



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

Processo nº 19515.721133/2014-55
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-002.587 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2018
Matéria PASSIVO FICTÍCIO, ARBITRAMENTO, RESP SOLIDARIA
Recorrente PAYTEC TECNOLOGIA EM PAGAMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

FALTA DE MPF-D NÃO GERA NULIDADE DO LANÇAMENTO. As normas que regulamentam a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF-F e MPF-D (diligência), dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto, se o fiscal amparado por MPF-F contra a autuada, efetua diligências relativas a empresa pertencente ao mesmo sócio que o da autuada e com a qual foi alegado que compartilham despesas e aquela distribuiu dividendos a esta, o fato de não ter sido emitido MPF-D específico, não afeta a validade do lançamento.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. FALTA DE CONTESTAÇÃO.

Confirma-se em definitivo, na esfera administrativa a responsabilidade solidária que não foi objeto de contestação

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2009

ARBITRAMENTO

Justifica-se a desconsideração da contabilidade do contribuinte e o arbitramento do lucro se ficou caracterizado um valor de passivo fictício de 62,4% da conta Fornecedores (e 20% do total do Passivo e 15% da receita declarada); evidenciado que os lançamentos contábeis que alega ter efetuado para corrigir alegados erros no registro desses passivos, são fraudulentos; caracterizado que a empresa não demonstrou critérios racionais de rateio das despesas entre a Autuada e sua parceira a Total; demonstrado que há

confusão patrimonial entre estas, no que tange à alocação de despesas e quanto à distribuição de lucro; cabível o arbitramento do lucro.

EXCLUSÃO INDEVIDA. DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS RECEBIDA. LIMITE DE ISENÇÃO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO DA EMPRESA QUE DISTRIBUIU. GLOSA NO VALOR EXCLUÍDO PELA RECEBEDORA AUTUADA, NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

Demonstrado nos autos que o lucro líquido que serviu de base para distribuição de dividendos oriundos de empresa ligada foi apurado de forma irregular, a isenção prevista em lei fica limitada ao valor apurado com base no lucro presumido a que estava sujeita a empresa distribuidora à ocasião.

PASSIVO FICTÍCIO.

Configura caso de presunção de receitas com base em passivo fictício, a manutenção de obrigações pagas em conta de passivo.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. COFINS. CSLL.

Aplica-se aos lançamentos reflexos o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz em razão da relação de causa e efeito que os vincula.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/2009

Ementa: MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. ART. 44, §1ª, DA LEI Nº 9.430/96. ARTS. 72 E 73 DA LEI Nº 4.502/64. FRAUDE. CONLUÍO. COMPROVAÇÃO E DEMONSTRAÇÃO REALIZADA NOS AUTOS.

Demonstrado nos autos, com base em provas, que a empresa praticou atos fraudulentos e conluio contra o Fisco, utilizando-se de artifícios contábeis e societários adotados pelas empresas e pelo sócio para fugir à tributação, correta a aplicação de multa qualificada de 150%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente), Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteado, Carmem Ferreira Saraiva (suplente convocada em substituição ao conselheiro Jose Carlos de Assis Guimarães), Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Gisele Barra Bossa; ausente justificadamente José Carlos de Assis Guimarães.

Relatório

Trata o processo de autos de infração de págs. 609/632, lavrados no regime lucro arbitrado, art. 530, II do Regulamento do Imposto de Renda - RIR de 1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte foi considerada imprestável para determinação do Lucro Real em virtude dos erros e falhas, descritas no Termo de Verificação Fiscal; exigem-se R\$1.031.225,94 de **Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ** devido às infrações: 001- Omissão de Receita por Presunção Legal, Passivo Fictício, fato gerador em 31/12/2009; 002 - Lucro arbitrado sobre Receita Bruta na Revenda de Mercadorias, fatos geradores no ano calendário 2009; 003 - Outras Receitas, R\$ 1.200.029,92 acrescidos à base de cálculo do imposto de renda, por tratar-se de receita recebida de outra empresa do grupo, que foi irregularmente escriturada como Recebimento de Dividendos, fato gerador 31/12/2009; e exigem R\$421.214,52 de **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**, reflexo das mesmas infrações; também exige R\$1.438.419,34 de **Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**, incidência cumulativa padrão, reflexo das mesmas infrações; e exige R\$311.657,54 de **Contribuição para o PIS**, incidência cumulativa padrão, reflexo das mesmas infrações. Todas infrações foram apenadas com multa de ofício 150%. Os procedimentos de fiscalização e as autuações estão descritos no Termo de Verificação Fiscal, págs. 609/632.

2. Foi responsabilizado solidariamente Kiyochi Matsuda, CPF 041.203.508-19, nos termos do art. 210 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR de 1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999) c/c os arts. 121, 124 e 135 do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, porque, págs. 606/608:

Em procedimento de fiscalização junto à empresa PAYTEC TECNOLOGIA EM PAGAMENTOS LTDA constatou-se as seguintes infrações à legislação tributária:

1. OUTRAS EXCLUSÕES - a Fiscalizada declarou em sua DIPJ o valor de R\$1.612,522,44 a título de Outras Exclusões. Este valor seria referente a dividendos recebidos da empresa Total Service. No entanto, constatou-se que este valor foi obtido de maneira ilegal, em virtude de suas despesas terem sido lançadas na contabilidade da Paytec.

2. PASSIVO FICTÍCIO - a Fiscalizada manteve em sua contabilidade, na rubrica Fornecedores valores referentes a títulos já quitados, títulos referentes a exercício posterior e títulos cuja efetividade não foi comprovada.

3. Cientificados o contribuinte e o responsável solidário em 24/10/2014, apresentaram impugnações, tempestivas: o contribuinte, págs. 943/990; Kiyochi Matsuda. Responsável Solidário, págs. 943/990, que foram julgadas pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP - DRJ/SPO, no Acórdão nº 16-73.141 de 31/05/2016, págs. 1.208/1.293, que considerou as impugnações procedente em parte:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

NULIDADE. VÍCIOS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA. COMPETÊNCIA LEGAL DA AUTORIDADE LANÇADORA. A Autoridade Administrativa que detém competência para efetuar o lançamento é o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, sendo a emissão de TDPF elemento de natureza administrativa, não tendo ocorrido, outrossim, lançamento na empresa ligada cujo resultado foi contestado pela Autoridade Fiscal e gerou a glosa no valor dos dividendos considerados isentos. Não se verificou na ação fiscal, também, qualquer cerceamento no direito de defesa a ensejar a decretação de nulidade total ou parcial do procedimento fiscal.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR MAJORITÁRIO. NÃO APRESENTAÇÃO DE ALEGAÇÕES DE DEFESA. Não havendo apresentação de alegações buscando afastar a responsabilidade imputada ao sócio-administrador, esta deve ser mantida.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS. LUCRO LÍQUIDO APURADO DE FORMA IRREGULAR. LIMITE DE ISENÇÃO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO. GLOSA NO VALOR EXCLUÍDO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. Demonstrado nos autos que o lucro líquido que serviu de base para distribuição de dividendos oriundos de empresa ligada foi apurado de forma irregular, a isenção prevista em lei fica limitada ao valor apurado com base no lucro presumido a que estava sujeita a empresa distribuidora à ocasião.

PASSIVO FICTÍCIO. OBRIGAÇÕES MANTIDAS NO PASSIVO APOS PAGAMENTO. CABIMENTO DA PRESUNÇÃO. LANÇAMENTO À CONTA DE AJUSTE DE PERÍODOS ANTERIORES OU DE LUCROS ACUMULADOS. NÃO COMPROVAÇÃO. Configura caso de presunção de receitas com base em passivo fictício, a manutenção de obrigações pagas em conta de passivo. A sua baixa posterior diretamente a conta de ajuste de períodos anteriores ou de lucros acumulados é irregular e confirma a acusação, não se coadunando com alegação de mero erro não comprovado.

PASSIVO FICTÍCIO. NOTAS EMITIDAS POSTERIORMENTE À SUA ESCRITURAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO DE ERRO. Justifica a presunção de omissão de receitas por passivo fictício a escrituração de notas fiscais emitidas posteriormente ao seu registro na conta Fornecedores, sem que seja provado erro na data de sua emissão ou de outra natureza.

PASSIVO FICTÍCIO. NÃO OCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DO ARTIGO 112. I E II. DO CTN. DÚVIDAS QUANTO À CAPITULAÇÃO LEGAL DO FATO. AOS FATOS OU AOS SEUS EFEITOS. A emissão de notas fiscais de serviços em data pouco posterior ao momento da efetivação da operação é

irregular e pode ter caracterizado atraso na prestação da obrigação tributária principal por parte da emissora. A escrituração do fato contábil na tomadora do serviço, pelo regime de competência, levando em conta a data da prestação do serviço que também constou do documento fiscal emitido em atraso, foi feita sem o respaldo no documento apto de suporte à época e poderia ocasionar glosa de despesa por essa razão. Todavia não sustenta a presunção legal de omissão de receitas por passivo fictício, devendo se interpretar as normas e os fatos de forma mais favorável ao contribuinte.

PASSIVO FICTÍCIO. NÃO OCORRÊNCIA. NOTAS LOCALIZADAS APÓS ENCERRAMENTO DA AÇÃO FISCAL. EMISSÃO ANTES DO ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO ANALISADO E PAGAS APÓS. A apresentação das notas fiscais não localizadas durante a ação fiscal e comprovado que foram emitidas antes do encerramento do período de apuração, considerado pela autuação, e pagas depois de seu término, afasta a autuação por passivo fictício.

ARBITRAMENTO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. Correto o arbitramento quando verificados fraude, vícios e irregularidades na contabilidade da empresa que a tomam imprestável para a apuração do lucro real da empresa.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. ART. 44. §1ª. DA LEI Nº 9.430/96. ARTS. 72 E 73 DA LEI Nº 4.502/64. FRAUDE. CONLUÍO. COMPROVAÇÃO E DEMONSTRAÇÃO REALIZADA NOS AUTOS. Demonstrado nos autos, com base em provas, que a empresa praticou atos fraudulentos e mediante conluio contra o Fisco, utilizando-se de artifícios contábeis e societários adotados pelas empresas e pelo sócio para fugir à tributação, correta a aplicação de multa qualificada de 150%.

CSLL. COFINS. PIS. PASSIVO FICTÍCIO. DECORRÊNCIA. IRPJ. No que tange à CSL, à COFINS e ao PIS aplicam-se as conclusões relativas ao julgamento do IRPJ, em razão da relação de causa e efeito existente entre os fatos que geraram esses lançamentos.

