



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>19396.720063/2013-31</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1003-004.425 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	28 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	GULF MARINE (SERVICOS MARITIMOS) DO BRASIL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2009

OMISSÃO DE RECEITA FINANCEIRA. APURAÇÃO DE OMISSÃO EM VALOR SUPERIOR PELA DRJ. PREVALÊNCIA DO CÁLCULO EFETUADO PELA FISCALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE REFORMATIO IN PEJUS.

Está correto procedimento adotado pela decisão recorrida que, no enfrentamento dos argumentos trazidos pela Recorrente, refez os cálculos elaborados pela Autoridade Fiscal e decidiu manter a exigência da receita financeira em valor menor do que o devido, mesmo que apurada por meio de planilha contendo erros.

**IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA – DESPESAS FINANCEIRAS – GLOSA – COMPROVAÇÃO – ART. 9º, §1º, DO DECRETO-LEI Nº 1.598/1977 – DOCUMENTOS HÁBEIS – INSUFICIÊNCIA DE REGISTROS UNILATERAIS.**

A escrituração contábil somente faz prova a favor do contribuinte quando respaldada por documentos hábeis, segundo sua natureza ou definidos em lei. Não se consideram documentos hábeis aqueles formados unilateralmente pelo próprio contribuinte, como ROF e contratos de câmbio, por não revelarem de forma independente a ocorrência da operação econômica. Ausente contrato de mútuo formal ou outros instrumentos externos aptos a comprovar a obrigação e o pagamento de juros, correta a glosa das despesas financeiras efetuada pela fiscalização.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2009

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. APROPRIAÇÃO DE DESPESAS FINANCEIRAS EM MONTANTE INDEVIDO. NÃO APRESENTAÇÃO DE CONTRATOS DE EMPRÉSTIMO. ADOÇÃO DE TAXAS DE JUROS EM MONTANTE DESTOANTE DAS AVENÇAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A sonegação apta a qualificar a multa de ofício, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/1964, exige que o contribuinte, por meio de ação ou omissão dolosa, impeça ou retarde o conhecimento pela Autoridade Fiscal (i) da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias; ou (ii) das condições pessoais do contribuinte capazes de afetar a obrigação ou crédito tributário. A apropriação de despesas financeiras em montante indevido, a não apresentação de contratos de empréstimos e a inclusão de taxas de juros destoantes daquelas previstas nas avenças não caracterizam sonegação.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a proposta de conversão do julgamento em diligência, vencida a conselheira relatora Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a qualificação da multa de ofício reduzindo-a ao percentual de 75%. Os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge Dos Santos Pereira Junior e Luiz Tadeu Matosinho Machado votaram pelas conclusões da relatora quanto à glosa de despesas financeiras. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

*Assinado Digitalmente*

**Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Guilherme Adolfo dos Santos Mendes** – Redator designado

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Tadeu Matosinho Machado** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração para exigência de IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de ofício qualificada de 150%, em razão da suposta prática das seguintes infrações, relativas ao ano-calendário de 2009: (i) omissão de receita financeira caracterizada pela falta de contabilização de juros, desconto, lucro na operação de reporte e/ou rendimento de aplicações de renda fixa; e (ii) não comprovação de despesas financeiras.

Isso porque, de acordo com o relatório fiscal, em resumo, com relação à omissão de receitas financeiras, os valores de variação da dívida relativos aos trimestres de 2009, apurados no documento "Loans Gulfmarine 2009", não correspondem às reais atualizações dos saldos devedores dos empréstimos. E, no que se refere à não comprovação das despesas financeiras, que (i) o "contrato de operação" apresentado, por meio do qual a Recorrente comprometeu-se a prestar serviços de administração de operação das embarcações afretadas para sua controladora, que por sua vez se obrigou a efetuar pagamentos pelos serviços prestados, não serve para fundamentar as operações de mútuo realizadas com a Gulf International; e (ii) *"não se pode conceber operações financeiras envolvendo vultuosos valores sem que fossem pautadas em um contrato escrito com estipulação dos deveres e dos direitos de mutuário e mutuante"*.

