



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

**Processo nº** 19311.720082/2016-01  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Resolução nº** **1301-000.677 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 16 de abril de 2019  
**Assunto** IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA CARACTERIZADA POR PASSIVO FICTÍCIO  
**Recorrentes** DAIKIN MCQUAY AR CONDICIONADO BRASIL LTDA.  
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)  
Roberto Silva Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de recurso interposto por **DAIKIN MCQUAY AR CONDICIONADO BRASIL LTDA.**, pessoa jurídica já qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 11-56.940, da 4ª Turma da DRJ - Recife, que deu provimento parcial à impugnação, corrigindo erros de apuração do crédito tributário e inexatidões materiais. A decisão recorrida, entretanto, manteve parcela do crédito lançado. Contra essa parte da decisão a recorrente dirigiu seu inconformismo.

A Fiscalização considerou elevado o saldo da conta fornecedores no final do ano de 2013. Solicitou, então, que a recorrente preenchesse um formulário, indicando a composição do passivo, com dados relativos às obrigações contraídas, o nome do credor, o valor da operação, o número do documento que originou a obrigação, a data do pagamento e o registro no livro Diário, colocando à disposição os respectivos documentos.

Em relação ao saldo da conta fornecedores internacionais - Daikin Japão, o formulário (preenchido pela recorrente) indicava que todas as obrigações que compunham o saldo em 31/12/2013 teriam sido liquidadas no ano de 2014, indicando também que a contabilização poderia ser verificada em consulta ao SPED contábil. A recorrente, entretanto, não teria posto à disposição os documentos que serviram de base ao preenchimento da planilha.

A autoridade fiscal, consultando o livro razão, extraído do SPED contábil, em confronto com o formulário "*composição do passivo*", constatou a falta de coincidência dos valores lançados a débito para dar baixa das dívidas constantes do referido formulário. Essa circunstância teria impossibilitado a apuração "real" da "omissão de receitas", de modo que a apuração se fez verificando a movimentação ocorrida em 2014, como demonstrado no quadro abaixo:

| <b>PASSIVO FICTÍCIO - CONTA FORNECEDORES INTERNACIONAIS DAIKIN JAPÃO</b> |                       |
|--|-----------------------|
| <b>CRÉDITOS</b>  |                       |
| SALDO DA CONTA EM 31/12/2013   | 137.762.883,75        |
| CRÉDITOS LANÇADOS EM 2014  | 212.244.288,08        |
| <b>TOTAL DOS CRÉDITOS</b>  | <b>350.007.171,83</b> |
| <b>DÉBITOS</b>   |                       |
| CONTA ESTOQUE EM TRÂNSITO - CONSIDERADO COMO LIQUIDAÇÃO                  | 89.983.737,55         |
| PAGAMENTOS - CONTA BANCÁRIA  | 161.804.078,16        |
| <b>TOTAL DOS DÉBITOS</b>   | <b>251.787.815,71</b> |
| SALDO PROVÁVEL DA CONTA FORNECEDORES EM 31/12/2014                       | 98.219.356,12         |
| SALDO DA CONTA DE FORNECEDORES EM 31/12/2014                             | 17.309.162,28         |
| <b>PASSIVO FICTÍCIO APURADO EM RELAÇÃO AO ANO BASE 2013</b>              | <b>80.910.193,84</b>  |

Nas demais contas em que a autoridade fiscal constatou passivo fictício, a infração ficou evidenciada a partir de informações inseridas pela própria recorrente no formulário "*composição do passivo*", o qual indicava que parte das obrigações constantes dos saldos existentes em 31/12/2013 tinha sua origem em 2014, ou seja, no ano posterior. Daí concluiu a Fiscalização tratar-se de passivo inexistente em 2013. A situação foi assim demonstrada no Termo de Constatação Fiscal (fls. 392 a 398):

| <b>PASSIVO FICTÍCIO APURADO</b>          |                      |
|--|----------------------|
| DAIKIN JAPÃO                             | 80.910.133,84        |
| FORNECEDORES NACIONAIS                   | 761.539,72           |
| PROV. ESTOQUE IMP. JAPÃO                 | 5.833.679,71         |
| PROV ESTOQ EM TRANS MCQUAY WHUAN         | 38.306,43            |
| PROV ESTOQ EM TRANS MCQUAY LATIN AMERICA | 1.194.953,61         |
| PROV ESTOQ EM TRANS SHENZHEN MCQUAY      | 87.263,86            |
| PROV ESTOQ EM TRANS MCQUAY ITALIA        | 18.526,56            |
| PROV ESTOQUE EM TRANSITO                 | 95.467,98            |
| <b>TOTAL</b>                             | <b>88.939.871,71</b> |

O lançamento, além de colher o passivo fictício em 2013, como demonstrado no quadro acima, considerou também como passivo fictício a totalidade do saldo da conta fornecedores no final do ano base 2012, já que não houve baixa de obrigações em 2013.