DIVIDENDOS. GLOSA. ISENÇÃO NÃO CONFIGURADA. COFINS. PIS. NÃO OCORRÊNCIA DE "BIS IN IDEM. A glosa de valores excluídos indevidamente na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a título de dividendos isentos distribuídos por empresa controlada não configura "bis in idem", não tendo, ademais, ocorrido tributação de COFINS e PIS sobre esse montante.

4. O valor exonerado não justificou recurso de ofício.
5. O contribuinte e responsável solidário foram cientificados em 01/07/2016, págs. 1.318/1.319 e ambos apresentaram o Recursos Voluntário tempestivos em 28/07/2016.

Recurso Voluntário Paytec, págs. 1.424/1.504

6. A Recorrente transcreve trechos da autuação fiscal e do Acórdão DRJ/SPO.
7. Argui preliminar de nulidade do lançamento, porque o resultou de dados colhidos na diligência ilícita conduzida em outra empresa, a Total Service Serviços de Processamento de Dados, pois não foi observada a norma da Portaria nº 1.687, de 2014, art. 2º; o AFRFB utilizou um MPF-F dirigido à autuada, para exigir documentos de outra pessoa jurídica, a Total Service, pessoa jurídica distinta.
8. No mérito, apresenta argumentos pela improcedência do sobre o arbitramento do lucro, lista documentos que apresentou que comprovariam o passivo considerado fictício pela fiscalização, bem como as Outras Exclusões e pugna contra a multa qualificada.
9. Não há argumentos contra a responsabilização solidária de Kiyochi Matsuda, apenas se cita o fato.

Recurso Voluntário Kiyochi Matsuda, págs. 1.322/1.402.

10. De idêntico teor.
11. É o relatório.

Voto**1 Preliminar de nulidade do lançamento fiscal.**

12. Diz que a fiscalização quis, desesperadamente, manter a diligência na empresa Total Service como ato administrativo não nulo e cuja consequência foi a presente autuação, baseada em informações obtidas de forma ilícita, a qual é repudiada em nosso ordenamento jurídico, tanto quanto a prova ilícita auferida por derivação daquela originária, assim como as subsequentes, por efeito e repercussão causal, gerando nulidade do processo; e devem ser excluídas dos autos sob pena de violar o *due process of law*.

13. Que o relator do Acórdão DRJ, concordou que "não foram observadas estritamente as normas inscritas na Portaria nº 1.687/2014." ; cita o art. 2º desta e afirma que os argumentos do relator, que trata de lançamento fiscal, nada tem a ver com alegação, pois o caso em questão trata da autorização para efetuar a diligência, que deveria ter sido da DIPAC, conforme Regimento Interno da RFB, por meio de relatório do fiscal titular da ação fiscal ao seu Chefe de Equipe que iria endereçar ao Chefe de Fiscalização que em seguida enviaria ao chefe da DIPAC; mas que o autor do procedimento fiscal utilizou o MPF-F aplicável ao fiscalizado para solicitar documentos da Total Service Serviços de Processamento de Dados, sendo que são duas personalidades jurídicas diferentes. Não existe esta previsão na legislação de regência do procedimento adotado pela fiscalização. O AFRFB é vinculado à observação e aplicação da legislação; invoca CC de 2001, art. 52, proteção dos direitos da personalidade, 685 e 1.150.

14. Aponta outra ilegalidade, abuso de direito art. 187, do CC de 2002, que foi o Fiscal utilizar-se de norma de contorno, MPF-F dirigido à Recorrente, para intimar a Total

Service; isto é, contornou o art. 2º, I e II da Portaria nº 1.687, de 2014, e o art. 166, VI do CC de 2002, prevê nulidade do negócio jurídico, se houver fraude à lei.

15. Acerca do início do procedimento fiscal e exclusão da espontaneidade, diz que o art. 196, do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, determina a lavratura de termos para documentar o início do procedimento, ou seja, o contribuinte tem o direito de saber que está sendo fiscalizado, seja fiscalização, seja diligência, mas questiona como, se não existe MPF-D nem TDPF-D (que apenas têm natureza administrativa); além de que, a ciência do MPF por si só, não configura início de procedimento fiscal e não afasta a espontaneidade (SCI Cosit nº 18, de 2003).

16. Afirma que:

A Impugnante se insurge com a intimação em comento determinando a apresentação de documentos, pela fiscalizada, da pessoa jurídica da TOTAL.

17. Que sendo a conduta do ARFB delimitada pelo MPF e TDPF, cabe-lhe cumprir o ordenado; discorda do relator de que não havendo *"qualquer prejuízo no tocante ao cerceamento do direito de defesa, ou qualquer tipo de dano ao Impugnante, que ensejasse a necessidade de proclamar a nulidade total ou parcial do procedimento."*

18. Apesar de reconhecer que:

O agente fiscal não possui disponibilidade sobre realizar ou não investigações que se mostrem necessárias: ocorridos motivos que ensejem o atuar administrativo, a conduta investigativa se impõe, por imperativo legal. Nesse sentido, o art. 195 do CTN (LGL\1966\26) determina que "para os efeitos da legislação tributária, não tem aplicação quaisquer dispositivos legais excludentes ou limitativos do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes em exhibi-los".

Nada obstante a aparência de outorga ilimitada de poderes, o que está sendo dito pela Lei Geral Tributária é que à investigação fiscal não podem ser impostos os óbices que eventualmente são levantados, por exemplo, nos lindes do direito comercial. E isso porque o Fisco age em nome do Estado, e em tese sua atuação não tem a finalidade arrecadatória, mas sim o escopo primordial de verificar a correta e efetiva aplicação da lei ao caso concreto.

19. Afirma:

Assim, toda a autoridade fiscal, quando não constatado o ato em flagrante, deverá emitir mandado de procedimento fiscal, a qualquer momento, quando constatar qualquer possibilidade de equívoco na ocorrência do fato jurídico tributário.

(...)

Em nenhuma hipótese o AFRFB poderia fazer qualquer procedimento fiscal em outro contribuinte diferente do citado no MPF-F em execução sem solicitar autorização à autoridade competente. Competência concreta é lhe atribuída pelo superior hierárquico competente por meio do MPF. Não pode aplicar a competência abstrata para o caso atacado.

20. Invoca arts. 194 a 196 do CTN, cita autores, art. 34 da Lei nº 3.470, de 1958; Portaria RFB nº 1.687, de 2014, arts. 2º, 4º e 12, 13, 15, 16, 20, 21; Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 10 e 59; art. 145 da CF de 1988; acórdãos do Conselho de Contribuintes e CARF.

21. A Recorrente cita Acórdãos antigos do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda - CCMF: nº 106-12653, de 17/04/2002; nº 106-13.156, de 29/01/2003; nº 101-94.116, de 27/02/2003, em apoio à sua tese de que a fiscalização, não amparada por MPF-D específico, não poderia ter colhido dados da empresa Total, que respaldaram a autuação fiscal contra a Recorrente, Paytec.

22. No entanto, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF mudou diametralmente, como se verifica pelos seguintes Acórdãos:

Nº Acórdão 1101-001.850, de 05/03/2013

*IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Exercício: 1997, 1998, 1999, 2000 MANDADO DE
PROCEDIMENTO FISCAL. A COMPETÊNCIA PARA O
AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
LANÇAR TRIBUTOS FEDERAIS INDEPENDE DO MANDADO
DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. IMPOSSIBILIDADE DE
CARACTERIZAÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.
Eventual irregularidade pelo não cumprimento estrito de prazo
de execução estipulado em Mandado de Procedimento Fiscal,
não enseja nulidade do Auto de Infração, uma vez que não
envolve lesão ao direito de ampla defesa, não constitui vício
essencial no conteúdo material do lançamento. Ademais, a
autoridade fiscal tem competência fixada em lei para lavrar o
Auto de Infração. Na falta de cumprimento de norma
administrativa a referida autoridade fica sujeita, se for o caso, a
punição administrativa, mas o ato produzido continua válido e
eficaz.*

Nº Acórdão 2402-004.496, de 20/01/2015

*VALIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO DE PROCEDIMENTO.
INOCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é
o ato que autoriza as diligências empreendidas para localizar o
contribuinte a ser fiscalizado. É válido o lançamento quando não
restam configurados óbice à defesa ou prejuízo ao interesse
público.*

Nº Acórdão 3302-003.073, de 23/02/2016

*MPF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE
DO LANÇAMENTO.
O MPF é instrumento de controle administrativo e eventual*

irregularidade em sua emissão não tem o condão de trazer nulidade ao lançamento.

Nº Acórdão 9202-003.956, de 12/04/2016

VÍCIOS DO MPF NÃO GERAM NULIDADE DO LANÇAMENTO.

As normas que regulamentam a emissão de mandado de procedimento fiscal - MPF, dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento

Recurso Especial negado.

Nº Acórdão 1201-002.156, de 16/05/2018

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2010 AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72. NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MPF. INOCORRÊNCIA. As normas que regulamentam a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento, desde que não tragam prejuízo às defesas dos contribuintes.

Nº Acórdão 1302-002.808, de 17/05/2018

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2007 MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRORROGAÇÃO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do Auditor-Fiscal da Receita Federal para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento quando devido. Assim, se o procedimento fiscal foi regularmente instaurado e os lançamentos foram realizados pela autoridade administrativa competente, nos termos do art. 142 do CTN, e, ainda, a recorrente pôde exercitar com plenitude o seu direito de defesa, afasta-se quaisquer alegação de nulidade relacionada à emissão ou alteração do MPF.

23. De fato, o procedimento de fiscalização iniciou-se, amparado pelo Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F) de pág. 3, relativo à Autuada; em 03/06/2013, págs. 49/51, a Recorrente foi cientificada do Termo de Início de Procedimento de Fiscalização, cujo item 4 a intimou a detalhar o valor de R\$1.612.552,44, que declarou como Outras Exclusões na linha 69 da Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real, valor este que a Autuada justificou como sendo dividendos recebidos da Total Service.

24. O Termo de Início de Procedimento de Fiscalização foi assinado pelo seu sócio Kiyochi Matsuda, o qual, conforme o consta do Acórdão DRJ, é também sócio majoritário da Total Service; cabe transcrever constatação no Acórdão DRJ/SP:

37. Ora, a TOTAL e a Impugnante (PAYTEC) são empresas ligadas, sendo o Sr. Kiyochi Matsuda sócio majoritário em ambas (95% na TOTAL e 99,9% na Impugnante), não sendo factível afirmar que a ação fiscal teria ocorrido sem o conhecimento pleno de ambas as empresas, tendo sido dado espaço para todas explicações e apresentação de provas, no procedimento fiscal e com a impugnação, após a conclusão dos trabalhos.