Intimada, a Recorrente apresentou impugnação, sustentando, em resumo, que (i) a Impugnante e a sua controladora - Gulf International -, após vencerem licitações internacionais da Petrobras, firmaram contratos com a mesma, cujo objeto é o afretamento de embarcações com prestação de serviços de apoio marítimo a plataformas, sendo que o afretamento é realizado pela proprietária das embarcações — a Gulf International — e os serviços de operação das embarcações é realizado pela Recorrente; (ii) conforme dispunha o instrumento licitatório da Petrobras, os pagamentos eram feitos na proporção de, aproximadamente, 75% pelo afretamento e 25% para a prestação dos serviços de operação da embarcação; (iii) comprovou documentalmente os empréstimos contraídos, que são aptos a demonstrar a dedutibilidade das despesas financeiras; (iv) os cálculos realizados pela D. Fiscalização estão equivocados, já que não considerou as variações cambiais dos empréstimos nº 6 a 11 e praticou a capitalização dos juros; (v) não se aplica a majoração da multa para 150%, diante da ausência de comprovação de que a Recorrente supostamente teria omitido receitas financeiras; e (vi) a multa de 150% do valor dos tributos tem caráter confiscatório, afrontando diversos princípios constitucionais.

Em seguida, sobreveio um despacho propondo a lavratura de um auto de infração complementar, tendo em vista que, supostamente, "houve um lapso nos cálculos do auto de

infração de CSLL que fez com que as despesas do 3º e 4º trimestres, de R\$ 838.988,97 e R\$ 771.917,97, respectivamente, não fossem incluídas na autuação” (fl, 684).

Sobreveio a decisão da DRJ, que julgou improcedente a impugnação, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A instância administrativa não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade e/ou ilegalidade da legislação tributária.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS NÃO COMPROVADAS.

Aportes (nº 6 a 11) de recursos efetuados pela controladora respaldados apenas por contrato de operação que não revela qualquer previsão de empréstimo não podem ser considerados empréstimos e, portanto, não há despesas financeiras dedutíveis.

OMISSÃO DE RECEITAS DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS.

A omissão de receitas financeiras decorre da não escrituração da variação monetária dos empréstimos (aportes nº 1 a 5).

VARIAÇÕES MONETÁRIAS. CAPITALIZAÇÃO DE JUROS MENSAL.

Cotejando os resultados, verifica-se que é mais gravoso para o contribuinte o cálculo correto (sem capitalização mensal), de modo que deve prevalecer o cálculo efetuado pela fiscalização, mais benéfico para o contribuinte.

MULTA QUALIFICADA (150%).

A aplicação da multa qualificada está justificada pois restou configurada a intenção deliberada de reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, enquadrando-se no artigo 71, I, da lei 4.502/64.

AUTO REFLEXO. CSLL.

O decidido no mérito do IRPJ repercute no auto reflexo, no que couber.

Impugnação Improcedente

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário, sustentando, em síntese, que (i) a Recorrente e a sua controladora - Gulf International -, após vencerem licitações internacionais da Petrobras, firmaram contratos com a mesma, cujo objeto é o afretamento de embarcações com prestação de serviços de apoio marítimo a plataformas, sendo que o afretamento é realizado pela proprietária das embarcações — a Gulf International — e os serviços de operação das embarcações é realizado pela Recorrente; (ii) conforme dispunha o instrumento licitatório da