A infração deu ensejo a lançamento de crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, acrescido de multa e juros, sendo que a autuação do ano de 2012 se fez com multa qualificada.

Ao lançamento sobreveio impugnação a que a DRJ-REC deu parcial provimento, em decisão assim ementada:

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

*Ano-calendário: 2012, 2013*

**OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. COMPETÊNCIA.**

*A manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada caracteriza-se como omissão de receita, por presunção legal.*

*A falta de comprovação de parte do saldo das obrigações mantidas em conta do passivo autoriza a presunção de passivo fictício.*

*Incumbe ao contribuinte o dever de comprovar a efetiva existência das obrigações escrituradas em seu passivo, sob pena de caracterizarem omissão de receitas.*

*Do saldo final do período serão subtraídos os valores que já foram objeto de idêntico lançamento no período anterior, em função do regime de competência e sob pena de tributação em duplicidade.*

**PREJUÍZO. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.**

*O prejuízo fiscal apurado em períodos anteriores pode ser compensado com o lucro fiscal apurado, até o limite de 30% (trinta por cento) deste.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Ano-calendário: 2012, 2013*

***NULIDADE.***

*Não havendo cerceamento ao direito de defesa e nem incompetência da autoridade que lavrou o auto de infração, não há que se falar em nulidade.*

***ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA***

*Ano-calendário: 2012,2013*

***MULTA QUALIFICADA.***

*A qualificação da multa de ofício demanda fundamentação e motivação, sem o que resta prejudicada sua manutenção.*

***MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.***

*A multa de ofício tem previsão em norma vigente, devendo a mesma ser aplicada.*

***DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.***

*As decisões administrativas, que não sejam súmulas vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.*

***DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.***

*As decisões judiciais que não tenham efeitos erga omnes somente vinculam as partes da mesma.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

A DRJ corrigiu os seguintes erros e inexatidões materiais na apuração do crédito tributário:

a) Erro cometido ao levar o valor apurado a título de passivo fictício do Termo de Constatação Fiscal para o auto de infração, aumentando a omissão de receitas de R\$88.939.871,71 para R\$88.973.356,31, no ano base 2013 (reflexo nos quatro tributos).

b) Inclusão do passivo fictício do ano base 2012 (R\$ 39.966.479,03) no montante relativo ao ano seguinte (2013), gerando duplicidade de tributação (reflexo nos quatro tributos).

c) Erro na apuração do crédito tributário de CSLL, visto que a incidência recaiu diretamente sobre os valores dos passivos fictícios dos anos de 2012 e 2013, sem considerar os resultados dos períodos e sem realizar a compensação da base de cálculo negativa acumulada (prejuízo fiscal) de períodos anteriores, até o limite de 30% do lucro líquido ajustado.

d) Aplicação de multa qualificação para a omissão de 2012, sem qualquer fundamentação para tanto, o que levou o órgão julgador a reduzir o percentual a 75%.

Além disso, a DRJ constatou na apuração do Imposto de Renda erro que, ao final, resultou em exigência menor do que a devida. É que, no lançamento, o valor da receita omitida em cada ano foi adicionado ao resultado contábil do período fiscalizado (prejuízo contábil de R\$ 30.045.461,87 em 2012 e R\$ 52.084.280,96 em 2013), quando o certo seria adicionar a omissão de receita ao resultado fiscal (prejuízo fiscal de R\$ 17.200.812,92 para 2012 e R\$ 38.347.121,62 para 2013). O erro gerou, em 2012 e 2013, diminuição de tributo.

Porém, como não se permite à DRJ agravar lançamento, o erro, apesar de ter sido constatado, foi mantido pela decisão *a quo*.

Alertada do fato, a Fiscalização procedeu a lançamento suplementar para exigir a diferença, o qual consta do processo administrativo nº 19311.720365/2017-25.

