



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13074.722320/2020-54
ACÓRDÃO	1102-001.970 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SPACE SHEEP GAMES TECNOLOGIA DA INFORMACAO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. CRÉDITO. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. CONHECIMENTO. PRONUNCIAMENTO. AUTORIDADE FISCAL. GARANTIA DO DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA.

Compete à Autoridade Fiscal, da unidade da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil de circunscrição do sujeito passivo, a apreciação e a decisão completa acerca das matérias e das provas relevantes até então por ela desconhecidas, reiniciando-se, dadas as especificidades do caso concreto, o processo administrativo fiscal, evitando-se, assim, supressão de instâncias e garantindo-se, em decorrência, o duplo grau de jurisdição administrativa.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para determinar o retorno dos autos à unidade de origem e a expedição de Despacho Decisório complementar, precedida da análise dos elementos reunidos nos autos e de outras providências que a Autoridade Fiscal entender pertinentes à completa elucidação dos fatos, reiniciando-se, a partir de então, o processo administrativo fiscal, inclusive com recebimento e conhecimento de eventual nova manifestação de inconformidade. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 1102-001.964, de 27 de março de 2026, prolatado no julgamento do processo 13074.722429/2020-91, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires McNaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho e Fernando Beltcher da Silva.

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que julgou o Pedido de Restituição apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao suposto crédito de IRPJ.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, em síntese abaixo, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE SOFTWARE. COEFICIENTES APLICÁVEIS.

A venda (desenvolvimento e edição) de softwares prontos para o uso (standard ou de prateleira) classifica-se como venda de mercadoria e o percentual para a determinação da base de cálculo do imposto sobre o Lucro presumido é de 8% sobre a receita bruta.

A venda (desenvolvimento) de softwares por encomenda classifica-se como prestação de serviço e o percentual para determinação da base de cálculo do imposto é de 32% sobre a receita bruta.

A venda (desenvolvimento) de softwares nos quais as adaptações feitas no produto pronto para cada cliente representam meros ajustes no programa, permitindo que o software (que já existia antes da relação jurídica) possa atender às necessidades daquele cliente, igualmente não geram receita de prestação de serviços, mas também de “venda de mercadorias”, onde aplicável o coeficiente de presunção do lucro de 8%.

Caso se verifique que essas adaptações representem, em verdade, o próprio desenvolvimento de um programa aderente às necessidades do cliente e impliquem nova versão do produto ou sejam significativas ao ponto de não se enquadrarem como os meros ajustes mencionados, configurada estará a

prestação de um serviço, o que sujeita a receita decorrente ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento).

Caso o contribuinte desempenhe concomitantemente mais de uma atividade, o percentual de presunção correspondente deve ser aplicado sobre o valor da receita bruta auferida em cada atividade.

Dispositivos Legais: Decreto n.º 3.000, de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda, artigos 518 e 519.

LUCRO PRESUMIDO. NATUREZA DA ATIVIDADE. PRODUTO OU SERVIÇO.

A natureza jurídica das atividades exercidas pelo contribuinte em cada contrato ou relação comercial deve ser explicitada para que a situação fática seja confrontada com a hipótese de incidência tributária delimitada pela legislação, considerando que as obrigações de dar (venda) e de fazer (serviços) são tributadas de maneira distinta. O exame pormenorizado dos contratos firmados entre as partes e documentação fiscal de suporte, devidamente associados aos registros contábeis, permite aferir a natureza do produto ou serviço contratado, donde advém o devido tratamento tributário das receitas para apuração do lucro presumido.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015

ESCRITURAÇÃO FISCAL. PROVA CONTRA O CONTRIBUINTE. DESCONSTITUIÇÃO.

Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao contribuinte, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

ÔNUS DA PROVA. DIREITO CREDITÓRIO.

Compete ao autor do pedido de crédito o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito alegado, mediante apresentação de elementos de prova hábeis e idôneos da existência do crédito contra a Fazenda Nacional, para que seja aferida sua liquidez e certeza, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional. A retificação da DCTF e da ECF, por si só, não são elementos de prova suficientes à configuração do indébito tributário.

