A contribuinte alega que foram considerados indevidamente como receita omitida valores relativos à soma de todos os lançamentos a crédito nas suas contas-correntes, inclusive lançamentos efetuados em sua conta no Banco Itaú referentes a aplicações financeiras automáticas, no montante de R\$ 19.517.647,63. No entanto, tais créditos englobariam, além dos rendimentos, o resgate das aplicações financeiras e, portanto, a parcela correspondente ao resgate estaria sendo duplamente tributada.

A recorrente acrescenta:

185. Os créditos constituídos sobre esses valores foram exonerados pela DRJ. Contudo, em função dos valores exonerados, houve a interposição de Recurso de Ofício. A Recorrente reitera os argumentos contidos no item V.3 de sua Impugnação, os fundamentos tomados pela DRJ para decidir pelo cancelamento e pleiteia que o Recurso de Ofício não seja provido.

Abaixo, depreende-se do Recurso Voluntário, a pretensão de se demonstrar a origem de todos os depósitos em conta corrente:



Em outro tópico, a recorrente suscita "a impossibilidade de se tributar, pelo PIS e pela COFINS, as receitas decorrentes dos serviços prestados aos Desenvolvedores estrangeiros,

pois as referidas receitas são imunes à tais contribuições" por tratar-se de receita de exportação de serviços, conforme o art. 149, §2º, da CF.

E ainda, acrescenta:

202. Há, portanto, um equívoco da DRJ relativo ao fundamento para não tributação das receitas de exportação, sendo desnecessária a existência de ingresso de divisas.

203. Conclui-se, assim, que as receitas da Recorrente decorrentes dos serviços prestados pelos Desenvolvedores internacionais, isto é, sua comissão e as taxas de emissão de boleto, estão imunes da cobrança do PIS e da COFINS, razão pela qual os autos de infração ora combatidos, não poderão prosperar, devendo esse Conselho reformar a decisão recorrida, cancelando-se os autos de infração indevidamente lavrados.

Por fim, protesta pela ilegitimidade da incidência de juros de mora sobre multas de ofício, afirmando que, nos termos do art. 61 da Lei 9.430/96 somente seriam admitidos acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes de tributos e contribuições, mas não sobre as penalidades pecuniárias.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Roney Sandro Freire Corrêa, Relator.

ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos, determinados pelo Decreto 70.235/72, portanto, dele eu conheço.

Conforme consta da tela extraída do AR (Aviso de Recebimento), a intimação foi enviada ao contribuinte no dia 10.11.2017 (sexta-feira).

Desta forma, é tempestivo o presente Recurso Voluntário protocolado em 11.12.2017, já que o prazo legal de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235/72 se encerra em 13.12.2017.

ADMISSIBILIDADE DO RECURSO DE OFÍCIO

A decisão de primeira instância exonerou a exigência no montante de R\$ 2.835.914,21, a qual é o objeto do presente recurso de ofício.

Verifico que o recurso de ofício se deu porque o valor exonerado ultrapassou o valor de dois milhões e meio de reais, limite de alçada então vigente para determinar a revisão necessária. Todavia, a Súmula CARF nº 103 orienta que, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. Atualmente, o limite de alçada está determinado no valor de quinze milhões de reais, nos termos do artigo 1º da Portaria MF nº 2, de 2023, verbis:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Assim, o valor exonerado na primeira instância está abaixo do limite de alçada ora vigente, de forma que o recurso de ofício não deve ser conhecido.

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE

Em sede de recurso voluntário, a recorrente alega, preliminarmente, o cerceamento de defesa, com fulcro no artigo 59, II, do Decreto nº 70235/72, dispondo que a DRJ não apreciou certos argumentos (itens II, III e IV) da impugnação.

A Recorrente invoca a nulidade do Acórdão recorrido, uma vez que não teriam sido apreciados todos os argumentos e alegações contidos na Impugnação.

Em primeiro lugar, é necessário que se esclareça que não é nula a decisão que não aprecia todos os argumentos apresentados pelo recorrente, quando o julgador consegue formar a sua convicção e fundamentar a sua decisão, a partir apenas dos elementos examinados, sendo desnecessários os demais, por não serem capazes de, nem em tese, afastar a conclusão formada.