25. O contribuinte apresentou a seguinte resposta, à fiscalização, pág. 78:

0 Contribuinte acima qualificado, em 2009 era sócio de outra Pessoa Jurídica, denominada Total Service Serviços de Processamentos de Dados Ltda. CNPJ 08.318.069/0001-70.

Ocorre que em 2009 a empresa fez Distribuição de Lucro aos Sócios, o montante recebido pela empresa Paytec foi de R\$ 1.612.552,44. Este valor foi contabilizado como Receita de Dividendos e foi lançado como outras exclusões na DIPJ ano base 2009.

26. E o Autuante informou que os sócios da Total Service eram a Paytec e Kiyochi Matsuda.

27. O Decreto nº 70.235, de 1972, determina que:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

(Grifou-se.)

28. Concluindo, iniciado o procedimento fiscal na Autuada, mediante a intimação, esta produz efeitos também nos demais envolvidos, que neste caso é a Total, que pagou à Autuada o valor objeto da intimação e que era controlada pelo mesmo sócio que a Autuada.

29. Por isso, não podem alegar, nem a Autuada, nem a Total (que não foi objeto de autuação), de cerceamento de defesa ou de que deveriam ter sido cientificadas para se defender.

30. As normas que regulamentam a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF-F e MPF-D (diligência), dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto, se o fiscal amparado por MPF-F contra a Autuada, efetua diligências relativas a empresa pertencente ao mesmo sócio que o da Autuada e da qual a Autuada também é sócia e com a qual foi alegado que compartilham despesas e aquela

distribuiu dividendos a esta, o fato de não ter sido emitido MPF-D específico, não afeta a validade do lançamento; cabe destacar ainda que a Total era representada pela mesma pessoa e apesar de alegado que teria outro domicílio, foi apresentado Acordo de que dividiria despesas de aluguel, funcionários, energia elétrica, etc, com a Autuada; e PMF-D específico é emitido a fim de apresentar o fiscal a um terceiro, alheio à empresa fiscalizada, sendo evidente que não foi este o caso.

31. Ainda o Decreto nº 70.235, de 1972, determina que no art. 59, I, que só se pode cogitar de declaração de nulidade de auto de infração - que se insere na categoria de ato ou termo -, quando esse auto for lavrado por pessoa incompetente (art. 59, I). A nulidade por preterição do direito de defesa, do art. 59, II somente pode ser declarada quando o cerceamento está relacionado aos despachos e às decisões, ou seja, somente pode ocorrer em uma fase posterior à lavratura do auto de infração.

32. Tendo sido a autuação lavrada por autoridade competente, Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, não há nulidade nos autos de infração.

2 No mérito,

33. A conclusão do Autuante foi:

40. Conforme já informado, a Fiscalizada justificou a constituição da Total Service da seguinte maneira: "Por questões estratégicas e comerciais, a empresa Total Service foi constituída, para realizar serviços que antes eram realizados por parceiros da fiscalizada".

41. No entanto, analisando-se o regime de tributação adotado pelas duas empresas, combinado com o fato de que todas as despesas das duas empresas foram lançadas exclusivamente na Fiscalizada, demonstra que a motivação para a constituição da Total Service foi outra. Explica-se.

42. Conforme já informado, a Fiscalizada adotou o regime de tributação com base no Lucro Real Anual. Já a Total Service adotou o regime de tributação com base no Lucro Presumido.

43. A simples adoção de regimes de tributação diversos, assim como a constituição da Total Service, não apresenta qualquer irregularidade. No entanto, a alocação de todas as despesas das empresas somente na contabilidade da Fiscalizada demonstra que a intenção do agente era eliminar, ou ao menos reduzir, o montante do imposto de renda devido.

44. A inclusão de um montante maior de despesas na apuração do Lucro da Fiscalizada acarretou a diminuição do lucro Real da empresa e por decorrência um Imposto de Renda devido menor.

45. Já no caso da Total Service, optante pelo Regime de Tributação com base no Lucro Presumido, no qual NAO há necessidade de se comprovar as despesas incorridas, a sua exclusão da contabilidade acarretou dois benefícios distintos para o grupo.

a. não alterou Lucro Presumido da Total Service, apurado somente em função do faturamento da empresa. Logo, o imposto de renda a ser pago por ela manteve-se o mesmo;

b. Possibilitou a distribuição de dividendos em valores muito superiores aos que seriam corretos. Afinal, conforme DIPJ/2010, a Total Service apurou um Lucro Presumido de R\$619.949,46, no entanto, distribuiu dividendos no valor de R\$1.612.552,44 à Fiscalizada. Lucro este apurado através contabilidade na qual NÃO foram incluídas as despesas da empresa.

46. Desta forma constata-se que a constituição da Total Service, o regime de tributação adotado pela Total Service e pela Fiscalizada e, principalmente, a alocação de todas as despesas das duas empresas em apenas uma delas não foi uma questão estratégica comercial, conforme afirmado pela Fiscalizada, mas sim uma maneira de tentar iludir o Fisco com o único objetivo de reduzir ou eliminar o Imposto de Renda devido.

2.1 SOBRE O ARBITRAMENTO DO LUCRO

34. A litigante transcreve as razões do relator do Acórdão DRJ (págs. 1.458/1.461), que manteve o arbitramento; descreve a legislação que determina a obrigação da autoridade fiscal em aplicar arbitramento do lucro; reproduz as afirmações da autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal (págs. 1.463/ 1.464), para destacar: que todos os documentos, demonstrativos contábeis e livros solicitados no Termo de Início de Fiscalização foram entregues em 24/06/2013; que a autoridade fiscal intimou a fiscalizada a apresentar documento de outra pessoa jurídica ("*O AFRB não tinha MPF - D ou MPF - F para examinar a contabilidade da empresa TOTAL, ferindo a legislação vigente.*"), mas a autoridade estava usurpando de sua competência abstrata por não ter a competência concreta para intimar a empresa TOTAL, e muito menos competência concreta para intimar a fiscalizada a apresentar documentos de empresas do grupo, que não estão sob qualquer ação fiscal; que a autoridade fiscal relatou que a autuada entregou os documentos solicitados; que as duas infrações que a fiscalização identificou: Outras Exclusões, em excesso, do lucro distribuído pela empresa Total, no valor de R\$1.200.029,92 e Passivo Fictício de R\$7.409.047,61, não estão previstas como causas legais para arbitramento do lucro e bastaria à fiscalização incluir tais valores na apuração do lucro real; por isso feriu o art. 28 da Lei nº 9.874, de 29 de janeiro de 1999, pois devia ter intimado a fiscalizada a proceder à regularização da contabilidade, antes do arbitramento:

Art. 28 - Devem ser objeto de intimação os atos do processo que resultem para o interessado em imposição de deveres, ônus, sanções ou restrições ao exercício de direitos e atividades e os atos de outra natureza, de seu interesse..

35. Aduz que: 1 - a contabilidade da fiscalizada escriturou, em obediências as regras contábeis, todos os fatos modificativos e permutativos e os colocou à disposição da fiscalização; 2 - a fiscalizada colocou à disposição da fiscalização todos os documentos solicitados e todos os livros contábeis e fiscais; 3 - a fiscalização no Termo de Verificação Fiscal o confirmou; 4 - a fiscalização não concordou com o método adotado pela fiscalizada sobre a apuração do rateio de custos e despesas entre as empresas ligadas, entendeu haver passivo fictício e que a empresa Total apurou lucro e os distribuição acima do devido

legalmente e consequentemente o excesso distribuído à fiscalizada foi adicionado ao Lucro Líquido para apuração do Lucro Real (sic), assim como o PIS e COFINS; 5- o próprio relator no Acórdão, com os dados do Termo de Verificação Fiscal, apurou o novo lucro real e alegou que a fiscalizada foi beneficiada com exigência menor com apuração pelo Lucro Arbitrado, tanto no IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Demonstra, assim, o Relator que seria possível apurar os valores que entendeu a fiscalização serem devidos, pelo Lucro Real, não sendo necessário o arbitramento do lucro; 6- a afirmação fls 72 do acórdão, item 94 em que: "*outro fato gravíssimo ensejador do lançamento na forma arbitrada, também trazido na ação fiscal, para justificar o arbitramento, é o PASSIVO FICTÍCIO verificado, MOTIVAÇÃO ESTA QUE NÃO FOI ATACADA EM NENHUM MOMENTO NA IMPUGNAÇÃO.*" é incorreta, pois a Recorrente, em sua impugnação, apresentou seus argumentos contestando o Passivo Fictício apurado pela fiscalização no tópico do 1.1.1.2, fls. 35 a 42 da Impugnação; 7 - alega o Relator a ocorrência da fraude; não há prova de fraude, a fiscalizada não ocultou qualquer procedimento de sua contabilidade, tanto é verdade que a fiscalização localizou todos os lançamentos e os discordantes ela tributou; 8 - A atuação ficou no campo do direito, isto é interpretação do método de rateio de despesas e custos utilizados e a não aceitação dos esclarecimentos sobre a não existência do passivo fictício; 9 - A distribuição de lucros foi mensal e não em 31/12/2009, portanto, há erro na data do fato gerador .

36. A análise será feita depois das infrações contestadas.

2.2 SOBRE O PASSIVO FICTÍCIO

37. Haviam sido auditados pela fiscalização R\$11.681.934,85 lançados a título de Fornecedores na Ficha 37 da DIPJ 2010/2009 e contabilizados; após várias intimações e documentos apresentados, foram autuados como Passivo Fictício R\$7.409.047,61 (63,4% do saldo de Fornecedores), e sendo o Passivo Total informado na DIPJ de R\$34.988.930,45, significa 21,1% deste; a DRJ reconheceu R\$113.998,12, portanto, ficou reduzido o passivo fictício a R\$7.295.049,51 (**62,4% do Saldo Fornecedores e 20,8% do Passivo**, respectivamente. Em relação à receita informada na DIPJ R\$48.069.379,57 (41.643.265,05 (revenda de mercadorias)+4.595.397,40 (prestação de serviços)+1.830.717,12 (locação), significou **15,4%**).