Cientificado do acórdão recorrido, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário solicitando, em síntese:

Reconhecer a juntada superveniente da prova emprestada uma vez que a Decisão do STJ que reconheceu a atividade da TAPPS é de desenvolvimento de Software de Prateleira para definição de tributação estadual ou municipal, transitou em

julgado no ano de 2021, isto, momento posterior a manifestação de inconformidade;

Requerer a reforma da decisão da DJR para que haja o reconhecimento do direito de crédito do contribuinte em razão do pedido de restituição formulado no valor total;

Caso assim não entenda, requer a conversão do julgamento do feito convertido em diligência para juntada daqueles documentos que os Ínclitos Julgadores entendam necessário para demonstração inequívoca de que o faturamento decorre de comercialização de software não customizável, conforme documentação em anexo;

Por fim, caso não entendam pelo provimento dos pedidos acima, que a Colenda Câmara exerça o controle de legalidade e por consequência anule o julgamento proferido pela DJR em razão de flagrante violação ao Princípio do Devido Processo Legal, do Contraditório e da Ampla-Defesa para que outro julgamento seja proferido com base na matéria de fato e direito discutida nos autos.

É o Relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que dele se conhece.

A preliminar de nulidade suscitada não merece acolhida.

Isso porque o colegiado de primeira instância, a par do que reunido nos autos, julgou improcedente a inconformidade manifestada.

Deve-se destacar que este processo cuida de direito creditório postulado pelo contribuinte. É ônus do autor do feito provar o fato alegado, do qual redunde o direito creditório que detenha contra a Fazenda Nacional (art. 36 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e inciso I do art. 373 do Código de Processo Civil).

O julgador administrativo deve lançar-se tão somente sobre a situação colocada nos autos, não lhe competindo, na tentativa de suprir deficiências causadas pela parte, substituí-la na obrigação de produção de provas do fato por esta alegado, preponderando, ao fim e ao cabo, o princípio do livre convencimento (art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 1972).

Não há que se falar, portanto, em nulidade, pelo que rejeito a preliminar arguida.

De outra banda, o processo administrativo fiscal é espaço para salutar diálogo. Diante das razões invocadas pelo julgador em decisão recorrida, nada mais natural que a parte as contradiga e traga as correspondentes provas (alínea “c” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972), o que me leva, no caso concreto, ao conhecimento integral do acervo trazido em sede de Recurso Voluntário.

No mérito, a solução aplicável ao caso é pelo afastamento dos óbices indicados no Despacho Decisório, pois há “fumaça do bom direito”.

A decisão administrativa em outro processo, de CPRB, diria respeito, a princípio, às atividades desenvolvidas pelo contribuinte no correspondente período de apuração, não sendo possível aduzir que a conclusão lá lançada se espraie indiscriminadamente para antes, ou para depois.

Nesse aspecto, a precaução se justifica, também, pelo vasto objeto social da entidade, como destacado na decisão recorrida.

Por sua vez, no MS nº 1035543-24.2019.8.26.0053 buscou-se a concessão da ordem, para que se determinasse à autoridade coatora (Secretário Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico da Prefeitura do Município de São Paulo) que se abstinhasse de exigir o ISS sobre a comercialização de programas não customizáveis (*softwares* de prateleira).

A liminar foi deferida. Em sentença, foi concedida a ordem, **com ressalva** (*in verbis*):

Posto isso, ratifico a liminar e concedo a ordem para determinar à autoridade coatora que se abstenha exigir da impetrante o pagamento de ISSQN em decorrência da comercialização ou licenciamento, mediante transferência eletrônica de dados, de **softwares não customizáveis**, ficando aqui também consignado que a ordem ora concedida não obsta a atividade fiscalizatória da Fazenda Pública Municipal, que poderá verificar se a impetrante está ou não a recolher o imposto sobre os softwares customizáveis ou sob encomenda.

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo negou provimento à apelação do Município de São Paulo, dando destaque à ressalva anotada na sentença prolatada em primeiro grau:

Por derradeiro, cumpre frisar que não há negativa de vigência à lei federal ou municipal, na medida em que, como bem apontado pelo juízo *a quo*, o ISSQN não abarca todo tipo de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, mas apenas aqueles em que há customização.