É esse, há tempos, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, reafirmado, após a vigência do novo CPC:

"(...) O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. (...)" (1ª Seção, EDcl no MS 21315 / DF, Rel. Min. Diva Malerbi [desembargadora convocada], DJe 15 de junho de 2016)

Esse entendimento deve ser aplicado com extrema cautela, não podendo servir de salvaguarda para decisões omissas e sem fundamentação.

Por outro lado, haverá nulidade, caso se deixe de apreciar matéria veiculada no recurso, de modo a caracterizar o cerceamento do direito de defesa.

É necessário, pois, examinar os pontos apontados pela Recorrente, confrontando a peça de defesa e a decisão de primeira instância.

No seu entender, não teriam sido apreciados os seguintes pontos:

A explicação de seu modelo de negócios, a contabilização de suas receitas e o conceito de receita e erro de direito.

Destaca-se do relatório fiscal, a fundamentação clara, a infração e o recurso apresentado, abarcado amplamente os argumentos que fundamentaram a autuação, bem como no acórdão prolatado pelo julgamento de piso, o que afasta a hipótese de preterição do direito de defesa.

O erro ou a deficiência no enquadramento legal da infração cometida não acarreta a nulidade do lançamento, quando restar comprovada a não ocorrência da preterição do direito de defesa, dada a clara descrição dos fatos contida no auto de infração e a impugnação apresentada pela contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas.

Desta forma, entendo que não assiste razão à recorrente quanto à preliminar de nulidade, não tendo identificado nenhum prejuízo quanto ao seu direito de defesa.

MÉRITO

A fim de se sistematizar o funcionamento da recorrente, se faz necessário compreender as suas atividades, bem como a explicação do seu modelo de negócio.

Desta forma, cabe mencionar que a recorrente é uma sociedade anônima, sob a denominação social de Boa Compra S A, e possui como atividade principal “Exploração de jogos eletrônicos recreativos”, conforme consta do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica CNPJ.

No Estatuto Social da empresa, no Anexo II, no art. 3º, dentre outros que compõem o objeto social, consta no item “(vi) comercialização e veiculação de publicidades, a intermediação no comércio de produtos e serviços e comercialização de assinaturas por meio eletrônico.”

Ademais, consta também inúmeras atividades relacionadas com prestação de serviços ligados ou pertinentes à informática, à internet, hospedagem de websites, exploração comercial de websites, desenvolvimento e licenciamento de sistemas e rotinas, transferência de informações digitalizadas através de redes, comércio de software e hardware, desenvolvimento de comércio eletrônico, comercialização e veiculação de publicidades, intermediação no comércio de produtos e serviços e comercialização de assinaturas por meio eletrônico, entre outras, sendo bem amplo e englobando diversas atividades de prestação de serviço e comércio eletrônico.

A recorrente ainda menciona, que qualquer assistência relacionada aos jogos seria de inteira responsabilidade dos respectivos desenvolvedores, os quais denomina de “clientes”, e afirma que presta assistência aos usuários somente em relação aos problemas quanto aos pagamentos desses jogos, ou seja, sua participação no processo se resumiria a oferecer os meios para que os usuários possam efetuar os pagamentos aos diversos desenvolvedores.

Na alegação da recorrente, é o desenvolvedor que realiza a venda e é a recorrente que tem a atribuição de ser a mera coletora dos pagamentos e dos pagamentos efetuados pelos jogadores.

Isso ocorreria através do acesso aos diversos meios de pagamentos por ela oferecidos aos usuários dos jogos, tais como boletos bancários, cartões de crédito e também recursos denominados como “*pay pal*”, além do uso de moedas virtuais, os chamados “créditos Gold”.

Tais créditos Gold, segundo a recorrente, funcionam como uma moeda virtual e são utilizados pelos jogadores para a aquisição de licença de jogos, acesso a promoções exclusivas e uma maior celeridade na realização dos pagamentos.