38. A DRJ analisou as NF da Ingenico, Verifone e mais várias empresas (listadas às págs. 1.265/1266, na impugnação, e afastou a presunção de passivo fictício das Notas Fiscais de fornecedores do quadro de pág. 1.271, no montante de R\$112.757,58; e R\$1.240,54, referente a Notas Fiscais que não haviam sido localizadas anteriormente, listadas no quadro de págs.1.273/1.274; ou seja, a DRJ decidiu que estavam comprovados os passivos no montante de R\$113.998,12, restando o Passivo Fictício de R\$7.295.049,51 (62,4% do saldo de fornecedores).

39. No recurso voluntário, cita as definições e passa a apresentar comprovações de que o de passivo fictício não existe - o montante dos valores que alega comprovar totaliza R\$5.271.842,26:

- a. Notas Fiscais Ingenico do Brasil Ltda, R\$34.949,00 e R\$12.726,00, pagas em 14 e 16/01/2009, que a fiscalização entendeu que não poderiam constar da conta do Passivo - Fornecedores em 2010, alega que foi erro contábil, em não baixar na época própria este passivo; que a Lei das SA's determina que se contabilize diretamente na conta Lucros Acumulados, sem transitar pela Demonstração de

Resultado do Exercício, os Ajustes de Exercícios Anteriores, na retificação de erro imputável a exercício anterior - afirma que efetuou a regularização destes erros em 01/01/2011, conforme doc. 08 anexado à impugnação; na impugnação, alegou que foram pagas em 2009 e o erro descrito e mesmo doc. 08;

- i. O Doc 08, págs. 837/882, são cópias de: NFs Ingenico e Verifone, sendo algumas ilegíveis; comprovantes de pagamentos; e cópia Razão Analítico da Paytec do ano 2011:
 1. lançamentos a Crédito na conta 2.4.2.003.00004 - Ajustes Períodos Anteriores, com o histórico: VALOR REFERENTE A AJUSTE DE EXERCÍCIOS ANTERIORES REF A CONTABILIZAÇÃO EM CONTA INCORRETA - BAIXA NÃO EFETUADA NA CONTA FORNECEDORES (nomes dos fornecedores Verifone e Ingênico e nºs das NF) - a soma dos lançamentos perfaz: R\$1.789.232,98 em 01/01/2011; R\$4.942.223,39 em 05/01/2011;
 2. lançamentos a Débito na conta 2.1.1.001.00001 - Fornecedores a Pagar, com o histórico: VALOR REFERENTE A AJUSTE DE EXERCÍCIOS ANTERIORES REF A CONTABILIZAÇÃO EM CONTA INCORRETA - BAIXA EFETUADA NA CONTA FORNECEDORES (nomes dos fornecedores Verifone e Ingênico e nºs das NF) - a soma dos lançamentos perfaz: R\$1.789.232,98 em 01/01/2011; R\$4.942.223,39 em 05/01/2011 - a soma dos lançamentos perfaz: R\$1.789.232,98 em 01/01/2011; R\$4.942.223,39 em 05/01/2011.
- ii. Não está explicado em que conta se deu o lançamento da baixa pelo pagamento dos passivos em tela (uma vez que não foi na conta Fornecedores a Pagar), já que teria sido contabilizado de forma incorreta; **os lançamentos supra reduzem o valor do passivo e aumentam o do Patrimônio Líquido, ou seja, apenas houve uma mutação no balanço patrimonial da empresa**; cabe perguntar de onde saíram os recursos que foram utilizados nesses pagamentos, não houve contrapartida em conta de disponível?
- iii. Junto com o recurso voluntário, no Anexo de Esclarecimentos Adicionais, págs. 1.403/1.407, juntou cópias de fichas de contabilização de pagamento de fornecedores, vs. conta bancária.
- iv. Justifica que:

ESCLARECIMENTO DO ITEM 77 DO ACÓRDÃO

As notas fiscais 079893/078031, também tiveram a correspondência bancária contabilizada, no entanto trata-se de uma situação distinta, informamos isto ao fisco à época, o que ocorreu foi a baixa na conta de fornecedores no entanto em 2008 não havia sido constituída a provisão destas notas na conta de fornecedores.

v. Cabe concordar com as conclusões da DRJ:

77.9. A fiscalizada, em 01/01/2011, alega ter verificado o erro e providenciado regularização por meio dos lançamentos de ajustes no patrimônio líquido/conta 343 - AJUSTE DE PERÍODOS ANTERIORES, das notas n.ºs 78.031 (R\$4.959,00) e 79.893 (R\$12.726,00), cuja cópia do razão junta à impugnação (Doc n.º08).

77.10. No Razão Analítico juntado (fl. 848), o histórico de lançamento das duas notas é "VALOR REFERENTE A AJUSTE DE EXERCÍCIOS ANTERIORES REF. A CONTABILIZAÇÃO EM CONTA INCORRETA - BAIXA NÃO EFETUADA NA CONTA FORNECEDORES - INGENICO DO BRASIL ...". Na mesma data, a maior parte do saldo dessa conta foi debitada na conta 327, que é a conta de LUCROS E PREJUÍZOS ACUMULADOS- conforme constou da impugnação, item 14.6.21 do Relatório desse Voto.

77.11. Não está provado que se tratou de mero erro. Ao contrário, o procedimento adotado não demonstra que a obrigação foi paga com recursos da empresa, tributados- mas tão somente o expurgo da contabilidade do valor do passivo "Fornecedores". O fato da empresa apresentar cópias dos títulos bancários quitados e comprovante de pagamento, juntamente com as notas fiscais, não ilide a presunção. Sabe-se que os valores foram pagos. Mas as contas não foram escrituradas. Ademais, não foi provada a regularidade da escrituração da conta de ativo "Bancos", nem a origem tributada dos recursos, bem como dos demais ajustes na contabilidade da empresa.

77.12. Mantém-se a imputação para essas duas notas fiscais da INGENICO.

- b. Notas Fiscais Verifone do Brasil S/A, contabilização em conta incorreta, pagas em 25/07/2008 e 15/08/2008, nos valores de R\$763.100,80, R\$482.348,79, R\$482.348,79, R\$9.028,80, R\$4.720,80 - afirma que efetuou a regularização destes erros em 01/01/2011, conforme doc. 08 anexado à impugnação. Relata a DRJ que constou da impugnação, conforme segue e concluiu pela improcedência dos argumentos, nos termos do item precedente:

A fiscalizada, em 01/01/2011, verificando erro de contabilização, providenciou sua regularização por meio dos lançamentos de ajustes no patrimônio líquido, conta 343 - AJUSTE DE PERÍODOS ANTERIORES, das notas n.ºs 761 (RS 763.100,80); 1527 (R\$ 482348,79); 1531 (RS 482.348,79); 1899 (RS 9.028,80), 1204 (RS 4.720,80); cuja cópia do razão junta à impugnação. Doc n.º08

- c. Aplica-se a mesma conclusão.
- d. sobre o quadro a seguir - afirma que efetuou a regularização destes erros em 05/01/2011, conforme doc. 08 anexado à impugnação

NF nº	Dta emissão	Dta pagamento	Valor da Nota F R\$	Valor Pago RS	Diferença RS	Motivo diferença	Banco	N. comprovante
245	14/09/2009	16/11/2009	781.697,00	3.483.503,20	2.701.806,20	Declaração anexa	ITAU	00000 TED
246	14/09/2009	16/11/2009	2.535.970,50	3.483.503,20	947.532,70	Declaração anexa	HAU	000000 TED
7704	29/01/2009	30/03/2009	2.068,38	2.068,38			ITAU	9308740
11726	22/07/2009	21/09/2009	19.623,81	19.623,81			ITAU	3744243
11797	24/07/2009	22/09/2009	28.383,00	28.383,00			ITAU	3744697

i. também avaliadas no Acórdão DRJ, nos parágrafos 77.13 a 77.21:

77.16. Mesmo sendo aceitos que teriam sido pagas essas obrigações nas datas e na forma apontadas na impugnação, uma vez que as explicações dadas para elas inicialmente, durante a ação fiscal, foram bem diferentes, e alguns documentos bancários estão ilegíveis, as datas constantes desses demonstrativos indica que elas foram mantidas no passivo após a data de quitação neles apontada.

77.18. A justificativa da Impugnante se resume, então, a repetir a tese que efetuou lançamento de ajustes no patrimônio líquido (343 e 327) e que elas já teriam sido pagas, em momento anterior, conforme Doe 08.

77.19. Em razão das considerações feitas no título 1 - NOTAS FISCAIS DA EMPRESA INGENICO DO BRASIL LTDA, não se pode aceitar os lançamentos respectivos acima, que não afastam a presunção, pois não comprovam a alegação de meros erros trazidas na defesa.

77.20. Não se pode manter no passivo obrigações já pagas. Tal fato leva à presunção de omissão de receitas, por passivo fictício, pois os valores foram mantidos em conta de passivo, sem que houvesse dívida. E, ao fim, sua baixa se deu de forma inusitada para a alegação de mero erro, uma vez que utilizou lançamento contábil que serviu apenas para baixar o valor da conta "Fornecedores", nada mais se explicando sobre a origem dos recursos, se tributados, e o que efetivamente ocorreu com as contas de ativo cujas contrapartidas estariam envolvidas nos fatos contábeis sob análise.

77.21. Assim, mantém-se a imputação para essas notas fiscais Verifone

ii. no que tange ao item 77.13 do Acórdão, citado supra, a Recorrente, diz:

1. A nota fiscal 11947, de R\$1.574.480,70 foi quitada, conforme declaração do fornecedor em 31/07/2009; as notas fiscais nºs 245 e 246, nos valores de R\$781.697,00 e R\$2.535.970,50, foram quitadas em 16/11/2009, conforme declaração do fornecedor.

2. As notas fiscais n.ºs 7704 - R\$2.068,38, 11726- R\$19.623,81 e 11797 -R\$28.383,00, quitadas respectivamente, em 29/01/2009,22/07/2009 e 24/07/2009.

3. Ver documentos 01 e 02

iii. Contudo, a DRJ não apesar de ter questionado que tivessem sido quitadas, afirmou que, mesmo sendo aceitas que teriam sido pagas nas datas e forma apontadas, foram indevidamente mantidas no passivo, conta Fornecedores.

iv. No Anexo de Esclarecimentos Adicionais, págs. 1.403/1.407, diz a Recorrente:

ESCLARECIMENTO DO ITEM 77.13 DO ACÓRDÃO As notas fiscais 7704/11726/11797, também tiveram a correspondência bancária contabilizada contra uma conta do ativo Abaixo segue detalhes do lançamento contendo inclusive o número do lançamento contábil, na conta do ativo provando que não houve contabilização contra a conta de Fornecedores, mas houve a contabilização da saída bancária.