Posteriormente, o Acórdão nº 11-56.940 foi revisto pelo Acórdão nº 11-58.245, de 21 de julho de 2017, apenas para corrigir erro relacionado ao saldo de prejuízo fiscal de IRPJ (no sistema SAPLI), sem qualquer impacto no valor do crédito tributário remanescente, objeto de controvérsia neste processo.

Inconformada com a decisão, na parte que lhe foi contrária, **Daikin Mcquay** interpôs recurso. Alegou, preliminarmente, que o lançamento padece de erros de cálculo e de ausência de fundamentação clara e, por essa razão, já deveria ter sido cancelado pela DRJ. A recorrente também arguiu a nulidade da decisão recorrida, que, alegando questões formais e procedimentais, deixou de examinar as provas carreadas aos autos.

No mérito, negou a existência de passivo fictício, aduzindo que todos os valores questionados correspondem a importações de equipamentos de ar condicionado e peças, importados majoritariamente de sua controladora no Japão. Explicou que as importações são realizadas sob condição FOB (*free on board*), e por isso o registro contábil se faz, no primeiro momento, como *estoque em trânsito* em contrapartida de *provisões* referentes a estoque em trânsito. Após o efetivo desembaraço aduaneiro, a recorrente contabilizava o ativo *estoque* e o passivo dívida para com empresa estrangeira.

Parte desse passivo teria sido quitada com pagamentos em dinheiro, portanto, com trânsito de numerário e desembolso de caixa. A maior parcela, porém, foi convertida em capital social da própria recorrente em benefício da Daikin Japão, a principal credora.

A recorrente alegou ter apresentado uma copiosa quantidade de documentos (mais de seis mil folhas) que não chegou a ser apreciada nem pela Fiscalização, nem pela DRJ. Teria ocorrido apenas uma análise superficial por amostragem, levando a entendimento distorcido.

Alegou também, quanto aos fornecedores nacionais, que a equivocada compreensão da autoridade fiscal e da DRJ se deve a um erro na formatação da planilha "*composição do passivo*". O erro, no entanto, era de fácil percepção. A recorrente afirmou ter apresentado nova planilha, deixando claro que não poderia ter havido registro em 2013 de obrigações assumidas no futuro, em 2014.

Questionou a aplicação da multa de ofício no percentual de 75%, que ultrapassaria as fronteiras da razoabilidade e da proporcionalidade; e também a incidência de juros de mora sobre a multa em face da falta de previsão legal. Com esses fundamentos pugnou pela reforma da decisão recorrida na parte que manteve o lançamento.

O processo veio ao CARF, onde se encontra não apenas para julgamento do recurso voluntário, mas também para reexame da decisão que exonerou uma parcela do crédito tributário lançado.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro Roberto Silva Junior - Relator

A infração colhida no lançamento foi a omissão de receitas, provada a partir da constatação de passivo fictício. Nesse sentido, relata o Termo de Constatação Fiscal (fls. 392 a 398):

*2. Conforme Termo de Intimação Fiscal (2), a empresa foi devidamente intimada a preencher o **formulário "Composição do Passivo"**, com os dados das obrigações contraídas, indicando o nome do credor; valor da operação; número do documento que originou a dívida contraída, data do vencimento da obrigação, bem como os dados da contabilização: data de pagamento e registro no livro Diário, colocando à disposição os documentos que servirem de base ao seu preenchimento.*

*3. O formulário foi devidamente preenchido, indicando que todos os valores que compõem o saldo final da conta "FORNECEDORES INTERNACIONAIS - DAIKIN JAPÃO, em 31.12.2013, foram pagos no ano-calendário de 2014, apontando que a contabilização está disponível no SPED contábil, porém **não foram colocados à disposição os documentos que servirem de base ao seu preenchimento**, conforme solicitado no Termo de Intimação Fiscal datado de 12.04.2016.*

*4. Verificando o **Razão**, extraído do **SPED-Contábil**, no ano-calendário de 2014, observa-se que **os valores lançados a débitos, considerados pelo contribuinte como pagamentos das dívidas contraídas, e mencionadas no formulário "Composição do Passivo", não guardam coincidências de valores, tornando-se impossível a apuração real de "omissão de receitas"**, de modo que a apuração foi realizada na forma dos subitens a seguir. (g.n.) (fls. 392 e 393)*

Conforme o Termo de Constatação Fiscal, a Fiscalização solicitou à recorrente o preenchimento de uma planilha com dados relativos ao passivo. A planilha foi denominada de **formulário composição do passivo**. Embora o aludido formulário tenha sido apresentado pela recorrente, os documentos que lhe serviam de lastro não foram postos à disposição da autoridade fiscal. Além disso, as informações contidas no livro Razão (extraído do SPED Contábil) divergiam dos dados que constavam do formulário.