Quanto à contabilização do “Crédito Gold”, esclareceu a recorrente que é realizada conforme descrito a seguir:

“... no momento da aquisição do Crédito Gold é reconhecido um débito no ativo circulante do Boa Compra, cuja contrapartida é lançada integralmente no passivo “obrigações com terceiros Gold”. No momento da utilização do crédito pelo jogador junto a um parceiro é feita a transferência do valor registrado na rubrica “obrigação com terceiros Gold” para outra conta de passivo com o parceiro, correspondente à sua receita (“contas a pagar”). Por fim, ato subsequente a esse lançamento, é reconhecida no resultado do Boa Compra a “receita de intermediação” (correspondente a comissão devida ao Boa Compra pelo parceiro).”

Na sequência, após a realização de todo o procedimento para aquisição da Licença do Jogo com créditos GOLD, o jogador recebe o e-mail confirmando o registro do pedido, seu processamento e a entrega, nos quais constam a identificação do vendedor do produto e o desenvolvedor.

Por fim, após o pagamento realizado pelo jogador, o desenvolvedor envia a ele um recibo de sua compra e a informação de que conteúdo pode ser utilizado. Segundo a própria recorrente, portanto, o seu papel se resume ao papel de viabilizar o recebimento dos recursos pelos desenvolvedores, agindo como uma “emissora” de moeda virtual e intermediária.

Dito isso, a principal controvérsia ocorreu no que deve ser considerado receita bruta, que segundo o entendimento da acusação fiscal foi considerado receita bruta todos os ingressos financeiros como receita, inclusive rendimentos de aplicações financeiras. Foram compreendidos como ingressos financeiros os depósitos em conta-corrente bancária, deduzidas as transferências bancárias, empréstimos e transferências do mesmo grupo.

Enquanto a recorrente considera um percentual dos créditos em suas contas-correntes, de modo que se traduza em relação às comissões e taxas de emissão de boletos, que decorrem da sua atividade de prestação de serviços.

Neste caso, considera-se como receita bruta total, para efeito da verificação do limite de R\$48.000.000,00, em relação à receita bruta total do ano-calendário anterior, o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, acrescidos das demais receitas, tais como, rendimentos

de aplicações financeiras (renda fixa e variável), receita de locação de imóveis, descontos ativos, variações monetárias ativas, juros recebidos como remuneração do capital próprio etc e dos ganhos de capital, conforme disciplinado no caput do art. 224, do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (RIR/1999):

Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único).

Na apuração da Receita Bruta pela contribuinte, constata-se do “Valor do Jogo” foram excluídos a “Taxa de Cobrança” e o “Valor do Repasse ao Cliente”, ou seja, na apuração da Receita Bruta, foi considerada apenas a comissão que os “Clientes” (Desenvolvedores de jogos Nacionais e Internacionais) pagam a empresa Boa Compra, conforme por ela já declarada.

Em que pese todas as alegações suscitadas pela recorrente, a legislação que define a Receita Bruta, para fins de apuração do imposto pela sistemática do regime de tributação com base no Lucro Presumido, não prevê, para este caso específico, nenhuma hipótese de exclusão da base de cálculo, pois quando são permitidas as exclusões na base cálculo, constatam-se que expressamente estão definidas na lei ou há Atos Administrativos da Receita Federal.

Assim sendo, a recorrente teria que ter considerado como faturamento a totalidade do valor pago pelos jogadores, quando da aquisição do jogo, não podendo ter deduzido a taxa de cobrança e o valor repassado aos desenvolvedores nacionais e internacionais.

A Receita Bruta ou Faturamento, utilizada na apuração de imposto pela sistemática do regime de tributação com base no Lucro Presumido, portanto, engloba todos os ingressos financeiros, exceto quando excepcionado pela legislação, decorrentes da prestação de serviços, inclusive os valores destinados ao pagamento de terceiros.

Desta forma, está correto considerar como Receita Bruta os ingressos de créditos registrados nos Extratos Bancários, deduzindo apenas as hipóteses mencionadas (Transferências bancárias, Empréstimos e Transferência do mesmo grupo), conforme está circunscrito no feito fiscal.