Lançamento	Saldos	Saldo por Conta/Conciliação							
00005567	6105	15/08	656.576,84	Simple	Lote	1508	Origem		Conversão Arq. Texto
Conta Débito									
21			1.1.2.005.00006				DIVERSOS - CONTA TRANSITÓRIA		CCDB
Conta Crédito									
2			1.1.1.001.00002				BANCO UNIBANCO S.A		CCCB
60			VALOR REFERENTE A						
VALOR REFERENTE A TED REF PGTO A VERIFONE DO BRASIL LTDA									
Múltiplos a Débito									
Conta	Valor	Histórico							
Múltiplos a Crédito									
Conta	Valor	Histórico							

e

ESCLARECIMENTO DO ITEM 77.13 DO ACÓRDÃO Notas fiscais 245 e 246 O valor total das notas fiscais corresponde a R\$ 3.317.667,50, no entanto o pagamento foi feito pelo Itaú, no valor de R\$ 3.483.503,20, com a declaração de quitação emitida pelo Fornecedor.

Como o valor de pagamento não corresponde exatamente ao valor da nota fiscal, à época o pagamento foi contabilizado do banco para uma conta chamada conta transitória (código 21 no Ativo). Abaixo segue detalhes do lançamento contendo inclusive o número do lançamento contábil, na conta do ativo provando

que não houve contabilização contra a conta de Fornecedores, mas houve a contabilização da saída bancária.

3- ESCLARECIMENTOS DAS NOTAS FISCAIS DE 2008 Item 77.13 -C Nota Fiscal 761- R\$ 763.100,80 Nota Fiscal 1531 - R\$ 482.348,79 Nota Fiscal 1527 - R\$ 482.348,79 O pagamento foi feito pelo Unibanco em 25/07/2008, no valor de R\$ 1.727.798,38, veja o anexo deste e-mail com a declaração de quitação emitida pelo Fornecedor.

Como o valor de pagamento não corresponde exatamente ao valor de cada nota fiscal, à época o pagamento foi contabilizado do banco para um conta chamada conta transitória (código 21 no Ativo). Abaixo segue detalhes do lançamento contendo inclusive o número do lançamento contábil, na conta do ativo provando que não houve contabilização contra a conta de Fornecedores, mas houve a contabilização da saída bancária.

Ainda sobre o Item 77.13 - C Nota Fiscal 1204 - R\$ 4.720,80 Nota Fiscal 1899 - R\$ 9.028,80 O pagamento foi feito pelo Unibanco em 15/08/2008, no valor de R\$ 656.576.84, veja o anexo deste e-mail com a declaração de quitação emitida pelo Fornecedor.

Como o valor de pagamento não corresponde exatamente ao valor de cada nota fiscal, à época o pagamento foi contabilizado do banco para um conta chamada conta transitória (código 21 no Ativo). Abaixo segue detalhes do lançamento contendo inclusive o número do lançamento contábil, na conta do ativo provando que não houve contabilização contra a conta de Fornecedores, mas houve a contabilização da saída bancária.

- v. Do transcrito, se entende que a recorrente justifica que muitos pagamentos de fornecedores, em vez de serem contabilizados a Débito da conta Passivo-Fornecedores e a Crédito - Ativo Disponível ou Bancos, foram contabilizadas: a Débito do Ativo Diversos-Transitória e a Crédito - Ativo Disponível ou Bancos - verifica-se que este lançamento não altera a situação patrimonial, pois é apenas uma mutação no Ativo.

- e. sobre a tabela a seguir, as datas de emissão de todas NF informadas no demonstrativo do fiscal (TVF, item 66), estão erradas; nenhuma delas foi emitida em 31/10/2009, conforme documentos acostados à impugnação, doc 9; só uma NF foi emitida em 02/2010, as demais em 01/2010, por serviços prestados em 12/2009; como a empresa apura pelo regime de competência, escriturou os valores incorridos de acordo.

Fornecedor	NF n.	Período da Prestação do serviço	Dia emissão	Dta pagamento	Valor Pago	Banco	N.Controle Bankline
JPR TEC. E SERV. LTDA	103	Dez 2009	05/01/2010	Em 2010	20.000,00	ITAU	599519681000044
VALOR CONS. DE INFORMÁTICA. LTDA	43	Dez 2009	15/01/2010	Em 2010	5.631.00	ITAU	875220405

Fornecedor	NF n.	Período da Prestação do serviço	Dia emissão	Dta pagamento	Valor Pago	Banco	N.Controle Bankline
VCG SERV. DE INF. CAD. LTDA ME	8	Dez 2009	05/01/2010	Em 2010	8.518,64	ITAU	2135405012010
CONTELE ELET.EINF.ME	7299	Dez 2009	19/01/2010	Em 2010	11.525,74	ITAU	100115000000008
NVI NOVA VISÃO INFORM LTDA	2545	Dez 2009	06/01/2010	Em 2010	6.788,81	ITAU	799515118000019
VALOR CONS. DE INFORM LTDA	47	Dez 2009	12/02/2010	Em 2010	29.783,14	ITAU	399746317000039

- i. Alega que as NF das tabelas supra foram emitidas em 2010, embora estivessem contabilizadas no passivo, conta Fornecedores, em 31/12/2009 e que justifica tal contabilização pelo fato de que os serviços teriam sido prestados em 2009;
- ii. Cabe também transcrever a análise da DRJ de que, além de tudo não foi comprovada a prestação em 2009:

(i) JPR TEC . E SERV. LTDA (FL. 187) e da VALOR CONS. DE INF. LTDA EPP. (FL. 195), pois as correções, indicando o período de dezembro de 2009 foram feitas à mão nas notas apresentadas; (ii) VCG SERV. DE INF.CAD. LTDA ME (FL. 199) e CONTELE ELET. E INF.ME (FL. 203), pois as notas são omissas com relação a essa informação; (iii) NVI NOVA VISÃO INFORM. LTDA (FL. 209), pois somente traz a informação "valor mensal", sem fazer referência a data; e (iv) VALOR CONS. DE INFORM.LTDA (FL. 211), pois na nota há informação de que o serviço prestado foi o de elaboração de sistemas de computador referente ao mês de fevereiro de 2010.

- iii. A justificativa não é aceitável, pois lançamentos contábeis são efetuados com base em documentos; se as NF ainda não haviam sido emitidas, não procede a contabilização no passivo de obrigação ainda não documentada.

40. Diz que apresenta notas fiscais que não haviam sido localizadas:

- i. NF Dataseg 062, emitida em 16/01/2010, período de prestação serviços 12/2009, paga em 26/01/2010, R\$262,67, doc. 10;
- ii. e as seguintes, doc.11:

Fornecedor	NF n.	Dta emissão	Dia pagamento	Valor Pago RS	Banco	N. Controle Bankline
Rede Digital Servs. e Distr. Ltda	930	03/06/2009				Declaração do Fornecedor
Autopel Autom. Com. E In for. Ltda	100126	31/08/2009	28/09/2009	9.638,50	Unibanco	4923475
Autopel Autom. Com. E In for. Ltda	100126	31/08/2009	13/10/2009	9.638,49	Unibanco	7813889
D.F Dutra e Cia Ltda	280	09/05/2008	13/05/2008	13.089,60	Itau	0001464407

1. Diz que a nota fiscal nº 930, emitida em 03/06/2009 não foi baixada na época própria, mas, em 01/01/11 foi feito o ajuste de exercícios anteriores, baixando (débito) fornecedores, conta 46- Fornecedores a pagar e crédito da conta 327 - Lucros e Prejuízos acumulados, doc. 11;
 2. quanto à nota fiscal 280, o AFRFB se equivocou no valor no item 66 do Termo de Verificação Fiscal. O valor apurado pela fiscalização foi R\$ 61.375,45 e na realidade é R\$ 13.089,60, paga em 13/05/2008, doc. 11.
- iii. e reclama de cerceamento de defesa porque, à época, solicitou extensão de prazo para esclarecer os itens a, b, c e d da Intimação nº 03, mas a fiscalização lavrou os autos de infração; requer a leitura do anexo de Esclarecimentos Adicionais.
- b. Mas constam do TVE, item 66, as seguintes notas "não apresentada comprovação":

Fornecedor/razão social	CNPJ	nº NF	Data NF	Valor NF
REDE DIGITAL SERVS. E DISTRIB. LTDA	05.550.846/0001-19	930	30/06/09	400.053,25
AUTOPEL AUTOM. COM. E INFORM. LTDA	06.698.091/0001-67	100126	31/08/09	19.273,99
DF Dutra	05.324.029/0001-42	280		61.375,45
DATASEG INFORMÁTICA LTDA		60	31/12/09	562,67
ELAINE DE MELO FERNANDES		49	31/12/09	195,39
DATASEG INFORMAT. LTDA	07.770.896/0001-37	60	31/12/09	581,83
INGENICO DO BRASIL LTDA	03.615.814/0001-43	84099	28/12/09	530,75,

- i. Sobre o doc 10 citado, apenas se localizou nos autos, à pág. 990, quadro anexo à impugnação, mas nenhum documento; além de que a NF Dataseg 062, emitida em 16/01/2010, não consta das notas apontadas pelo autuante; portanto, não foi apresentado documento comprobatório acerca da NF Dataseg 60;
- ii. Sobre o doc 11, apenas se localizou, à pág. 990, nos autos, quadro anexado com a impugnação, idêntico ao que foi reproduzido supra, que o contribuinte incluiu no recurso voluntário: não foram apresentados documentos comprobatórios.
- iii. No Anexo de Esclarecimentos Adicionais, págs. 1.600/1.607, a recorrente reproduziu cópias de Lançamentos Contábeis da Paytec:
 1. por exemplo: Lançamentos contábeis 31/12/2009, conta D - Fornecedores a Pagar ; D - Banco Unibanco S/A, data 16/01, Valor 12.726,00: Valor referente a pagamento NF 079893 - Ingênico do Brasil Ltda;

2. e outros análogos ref NF Ingênico e Verifone e Conta Transitória, que não se referem a este item e já comentados neste voto.

2.3 SOBRE AS OUTRAS EXCLUSÕES

41. Trata-se do valor de R\$ 1.612.552,44 inserido na linha 69 da Ficha 09A da DIPJ/2010, que o contribuinte justificou serem dividendos/lucros recebidos da empresa "TOTAL", mensalmente, durante o ano-calendário de 2009.