Essa circunstância teria obrigado a Fiscalização a verificar os lançamentos a débito e a crédito da conta **Fornecedores Internacionais - Daikin Japão**. A partir desse exame, a autoridade fiscal concluiu que o "provável saldo" da conta, em 31/12/2014, era de R\$ 98.219.296,12. O saldo real, na mesma data, era de R\$ 17.309.162,28. Assim, o passivo fictício apurado para o ano base 2013, naquela conta, era de R\$ 80.910.133,84.

Nas demais contas, o passivo fictício foi apurado com fulcro em informações extraídas do já mencionado **formulário composição do passivo**, que indicava que algumas obrigações haviam sido constituídas em 2014. Diante disso, a autoridade lançadora concluiu que havia passivo fictício, porquanto os valores das obrigações constituídas em 2014 já estariam contabilizados desde 2013.

A recorrente, por sua vez, afirmou ter posto à disposição da autoridade fiscal toda a documentação comprobatória das importações, bem como ter esclarecido que os valores registrados a título de passivo estavam respaldados em documentos hábeis e idôneos, os quais tornaram a ser apresentados quando da impugnação.

Disse ainda a recorrente:

*41, Basicamente, os valores registrados pela Recorrente a título de obrigações com fornecedores nos anos-calendários de 2012 e 2013 foram **quitados de duas formas principais**: (1) **mediante efetivo pagamento**, com desembolso de caixa e trânsito de numerário, sendo tais valores devidamente suportados por contratos de câmbio formalizados junto ao Banco do Brasil S.A., devidamente refletidos no extrato corrente da empresa (doc. nº 13 da Impugnação); e (2) **no caso específico da Daikin Japão - controladora da Recorrente -, a quitação de passivos se deu mediante conversões de dívida de importação em capital**, as quais estão igualmente suportadas por contratos de câmbio, extratos bancários e documentos registrados perante a Junta Comercial {docs. nº 13, 14 e 15 da Impugnação}. (g.n.) (fl. 7.170)*

Ressaltou a recorrente que grande parte das obrigações com a Daikin Japão constituídas nos anos de 2012, 2013 e 2014 foi capitalizada ao longo do ano de 2014. Quanto à planilha **composição do passivo**, no que tange aos fornecedores nacionais, alegou ter cometido um erro de formatação. Aduziu que a planilha retificadora, apresentada na impugnação, não chegou a ser examinada pela DRJ.

A controvérsia, em linhas gerais, gira em torno desses pontos. De início, cabe registrar que no decurso da ação fiscal foram feitas quatro intimações à recorrente, excluído o termo de início de fiscalização. Constatam também comunicações por escrito da recorrente, registrando a entrega dos documentos solicitados, sem que nelas haja ressalvas do Fisco, acusando a ausência de qualquer informação ou documento solicitado. Não existe também nenhuma intimação reiterando requisição anterior não atendida, seja no todo ou em parte. Portanto, a presunção é de que os documentos requisitados foram entregues ou, pelo menos, postos à disposição do Fisco.

Seja como for, a Fiscalização apurou a existência de passivo fictício na conta **Fornecedores Internacionais - Daikin Japão** a partir de lançamentos a débito e a crédito dessa conta no livro Razão, chegando a um saldo "provável", no final de 2014, do qual foi extraído o saldo real para obter-se o suposto passivo fictício em 2013.

A recorrente, por sua vez, afirmou que a maior parte das obrigações foi capitalizada.

Em tese, a conversão em investimento de obrigações com credores externos não afronta a lei, existindo referência expressa a esse tipo de operação no art. 50 do Decreto nº 55.762/1965 (regulamento da Lei nº 4.131/1962 que disciplina a aplicação de capital estrangeiro e as remessas de valores para o exterior). Confira-se:

*Art 50. A Superintendência da Moeda e do Crédito poderá autorizar:*

*a) **a conversação, em investimento, do principal de empréstimos registrados ou de quaisquer quantias, inclusive, juros, remissíveis para o exterior;***

*b) o registro como empréstimo, a prazo e com juros aprovados pela Superintendência da Moeda e do Crédito, dos juros de empréstimos registrados, dos lucros remissíveis de capitais registrados e de quaisquer outras quantias remissíveis para o exterior.*