Ademais, alega que apenas age como intermediadora de pagamentos e que, os valores creditados em suas contas perfazem a soma do valor total pago pelos jogadores e que remete aos desenvolvedores dos jogos a maior parte desses valores, ficando apenas com um percentual referente à sua comissão e eventuais taxas.

No entanto, a recorrente não apresentou os contratos, nem tampouco juntou qualquer eventual documento que fizesse prova a seu favor, tornando, assim, impossível,

determinar se a operação que deu causa a esses pagamentos é uma operação de compra/venda de licença de software ou o repasse de valores pagos diretamente aos desenvolvedores de jogos, apta a exercer a função de intermediadora de pagamentos, ou ainda, outro pagamento qualquer.

Ressalto, ainda, que o único contrato juntado ao processo foi o contrato de licença de software, sem tradução juramentada, impossibilitando o conhecimento do documento em inglês, conforme artigo 157 do antigo CPC (Lei nº 5.869/1973, artigo 192 da Lei nº 13.105/2015 (NCPC), artigo 224 da Lei nº 10.406/2002 (CC), artigo 18 do Decreto 13.609/1943, artigo 22 da Lei nº 9.784/1999 e artigo 13 da Constituição Federal.

Por fim, a recorrente ainda dispõe que todas as operações foram registradas contabilmente. No entanto, a contabilidade faz prova a seu favor, quando devidamente instruída com os documentos que comprovem as operações, o que de fato não ocorreu no presente caso.

Sendo assim, portanto, entendo que não assiste razão à recorrente, estando correto o lançamento efetuado.

Quanto aos valores supostamente estornados e dos valores transferidos por operadoras de cartão de crédito, a recorrente alega que foram indevidamente incluídos no lançamento valores que deveriam ser estornados (R\$ 78.413,54) e valores que representam antecipações da Cielo relativos a pagamentos que seriam realizados posteriormente (R\$ 343.985,85) e que não guardariam os requisitos mínimos para sua qualificação como receita.

Não obstante, verifica-se na fl. 236, que a recorrente foi instada a se manifestar, respondendo que não houve estornos no período, conforme fls. 241 a 243, *in verbis*:

Por fim, o Boa Compra informa que não houve estornos e/ou cancelamentos realizados, dentro do mesmo Banco, nos anos-calendário de 2011 e 2012, motivo pelo qual deixa de apresentar quaisquer documentos relacionados ao item "B".

Ademais, tanto na impugnação, quanto no Recurso Voluntário, a recorrente não apresenta nenhum detalhe, nenhuma informação e nenhum documento a respeito desse suposto estorno, nem mesmo no tocante aos pagamentos, com os respectivos documentos comprobatórios, efetuados pelos jogadores.

Destaco, que a escrituração contábil mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados se forem comprovados por documentos hábeis, idôneos, segundo sua natureza, ou assim definidos, em preceitos legais.

Nos termos do artigo 36 da Lei nº 9.784/1999, cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, o que significa dizer, pois, que o sujeito passivo tem o ônus de comprovar a veracidade das suas alegações acerca da existência de fato modificativo, impeditivo ou extintivo em relação ao direito da Autoridade fiscal de constituir e exigir o respectivo crédito tributário por meio do lançamento.

Ressalto, novamente, que o ônus probatório é do contribuinte, reservando ao recorrente em demonstrar a ocorrência dos fatos de seu próprio interesse para as decisões a serem proferidas no processo.

O próprio Código de Processo Civil dispôs, em caráter genérico, conforme o artigo 333, fixando regras sobre a distribuição deste encargo de provar.

“Art. 333 - O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Segundo este artigo, caberá ao contribuinte a prova de fato que seja impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor, o que, de fato, não foi observado. Portanto, os valores recebidos por meio das operações de cartão de crédito, incontestavelmente não oferecidos à tributação, configuram omissão de receitas do período e devem integrar a receita da atividade.