42. A litigante assevera que as receitas da Total foram tributadas pelo Cofins e PIS. e anexa os comprovantes dos pagamentos. Doc nº 01.

43. Diz que houve erro na informação da linha na ficha 06A na DIPJ/2010, pois o valor de R\$1.612.552,44 deveria ter sido informado na Ficha 06A, linha 25 - Resultados Positivos em Participações societária e excluídos, na ficha 09A, linha 41 (-) Lucros Divid. Deriv. Invest. Aval. Custo Aquisição.

44. TVF, pág. 613

e. A Fiscalizada informou que o recebimento dos Lucros Distribuídos era feito através do recebimento direto de Títulos de Clientes da Total Service e que em contra-partida a Fiscalizada pagava despesas da Total Service. Após o batimento destes valores, o saldo de recursos era considerado como Lucro Distribuído pela Total Service à Fiscalizada.

TVF, págs. 615/616

17. Também na mesma declaração, a Fiscalizada informou que "Á estrutura operacional da Total Service, resume ao sócio, atuante na parte comercial, operacional e administrativa da empresa".

20. O Sr. Kiochi Matsuda é sócio majoritário, administrador e representante legal das duas empresa. Ele detém 99,9% da Fiscalizada e 95,0% da Total Service, sendo que os 5% restantes são de propriedade da Fiscalizada. Logo, o Sr. Kiochi é o proprietário das duas empresa.

21. Na mesma declaração citada anteriormente, a Fiscalizada informou que "os gastos referentes a departamentos de apoio administrativo, foram pagos pela fiscalizada, mas apropriados como despesas de cada uma das empresas, tais como impostos e despesas com contabilidade". Tendo a Fiscalizada apresentado comprovantes de que tais pagamentos foram feitos por ela.

22. Considerando que somente despesas de impostos e com a contabilidade foram apresentados em nome da Total Service, intimou-se a Fiscalizada a apresentar os seguintes esclarecimentos:

(...)

Em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº03, em resposta aos questionamentos acima, a Fiscalizada informou que:

a. A empresa Total Service prestava serviços relacionados a processamento de dados relativo ao software de equipamentos POS (máquinas de cartões de débito e crédito);

b. Considerando que o faturamento da empresa Total Service, representa 3,74% do total da Receita das duas empresas, anexo a este documento, segue uma planilha que relaciona as despesas da Paytec que tiveram uso comum entre as empresas e o respectivo rateio de despesas, alocando 3,74% para a empresa Total service. Todas as despesas foram contabilizadas na Paytec.

45. A Autuada, para justificar o valor de dividendos distribuídos a ela pela Total Service, apresentou o já descrito Demonstrativo de Resultados, porém a fiscalização verificou a DIPJ da Total e constatou que o lucro que apurou no regime do lucro presumido, deduzido do IRPJ e CSLL recolhidos, passível de distribuição era muito menor; recalculou o limite passível de distribuição em função da DIPJ apresentada e glosou das Exclusões a diferença a maior, no montante de R\$1.200.029,92. Cite-se o TVF, págs. 619/620, sobre Outras Exclusões:

52. Em relação ao direito de a fiscalizada receber os dividendos, ela apresentou o Contrato Social da Total Service, suas alterações e Ata de Distribuição de Lucro, na qual autoriza a empresa a distribuir os lucros de forma desproporcional.

53. Em relação ao montante distribuído, constata-se através da DIPJ/2010 da Total Service que ela apurou, somando os 4 trimestres de 2009, um Lucro Presumido de R\$619.949,46.

54. Para justificar a distribuição de lucros em valor maior do que Lucro Presumido apurado, a fiscalizada apresentou o Balancete de Verificação e a Demonstração de Resultado do Exercício da Total Service, onde está demonstrado que o lucro contábil apurado no ano de 2009 foi de R\$1.614.372,16 e que teria sido distribuído aos sócios R\$1.612.552,44.

55. No entanto, conforme demonstrado no item anterior, a contabilidade da Total Service foi elaborada de maneira incorreta, em desconformidade com as leis comerciais, contábeis e fiscais, não sendo computadas as despesas incorridas pela empresa, uma vez que todas as suas despesas foram lançadas indevidamente na contabilidade da Fiscalizada.

56. Não se pode aceitar a distribuição de lucros em valor superior ao previsto pela legislação, qual seja o Lucro Presumido diminuído dos impostos e contribuições devidos, em conformidade com o art. 10 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, no art. 51 da Instrução Normativa nº 11, de 21/02/1996 e o Inciso I do ADN nº04/1996 que diz.

(...)

58. Assim, dos R\$1.612.522,44 que foram enviados pela Total Service a título de lucros, apenas R\$412.492,52 podem ser

aceitos como distribuição de lucros/dividendos à Fiscalizada, sendo que o valor restante de R\$1.200.029,92 serão somados à Receita da Fiscalizada para fins de apuração dos impostos e contribuições devidos.

2.3.1 Alegação de que distribuição de lucros foi mensal e não em 31/12/2009, portanto, há erro na data do fato gerador.

46. A recorrente apresentou à pág. 54, Razão Analítico referente à distribuição de lucros recebidos da Total, com os valores lançados mensalmente, no ano 2009, totalizando os R\$1.612.552,44.

47. A fiscalização, conforme esclarecido, apurou que eram passíveis de distribuição, consoante a legislação, R\$412.492,52, glosando R\$1.200.029,92, autuados como fato gerador em 31/12/2009.

48. A litigante alega que os fatos geradores deveriam se reconhecidos na medida em que ocorreram os recebimentos.

49. No entanto, tendo a Autuada apresentado a DIPJ 2010/2009, no lucro real anual, consignou o total da exclusão, na apuração anual, com fato gerador em 31/12/2009 e o Autuante ao efetuar a glosa, o fez na mesma data.

2.4 DESCLASSIFICAÇÃO DA CONTABILIDADE DO CONTRIBUINTE. ARBITRAMENTO.

50. O Autuante identificou confusão patrimonial entre a Autuada e a Total.

51. À pág. 79, a Autuada explica como foram distribuídos os dividendos: explica que mantém duas contas na contabilidade: conta 1.1.2.009.0006 (398) - "c/c Total Service Serv Proc dados (Conta do Ativo)" e conta 2.1.1.004.00005 (388) - "c/c Total Service Serv Proc dados (Conta do Passivo)"; registra a débito na conta do Ativo, sempre que a Paytec paga alguma despesa da Total e registra a crédito na conta do Passivo, sempre que recebe valores de receitas da Total - no final do mês efetua o fechamento dos saldos dessas contas e apura o valor a distribuir para a Paytec.

52. Cite-se a explicação fornecida pela Autuada, para justificar os "dividendos" que recebeu da Total, pág. 79:

"Esclarecemos que durante o ano de 2009 a empresa Paytec Recebeu títulos de clientes de "TOTAL" Service, bem como pagou algumas despesas desta empresa. Estas movimentações foram registradas nas contas 398 e 388, que chamamos respectivamente de C/C "TOTAL" SERVICE (Ativo e Passivo). Mensalmente o valor líquido desta conta foi considerado como distribuição de lucro, por exemplo: Vamos imaginar que a Paytec Recebeu em títulos da "TOTAL" Service, o valor de R\$100.000,00, neste momento ela contraiu uma obrigação de repassar o valor dos mesmos, no entanto pagou despesas da "TOTAL" Service, no valor de R\$5.000,00. Um valor deduzido do outro, sobra um saldo de R\$95.000,00 a favor da "TOTAL" Service. Se no mesmo período a "TOTAL" Ser'vice apresentou um lucro de R\$120.000,00, a Paytec, por ser sócia passa ter

direito sobre este lucro, então amortiza a dívida de R\$95.000,00 do valor que tem direito"

53. Págs. 212/214 (e 215/219), "Resumo Conta Unica detalhes", em que estão lançados os pagamentos e recebimentos, efetuados de 06/01/2009 a 31/12/2009:

- a. conta 1.1.2.009.0006 c/c Total Service Serv Proc dados (Conta do Ativo):
 - i. Débito - 09/01/2009, Vlr ref Pag Honorários - MKP Ass Contb e Consult/Total Service - R\$414,64
 - ii. Débito, pagamentos IRPJ, CSLL, PIS, Cofins, ISS Pref Barueri, da Total
 - iii. Débito, 31/01/2009, Vlr ref transf Distribuição Lucro Total Service, R\$132.733,61
 - iv. Total débitos - R\$1.904.520,44
- b. conta 2.1.1.004.00005 c/c Total Service Serv Proc dados (Conta do Passivo):
 - i. Crédito, 07/01/2009, Valor referente a TED recebida Verifone do Brasil NFS 001/Total Service - R\$59.356,50 (Observa-se que em relação à mesma Verifone do Brasil, constam cópias, págs. 159/170, 172/182, e estão listadas, pág. 157, várias notas fiscais da Verifone em nome da Autuada, relacionadas à conta Fornecedores da Paytec).
 - ii. Total créditos R\$1.304.024,70
- c. E a diferença entre os dois totais, R\$484.904,66, a empresa denominou Saldo a favor Paytec, para recebimento de lucros futuros.

54. A autuada explicou que a Total foi constituída para prestar serviços relativos ao software usado nas máquinas de cartões de débito e crédito que a Autuada revende; a Total é detida 5% pela fiscalizada e 95% por Kiyochi Matsuda, que é 99,99 detentor da Autuada. Do contrato social e alterações da Total, verifica-se que o domicílio da Total era diferente do da Autuada, no entanto, na **planilha de rateio de pág. de pág. 235** de despesas administrativas, estão consignadas despesas de condomínio, limpeza, energia elétrica.

55. Págs. 88/139, Instrumento de Constituição da Posservice Serviços de Processamento de Dados Ltda em 22/08/2006, e alteração razão social para Total Service Serviços de Processamento de Dados Ltda, alterando a sede para Alameda Tocantins 882, Galpão 3 Alphaville Indl. Barueri/SP, em 23/03/2007; ingressa como sócia Isabel Cristina de Queiroz (1%), a Paytec (1%) e Kiyochi Matsuda 98%, em 29/06/2009; em 04/05/2010, alterou objeto social para comércio e locação/comodato de produtos para telefonia, informática e outros equipamentos eletrônicos em geral, manutenção e reparação destes equipamentos, serviços de processamento de dados, desenvolvimento e elaboração de programas de computador; em 13/12/2010, alterou o endereço para Av. Marginal Projetada, 1.810, Galpão Indl nº 09, Tamboré Barueri/SP; em 14/03/2011, para Av. Marginal Projetada, 1.810, Tamboré Barueri/SP e o objeto social para serviços de processamento de dados, desenvolvimento e elaboração de programas de computador; em 22/10/2012, todos os três sócios se retiram da sociedade, vendendo suas quotas para Edileuza Sales dos Santos Turini.