*§1º As **conversões** de que trata este artigo poderão ser **condicionadas** à realização de **operações simbólicas de câmbio**.*

*§2º Fica a Superintendência da Moeda e do Crédito, sem prejuízo do normal processamento das demais solicitações, autorizada a adotar medidas especiais visando a acelerar o exame dos pedidos de conversão de que trata este artigo.*

No caso dos autos, a recorrente trouxe cópias de contratos de operações simbólicas de câmbio e cópia da 13ª alteração e consolidação do contrato social. Alguns desses contratos de câmbio fazem referência a negócios que aparentemente não guardam relação com a matéria examinada nos autos, como por exemplo, o contrato de câmbio de fl. 6.931 que indica como "*descrição do fato natureza*" "*DIR. AUT. - CESSÃO OU USO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR*".

Trata-se, como se vê, de matéria que requer verificação mais detida no que tange à prova.

Note-se que, no Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 2 a 3), a Fiscalização havia solicitado "cópia registrada na Junta Comercial do Estado de São Paulo - JUCESP - da elevação do Capital Social, passando de R\$ 81.901.000,00 para R\$ 139.901.000,00, constante da referida Ficha 37E". Posteriormente, voltou a pedir esclarecimentos sobre a alteração do capital social, nos seguintes termos:

*3. Apresentar, na forma de arquivo PDF, gravado em mídia eletrônica (CD), o Razão analítico da conta 2401010011 - CAPITAL ESTRANGEIRO, do período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2013.*

*4. Apresentar, na forma de arquivo PDF, gravado em mídia eletrônica (CD), o Razão analítico da conta 2401010012 ADIANTAMENTO FUTURO AUMENTO DE CAPITAL, do período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2013.*

*(...)*

*6. Demonstrar, através de documentação hábil, junto ao Banco Central do Brasil, o efetivo ingresso de numerário remetido por sócio estrangeiro, para fim de utilização em aumento de capital, no valor de R\$ 58.000.000,00. (fl. 5)*

Não se sabe se a recorrente atendeu à intimação, já que não consta dos autos resposta específica às questões apresentadas pela autoridade fiscal. Não é possível saber se a verificação foi levada a cabo.

Já os passivos fictícios encontrados nas demais contas estão baseados em informações contidas no **formulário composição do passivo**, que foi elaborado pela recorrente, no curso da fiscalização, por determinação da autoridade fiscal. Ocorre que o referido documento, segundo aquele que o elaborou, contém erros exatamente no que concerne à data de constituição de algumas obrigações.

Planilhas e quadros apresentados pelo contribuinte, durante o procedimento de fiscalização, se prestam a organizar e sistematizar informações, facilitando o exame de fatos e documentos. As planilhas e os quadros, entretanto, são destituídos de valor probatório. Não são provas documentais do fato gerador do tributo, sobretudo quando o contribuinte, que o elaborou a pedido da Fiscalização, alega ter errado ao inserir determinados dados. A planilha, em si mesma, não tem valor de prova se não estiver lastreada em documentos idôneos, cuja exibição a autoridade fiscal pode exigir.

Faz-se necessário, pois, aprofundar a verificação.

Portanto, tendo em vista a situação acima relatada, proponho a conversão do julgamento em diligência, devolvendo os autos à unidade de origem, para que a autoridade fiscal intime a recorrente a apresentar:

a) os contratos de operação simbólica de câmbio relativos às obrigações com a Daikin Japão, supostamente convertidas em quotas do capital social da recorrente;

b) as alterações do contrato social relativas ao aumento de capital e à capitalização das obrigação da Daikin Japão;

c) os comprovantes de constituição e liquidação das demais obrigações consideradas no lançamento como passivo fictício;

d) quaisquer outros documentos ou informações que, a juízo da autoridade responsável pela diligência, sejam importantes para o esclarecimento da situação fática.

Cumpre frisar que, dos contratos de câmbio e das obrigações convertidas em capital social, só têm relevância o que tiver sido incluído, no presente processo, como passivo fictício.

A autoridade fiscal deverá, com base nos documentos apresentados, elaborar relatório conclusivo, do qual a recorrente será intimada, assegurando-lhe o prazo de trinta dias para manifestação, na forma do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

Decorrido o prazo regulamentar, com ou sem a manifestação da recorrente, o processo deverá ser devolvido ao CARF, para prosseguir o julgamento.

(assinada digitalmente)  
Roberto Silva Junior