Pelo que consta, negou-se seguimento ao recurso especial pelo TJ/SP, com confirmação pelo STJ em sede de agravo, redundando no seu não conhecimento:

Da análise dos autos, percebe-se que há fundamento constitucional autônomo no acórdão recorrido e que não houve apresentação do devido recurso ao Supremo Tribunal Federal.

Aplicável, portanto, o óbice da Súmula n. 126/STJ, uma vez que é imprescindível a interposição de recurso extraordinário quando o acórdão recorrido possui, além de fundamento infraconstitucional, fundamento de natureza constitucional suficiente por si só para a manutenção do julgado.

[...]

Ante o exposto, com base no art. 21-E, V, do Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça, conheço do agravo para não conhecer do recurso especial.

Este relator verificou, em 4 de março de 2026, que diversos jogos estão disponíveis na plataforma *Play Store*, de desenvolvimento atribuído à TAPPS GAMES, com milhões de usuários.

Não é minimamente razoável crer que aplicativos disponibilizados indistintamente a incontáveis consumidores possam ter sido, pela Recorrente, customizados, desenvolvidos para atendimento às necessidades e desejos de cada cliente.

Mas é possível que a totalidade das receitas da atividade-fim da Recorrente não se resuma ao desenvolvimento e licenciamento de *softwares* padronizados.

É possível, ainda, que haja erros na apuração da base de cálculo do tributo, inclusive em razão de não adição integral, por exemplo e hipoteticamente, de receitas financeiras ou de ganho de capital, como se viu no processo paradigma (13074.722429/2020-91).

De qualquer modo, não serão a classificação contábil da receita auferida, a dedução do ISS, a não dedução do ICMS (a Recorrente afirma que sequer incidira o imposto, por se tratar de exportação), a não demonstração do CMV, nem mesmo o objeto social que resolverão a celeuma, mas a demonstração cabal das atividades efetivamente exercidas pelo contribuinte em cada um dos diversos períodos de apuração, tratados no processo paradigma e em outros que compõem lote de repetitivos.

Se para todas as receitas reconhecidas houver as correspondentes notas de comercialização de aplicativos para celulares e afins, decorrentes de transações entabuladas mediante as plataformas referidas (ou mesmo em outras), **se** para todas elas houver os respectivos contratos de câmbio, **se** o contribuinte instruiu, ou vier a instruir, o pleito com os relativos contratos de licenciamento/distribuição, **se** a totalidade dos produtos ofertados nas tais plataformas, desenvolvidos pela Recorrente, foram de prateleira, **se** a totalidade das receitas operacionais auferidas se referirem ao desenvolvimento/licenciamento de programas padronizados e **se** a apuração do tributo na modalidade do lucro presumido, aplicando-se percentual de presunção

menos gravoso, estiver correta, não haveria, dadas as reiteradas manifestações do Fisco, por que denegar o direito creditório reclamado.

Tais aspectos e provas não foram avaliados até então. Ao inaugurarmos a apreciação desses fatores, supriríamos instância, cerceando o direito de defesa e inobservando o duplo grau de jurisdição administrativa. Tudo deve retornar ao início, com aperfeiçoamento/completude da análise pela Autoridade Fiscal e irrestrita colaboração do contribuinte.

Ante o exposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso voluntário, para determinar, nos termos da fundamentação retro, o retorno dos autos à unidade de origem e a expedição de Despacho Decisório complementar, precedida da análise dos elementos reunidos nos autos e de outras providências que a Autoridade Fiscal entender pertinentes à completa e cabal elucidação dos fatos, reiniciando-se, a partir de então, o processo administrativo fiscal, inclusive com recebimento e conhecimento de eventual nova manifestação de inconformidade.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para determinar o retorno dos autos à unidade de origem e a expedição de Despacho Decisório complementar, precedida da análise dos elementos reunidos nos autos e de outras providências que a Autoridade Fiscal entender pertinentes à completa elucidação dos fatos, reiniciando-se, a partir de então, o processo administrativo fiscal, inclusive com recebimento e conhecimento de eventual nova manifestação de inconformidade.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente Redator