56. Págs. 141/144, no Balancete de Verificação da Total 01/01 a 31/12/2009, constam no Ativo e Passivo Não Circulantes, os saldos das citadas contas, e a Demonstração de Resultados, na qual apurou 98,76% de lucratividade sobre a receita líquida.

Total Service - Demonstração de Resultado do Exercício		
Receita de Prest de Serviços	1.937.342,05	
Rec de Aplic Fin	1.016,63	
(-) Deduções: PIS, Cofins, ISS	109.399,80	
(=) Rec Líquida	1.828.958,88	100%
(-) Desp Admin	11.139,89	
(-) Desp Fin	10.662,59	
(-) Outras desp oper	828,98	
Lucro Operacional=Lucro líquido	1.806.327,42	98,76%
(-) Prov CSLL	55.795,45	
(-) Prov IRPJ	130.987,37	
Lucro a distribuir	1.619.544,60	88,55%

57. Observou a DRJ, no Acórdão:

62. É evidente que a TOTAL não apurou corretamente seu resultado e que as despesas a ela relativas, ou grande parte delas, estão na Impugnante, senão pela forma de contabilização-pela forma de rateio, que as toma irrisórias para a TOTAL, que, estranhamente, nem mesmo as considerou em seu DRE apresentado - fl. 144 - e que serviu de base para distribuição de dividendos.

58. O Autuante chegou a esta conclusão ao comparar a Demonstração de Resultados supra, mediante a qual a Autuada buscou demonstrar o valor dos dividendos distribuídos pela Total para a Paytec no montante de R\$1.612.552,44, questionados pela fiscalização (que serão abordados adiante) com a planilha de rateio de pág. 235, que a fiscalizada apresentou, demonstrativo das despesas que foram rateadas para a Total Service, comentada adiante.

59. Consta do Termo de Verificação Fiscal:

TVF: 22. Considerando que somente despesas de impostos e com a contabilidade foram apresentados em nome da Total Service, intimou-se a Fiscalizada a apresentar os seguintes esclarecimentos:

60. Portanto, os comprovantes das despesas são documentos em nome da Autuada, que efetuou todos os pagamentos; somente os comprovantes de recolhimento de impostos e despesa com escritório de contabilidade estão em nome da Total.

61. No TIF nº 3, págs, 220/223, a interessada foi intimada, haja vista que havia informado:

15. A atividade comercial da Fiscalizada é basicamente a revenda de máquinas de cartões de débito e crédito, Após a venda destas máquinas, os clientes que as adquiriram da fiscalizada necessitam a prestação de serviço de processamento de dados relativo ao seu software.

16. *Este serviço, conforme declaração da fiscalizada em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 02, "Por questões estratégicas e comerciais, a empresa Total Service foi constituída, para realizar serviços que antes eram realizados por parceiros da fiscalizada".*

17. *Também na mesma declaração, a Fiscalizada informou que "A estrutura operacional da Total Service, resume ao sócio, atuante na parte comercial, operacional e administrativa da empresa".*

(...)

Considerando que somente despesas de impostos e com a contabilidade foram apresentados em nome da Total Service, intimou-se a Fiscalizada a apresentar os seguintes esclarecimentos:

- a. Quais eram os serviços prestados pela Total Service.
- b. Quais eram os custos e despesas gastos pela Total Service para a efetivação dos serviços prestados;

62. A Autuada apresentou Ata de Distribuição de Lucro da Total Service, datada de 10/12/2008, pág. 226:

PUBLICAÇÕES - A pessoa física do sócio é a mesma que representa o outro sócio que trata-se de uma pessoa jurídica, dispensando desta forma qualquer comunicado para comparecimento.

ORDEM DO DIA - Por unanimidade, aprovar, sem ressalvas, após exame e discussão, a Distribuição de Lucros, para o ano de 2008 e posteriores.

DELIBERAÇÕES - Por unanimidade, aprovou-se que a distribuição de Lucros da empresa TOTAL SERVICE SERVIÇOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS LTDA, não respeitará a proporção de cada sócio no capital social conforme faculta o artigo 1007 do Código Civil, podendo inclusive existir destinação integral do Lucro a qualquer um dos sócios.

63. E págs. 826/827, junto com a impugnação, Contrato de Rateio de Despesas Administrativas, entre Paytec e Total Service (não foi registrado):

2. Serão rateadas entre as duas partes contratantes o custo administrativo geral comum tendo como critério a proporção aos seus faturamentos dos custos administrativos incorridos durante o ano.

3. A CENTRALIZADORA contabilizará os gastos administrativos gerais, em seu plano de contas que serão rateadas entre as empresas com base em seu faturamento. As despesas nominativas da CENTRALIZADA serão contabilizadas na CENTRALIZADORA em contas de ativo e passivo não transitando por seu resultado.

64. A Autuada informou que as despesas que pagou foram rateadas proporcionalmente ao faturamento de cada uma das empresas e que a proporção de faturamento da Total é 3,74% do total das duas e apresentou a demonstração do ano 2009, **planilha de rateio à pág. 235**:

Demonstração pág. 235		Rateio Total Service
Receitas Brutas Paytec + Total Service	51.826.564,09	3,74%
Despesas Administrativas -total geral	3.525.359,77	
Despesas Administrativas -total que foi objeto de rateio	1.849.841,40	
	Paytec	Total Service
desp de salários, enc soc, limpeza, serv de 3ºs, combust, seguros, publicidd, jornais e ver, correios, tel, condomin, mat escrit, taxi, entregas, viagens, advogados, internet, tarifas banc, em elé proporcionais	1.780.657,33	69.184,07
	96,26%	3,74%
Resumo:		
Despesas Administrativas -total geral	3.456.175,70	69.184,07
	98,04%	1,96%

65. Observa-se que na Demonstração de Resultados apresentada para justificar dividendos distribuídos pela Total, estavam consignadas despesas administrativas no montante de apenas R\$11.139,89

66. E na DIPJ 2010/2009, entregue em 30/06/2010, regime lucro real anual, a Autuada, informou:

Ficha 06 - Demonstração de Resultado

04. Receita de revenda de mercadorias - Mercado Interno	41.643.265,05	
05.Receita de Prestação de Serviços - Mercado Interno	4.595.397,40	
08. Receita de Locação de Bens Móveis e Imóveis	1.830.717,12	
Total	48.069.379,57	100%
Ficha 05 - Despesas Operacionais	6.803.324,32	14%

67. E se observa que a Paytec informou R\$6.803.324,32 de despesas operacionais, e apresenta demonstrativo onde informa alocar R\$69.184,07 à Total.

68. A Fiscalização concluiu que:

25. Constatam-se irregularidades nos procedimentos adotados pela Fiscalizada, senão vejamos.

26. A Fiscalizada e a Total Service são empresas diversas e por isto devem possuir patrimônio, receitas e despesas comunicáveis.

()27. A Receita de uma empresa não pode ser lançada como da outra, assim como as despesas também não,*

()28. A Fiscalizada, ao lançar em sua contabilidade despesas que eram devidas pela Total Service maculou sua contabilidade, bem como a da Total Service, de vício que a desqualifica para a apuração do Lucro Real.*

69. (*) Não tem razão o Autuante, no que tange ao controle em c/c de recursos entre duas empresas do mesmo grupo, contudo, tais valores podem caracterizar mútuo a ensejar juros e IOF).

70. Contudo, conforme cita e determina o art. 299 do RIR de 1999, com base no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa, pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações, e que são usuais e normais - dessa forma, a fiscalização não aceitou o critério de proporcionalidade das despesas com base na proporção do faturamento, e destacou que, na contabilidade da Total, tais despesas não figuravam na sua apuração de resultados; por outro lado, não cabe à fiscalização estabelecer os critérios de rateio, no lugar da empresa.

71. Percebe-se que, para justificar a distribuição dos dividendos pela Total, o contribuinte apresentou a Demonstração de Resultados da Total, demonstrando lucro líquido a distribuir de R\$1.619.544,60; no entanto, nem mesmo a fração das despesas que alega que foram alocadas à Total, proporcionalmente aos faturamentos das duas empresas, foi registrada nessa Demonstração de Resultados.

72. Concluiu o Autuante que:

40. Conforme já informado, a Fiscalizada justificou a constituição da Total Service da seguinte maneira: "Por questões estratégicas e comerciais, a empresa Total Service foi constituída, para realizar serviços que antes eram realizados por parceiros da fiscalizada".

41. No entanto, analisando-se o regime de tributação adotado pelas duas empresas, combinado com o fato de que todas as despesas das duas empresas foram lançadas exclusivamente na Fiscalizada, demonstra que a motivação para a constituição da Total Service foi outra. Explica-se.

42. Conforme já informado, a Fiscalizada adotou o regime de tributação com base no Lucro Real Anual. Já a Total Service adotou o regime de tributação com base no Lucro Presumido.

43. A simples adoção de regimes de tributação diversos, assim como a constituição da Total Service, não apresenta qualquer irregularidade. No entanto, a alocação de todas as despesas das empresas somente na contabilidade da Fiscalizada demonstra que a intenção do agente era eliminar, ou ao menos reduzir, o montante do imposto de renda devido.

44. A inclusão de um montante maior de despesas na apuração do Lucro da Fiscalizada acarretou a diminuição do lucro Real da empresa e por decorrência um Imposto de Renda devido menor.

45. Já no caso da Total Service, optante pelo Regime de Tributação com base no Lucro Presumido, no qual NÃO há necessidade de se comprovar as despesas incorridas, a sua exclusão da contabilidade acarretou dois benefícios distintos para o grupo.

a. não alterou Lucro Presumido da Total Service, apurado somente em função do faturamento da empresa. Logo, o imposto de renda a ser pago por ela manteve-se o mesmo;

b. Possibilitou a distribuição de dividendos em valores muito superiores aos que seriam corretos. Afinal, conforme DIPJ/2010, a Total Service apurou um Lucro Presumido de R\$619,949,46, no entanto, distribuiu dividendos no valor de R\$1,612.552,44 à Fiscalizada. Lucro este apurado através contabilidade na qual NÃO foram incluídas as despesas da empresa.