Da suposta exportação de serviços no caso de desenvolvedores estrangeiros: imunidade ao PIS e a COFINS

A recorrente suscita que as receitas decorrentes dos serviços prestados aos desenvolvedores estrangeiros não poderiam ser tributadas pelo PIS e pela COFINS, por tratar-se de receita de exportação de serviços, tendo a fiscalização ignorado por completo.

A DRJ entendeu, com fulcro nos dispositivos normativos, que:

Os dispositivos supra citados tratam das Contribuições no regime de apuração não-cumulativa. Todavia, a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, tratando das aludidas contribuições no regime de apuração cumulativa e redefinindo as regras de isenção destas contribuições, ao mesmo tempo em que revoga todos os dispositivos legais existentes sobre a matéria, tem dispositivo semelhante aos supra citados das Lei nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003 – trata-se do art. 14, inciso III e § 1º.

Nota-se que o legislador estabeleceu duas condições para a fruição do benefício: a) que o tomador dos serviços seja pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior; b) que o pagamento represente ingresso de divisas no País.

A impugnante não logrou comprovar ter prestado serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior cujo pagamento represente ingresso de divisas no País.

No entanto, a recorrente alega que o julgamento de piso se equivocou no fato de fundamentar a sua decisão com base no ingresso de divisas, o que não prevê o art. 149, § 2º, CF.

Entendo que tais alegações não merecem prosperar, senão vejamos:

Regulamentando tal regra exonerativa constitucional em questão, o art. 14, inciso III e § 1º da MP nº 2.158-35/01, estabelece a “isenção” de PIS e Cofins sobre as receitas dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas.

O ingresso no país da receita de exportação ocorre por meio da liquidação dos correspondentes contratos de câmbio. E, para tanto devemos buscar o que dispõe a Circular Bacen 3.691/2013.

TÍTULO: 1 – Mercado de Câmbio

CAPÍTULO: 11 – Exportação

SEÇÃO: 1 – Disposições Gerais

1. Este capítulo dispõe sobre as operações no mercado de câmbio relativas às exportações brasileiras de mercadorias e de serviços.

2. **As exportações brasileiras de mercadorias e de serviços sujeitam-se ao ingresso no País da moeda estrangeira correspondente, mediante celebração e liquidação de contrato de câmbio em banco autorizado a operar no mercado de câmbio, no País, ressalvados os casos específicos previstos na legislação e regulamentação em vigor.** (grifo nosso)

3. As operações de câmbio a que se refere o item anterior são liquidadas mediante a entrega da moeda estrangeira ou do documento que a represente ao banco com o qual tenha sido celebrado o contrato de câmbio.

Ademais, o art. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 6º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, ambos com redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, estão assim redigidos:

Lei nº 10.637, de 2002

“Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

II – Prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, **cujo pagamento represente ingresso de divisas;** (redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

” Lei nº 10.833, de 2003 “Art. 6º A Cofins não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

II - Prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, **cujo pagamento represente ingresso de divisas;** (redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)”

Ou seja, não se tratando de recebimento de receitas do exterior, não há que falar-se em imunidade, pois esta só haveria se houvesse receita de exportação, a qual, como dito, condiciona-se ao ingresso de divisas no país, o que não ocorreu na modalidade abarcada pela recorrente.

Dos juros de mora sobre a multa de ofício

A exigibilidade dos juros de mora está prevista no art. 161 do Código Tributário Nacional, que impõe a sua cobrança sempre que o crédito tributário for pago após o vencimento.

A multa de ofício é parte integrante do crédito tributário, que tem seu vencimento no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Transcorrido esse prazo sem que o crédito tributário tenha sido adimplido, passa a incidir sobre ele os juros de mora, conforme previsto no art. 161 do CTN.

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.335.688-PR, firmou o entendimento de que os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento.

Após considerável debate sobre o tema nesse tribunal, foi pacificado a questão por meio da súmula CARF n.º 108, in verbis:

Súmula CARF nº 108 Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, são devidos os juros de mora sobre a multa de ofício.

DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso de Ofício e, quanto ao Recurso Voluntário, conhecê-lo, rejeitando as preliminares e, no mérito, lhe negar provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Roney Sandro Freire Corrêa