46. Desta forma constata-se que a constituição da Total Service, o regime de tributação adotado pela Total Service e pela Fiscalizada e, principalmente, a alocação de todas as despesas das duas empresas em apenas uma delas não foi uma questão estratégica comercial, conforme afirmado pela Fiscalizada, mas sim uma maneira de tentar iludir o Fisco com o único objetivo de reduzir ou eliminar o Imposto de Renda devido,

47. Sendo assim, resta evidente que a escrituração da Fiscalizada não serve para a apuração do Lucro Real da empresa e a escrituração da Total Service também não serve para a apuração de um lucro a ser distribuído superior ao Lucro Presumido apurado.

73. E, para justificar o montante de distribuição de lucros que efetuou, a Autuada apresentou o Demonstrativo de Resultados da Paytec de págs. 141/144, já descrito.

74. Em relação a esta argumentação, a fiscalização concluiu:

53. Em relação ao montante distribuído, constata-se através da DIPJ/2010 da Total Service que ela apurou, somando os 4 trimestres de 2009, um Lucro Presumido de R\$619.949,46.

54. Para justificar a distribuição de lucros em valor maior do que Lucro Presumido apurado, a fiscalizada apresentou o Balancete de Verificação e a Demonstração de Resultado do Exercício da Total Service, onde está demonstrado que o lucro contábil apurado no ano de 2009 foi de R\$1.614.372,16 e que teria sido distribuído aos sócios R\$1.612.552,44.

55- No entanto, conforme demonstrado no item anterior, a contabilidade da Total Service foi elaborada de maneira incorreta, em desconformidade com as leis comerciais, contábeis e fiscais, não sendo computadas as despesas incorridas pela empresa, uma vez que todas as suas despesas foram lançadas indevidamente na contabilidade da Fiscalizada.

75. Solução de Divergência Cosit nº 23, de 23 de setembro de 2013

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
EMENTA: É possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada. Para que

os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas

76. A Solução supra foi, relativa à Decisão SRRF08/Disit nº 140, de 05 de junho de 2000, cujo teor segue (e outra em sentido oposto):

“Assunto: Rateio de Despesas Administrativas Ementa Despesas administrativas que forem contabilizadas em uma única empresa do grupo, para posteriormente serem rateadas, de acordo com o efetivo gasto de cada empresa, são dedutíveis, uma vez efetivamente comprovadas e mediante demonstração do critério de rateio. Há também a possibilidade de escrituração de despesas em período-base inexato, desde que não haja postergação do pagamento do imposto ou redução indevida do lucro real.”

77. Consta-se que a litigante não apresentou critérios que justificassem os valores de despesas que apropriou à Autuada e à Total; cabe destacar que, em se tratando de prestação de serviços, a Total representou 29,66% do todo e não 3,74%:

Paytec - DIPJ, Receita de Prestação de Serviços - Mercado Interno	4.595.397,40	70,34%
Total Service - DRE, Receita de Prest de Serviços	1.937.342,05	29,66%
Total Receita Serviços	6.532.739,45	

78. Haja vista que todas as despesas, exceto as da contabilidade, estavam em nome da Paytec, deveria ter demonstrado quais eram específicas de prestação de serviços e o critério de rateio entre a Paytec e a Total (por exemplo, salários e encargos dos funcionários prestadores dos serviços - proporcional às horas aplicadas nos clientes, ou nº de clientes atendidos, se o software era de mesmo padrão); e quanto às demais despesas, indiretas, os critérios de rateio de cada uma, por exemplo: aluguel - proporcional à área ocupada; energia elétrica - sendo endereços diferentes, a conta de cada uma, mais uma proporção da Paytec para a Total; transporte - km de veículos utilizados por cada, etc.

79. No entanto, não cabe à fiscalização estabelecer tais critérios e impô-los à fiscalizada.

80. Neste caso, o demonstrativo de rateio foi inadequados e não condizente com a realidade, assim como discrepantes os demonstrativos apresentados (do rateio x apuração do lucro da Total Service distribuído x DIPJ).

81. O Autuante arbitrou o lucro sobre as receitas brutas de vendas, mais passivo fictício, mais glosa de parte da exclusão, e apurou um total de lucro arbitrado nos quatro trimestres (percentual de 9,6%) de R\$5.325.929,07.

82. Acusa ainda a litigante que a DRJ ao demonstrar que o lucro arbitrado resultou menor do que se sua contabilidade tivesse sido recomposta, como sugere, na realidade comprovou ser indevido o arbitramento, por isso, a autuação deve ser cancelada. Cite-se a DRJ:

101. No caso concreto, se não fosse em razão do arbitramento, tendo apurado lucro real e base de cálculo de CSLL positiva, teria que apurar IRPJ e CSLL utilizando alíquotas de 25% e 9%, respectivamente, sendo a omissão aproximada de R\$8.600.000,00, do que resulta um montante de R\$2.924.000,00, juntando-se esses dois tributos (R\$2.150.000,00 e R\$774.000,00).

102. No AI de IRPJ e de CSLL, constaram os valores de R\$1.031.225,94 e de R\$421.214,52, do que resulta o montante de R\$1.452.440,00. É metade do valor.

83. Como se vê, a DRJ comparou os valores de IRPJ e CSLL que resultariam se os valores das infrações fossem adicionados ao lucro real apurado pelo contribuinte, para demonstrar que resultariam maiores, do que o que foi apurado por arbitramento do lucro. E destacou que arbitramento não se trata de medida punitiva, mas técnica de apuração onde se busca o valor do lucro mais aproximado possível da realidade, na falta de confiabilidade na apuração contábil do contribuinte; portanto, a DRJ não efetuou apuração pelo lucro real, a qual demandaria a revisão do critério de rateio das despesas.

2.5 RESUMINDO:

84. No que tange ao Passivo Fictício a Recorrente:

- i. no Anexo de Esclarecimentos Adicionais, págs. 1.403/1.407, justificou que muitos pagamentos de fornecedores, em vez de serem contabilizados a Débito da conta Passivo-Fornecedores e a Crédito - Ativo Disponível ou Bancos, foram contabilizadas: a Débito do Ativo Diversos-Transitória e a Crédito - Ativo Disponível ou Bancos - verifica-se que este lançamento não altera a situação patrimonial, pois é apenas uma mutação no Ativo.
- ii. no Razão Analítico da Paytec do ano 2011, explicou como corrigiu a contabilização dos pagamentos a fornecedores que havia deixado de dar baixa no Passivo - Fornecedores a pagar; explica que efetuou os seguinte lançamentos contábeis: a Crédito de conta do Patrimônio Líquido - de Ajuste de Períodos Anteriores, e a Débito de conta do Passivo - Fornecedores a Pagar - os lançamentos supra reduzem o valor do passivo e aumentam o do Patrimônio Líquido, ou seja, apenas houve uma mutação no balanço patrimonial da empresa.

85. Verifica-se que não informou a contabilização do elo de ligação entre Ativo e Passivo/PL, que seria o lançamento a Crédito da conta do Ativo Diversos-Transitória e a Débito na conta Passivo - Fornecedores a Pagar, o que seria o correto.

86. Resumindo, caracterizado um valor de passivo fictício de 62,4% da conta Fornecedores (e 20% do total do Passivo e 15% da receita declarada); evidenciado que os lançamentos contábeis que alega ter efetuado para corrigir alegados erros no registro desses passivos, são fraudulentos; caracterizado que a empresa não demonstrou critérios racionais de rateio das despesas entre a Autuada e sua parceira a Total; demonstrado que há confusão patrimonial entre estas, no que tange à alocação de despesas e quanto à distribuição de lucro; cabível o arbitramento do lucro.

2.6 DA MULTA QUALIFICADA

87. Afirma que o relator manteve a multa qualificada, sem apoio jurídico consistente, pois não houve fraude ou conluio e a matéria discutida é meramente interpretação do direito; não houve ação ou omissão dolosa, nem ajuste doloso; a comprovação cabal do intuito doloso do agente é necessária em consonância ao previsto no artigo I 1239do Código Tributário Nacional, que prevê interpretação favorável ao acusado da lei tributária que define infrações, ou comine penalidades, de modo que, se não ficar claramente comprovada tal conduta, a interpretação da situação será a mais favorável ao acusado; erros contábeis esclarecidos não coadunam com a qualificação da multa; invoca as Súmulas 25 e 14 do CARF.

88. A autuação se compõe de três partes: 001 - Receita Omitida, Presunção legal, com base em Passivo Fictício; 002 - apuração do lucro presumido sobre as receitas declaradas; 003 - glosa da Exclusão de excesso de dividendos.

89. Súmula CARF nº 25:

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

90. Contudo, como relatado, o passivo fictício representou 62,4% da conta Fornecedores (e 20% do total do Passivo e 15% da receita declarada), evidenciado que os lançamentos contábeis que alega ter efetuado para corrigir alegados erros no registro desses passivos, são fraudulentos.

91. Quanto ao excesso de dividendos excluídos, evidenciou-se a simulação dolosa ao retornar a Total, não só o valor de lucros que poderia distribuir, como valor em excesso, para a Autuada, que esta excluiu da base de cálculo do IRPJ e CSLL

92. Assim, cabe manter a multa qualificada sobre as infrações 001 Passivo Fictício e 003 excesso de dividendos excluídos.

3 Responsabilidade Tributária. Kiyochi Matsuda.

93. Consta do Acórdão DRJ/SPO que o sr. Kiyochi Matsuda não apresentou argumentos contra sua responsabilização solidária, na impugnação, limitando-se a contestar a autuação e a asseverar a inexistência da responsabilidade solidária.

94. Portanto, restou não impugnada a responsabilização, embora a DRJ não o tenha explicitado e tenha julgado e confirmado a conclusão fiscal, nos seguintes termos:

116.0 Sr. Kiyochi Matsuda de fato era sócio administrador majoritário com quase 100% das quotas das empresas envolvidas, não sendo comprovado nos autos, nem contestado, que ele não participou dos atos trazidos na autuação, razão pela qual deve ser mantida a responsabilidade a ele imputada, nos termos da lei.

95. O recurso voluntário que apresentou, apenas transcreve a sua responsabilização no Termo de Verificação Fiscal, entre as demais matérias.

96. Considera-se portanto, preclusa a questão e confirmada a responsabilidade tributária solidária de Kiyochi Matsuda.

4 Conclusão

Voto por DAR PROVIMENTO EM PARTE ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa de 150% para 75% apenas em relação à infração 002 (exigência adicional sobre valores declarados, decorrente do arbitramento).

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los