Petrobras, os pagamentos eram feitos na proporção de, aproximadamente, 75% pelo afretamento e 25% para a prestação dos serviços de operação da embarcação; (iii) as Notas Promissórias, os Registros de Operações Financeiras (ROF's) e os Contratos de Câmbio comprovam os 11 empréstimos contraídos pela Recorrente com sua controladora no período de 2002 a 2009; (iv) todas as 11 operações acima detalhadas foram realizadas de acordo com todas as exigências da legislação pertinente, principalmente as regras do BACEN, instituição esta que possui competência privativa para exercer o controle do crédito sob todas as suas formas, inclusive as operações financeiras de empréstimos vindos do exterior; (v) ainda que o contrato de mútuo/empréstimo fosse expressamente exigido por lei e a Recorrente não tivesse cumprido essa exigência, o negócio jurídico deveria ser validado por restar comprovado por outro meio, à luz do disposto no artigo 1834 do Código Civil, haja vista a apresentação dos ROF's e dos contratos de câmbio; (vi) a jurisprudência entende ainda que não existe obrigação legal de haver pactuação exteriorizada por contrato escrito para a exigência de juros em contratos de empréstimo, razão pela qual não pode haver glosa de despesas financeiras por não haver previsão expressa desta obrigação; (vii) não se pode conceber que empréstimos feitos de acordo com todos os requisitos exigidos por lei — e devidamente comprovados — possam ser descaracterizados pela D. Fiscalização sob o frágil argumento de que não haveria pactuação escrita entre as partes; (viii) a planilha "Loans Gulfmarine 2009" (doc. 06 da impugnação) contém o valor das variações monetárias consolidadas do ano de 2009 de todos os 11 empréstimos realizados pela Recorrente e as planilhas individuais (doc. 07 da impugnação) são documentos que contém a evolução do valor dos empréstimos contraídos desde a sua disponibilização até o mês de abril de 2013 (data da fiscalização), sendo cada planilha representa um único ROF; (ix) como a D. Fiscalização concluiu pela suposta não comprovação de parte dos empréstimos — e conseqüentemente das variações monetárias deles decorrentes — por óbvio que os cálculos das variações totais serão afetados, caracterizando assim as supostas "inconsistentes indevidas" mencionadas pela D. Fiscalização; (x) os empréstimos foram devidamente comprovados pela Recorrente, através da apresentação dos ROF's e dos contratos de câmbio, assim, não haveria motivo para a D. Fiscalização excluir as variações monetárias advindas desses contratos para constatar outros valores — que não os corretos — para caracterizar uma suposta omissão de receita, agravada pela suposta ocorrência de sonegação; (xi) conforme balanço patrimonial de 2009 (constante na DIPJ de 2010) — documento esse disponível a todo momento à D. Fiscalização, independentemente de a Recorrente apresentá-lo ou não — todos os empréstimos e as suas variações monetárias foram devidamente escriturados; (xii) em sua impugnação, a Recorrente destacou que tais cálculos foram feitos utilizando juros compostos (juros sobre juros), o que é vedado pela Súmula nº 121 do STF e pela jurisprudência do CARF, logo, a conclusão correta seria a de que tais cálculos não poderiam ser utilizados como base para a autuação em comento; (xiii) a DRJ, apesar de reconhecer que "quanto aos juros compostos, de fato, as planilhas mostram capitalização mensal e alguns pequenos erros", decidiu manter a cobrança da forma como está — ou seja, errada — por, supostamente, ser menos gravosa para a Recorrente; (xiv) ainda que os procedimentos adotados pela Recorrente não estejam corretos, o que se admite para fins de argumentação, sob hipótese alguma poderia

ser legitimada a cobrança de um crédito tributário que, sabidamente, foi calculado e, como consequência, constituído de forma incorreta; (xv) em matéria de imposição de multa qualificada, cabe ao Fisco produzir prova suficiente para a cauterização da conduta dolosa, não bastando apontar eventual erro de procedimento ou interpretação da legislação fiscal; e (xvi) a multa imposta à Recorrente revela caráter nitidamente confiscatório, pois que, pela suposta ocorrência de sonegação de tributos — o que pela simples leitura dos documentos já se verifica um grande erro, em função da comprovação das despesas financeiras, bem como a clara contabilização das receitas financeiras tidas como omissas —, foi fixada a penalidade no total de 150% dos tributos supostamente devidos.

É relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

### I – ADMISSIBILIDADE

A Recorrente recebeu mensagem em sua Caixa Postal com acesso à decisão da DRJ em 24.01.2017 e, em 08.02.2017, consultou o referido documento (fl. 6905).

A Caixa Postal é considerada o Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) do contribuinte perante a RFB, de forma que, nos termos do art. 23, §2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72, se considera realizada a intimação na data em que o sujeito passivo consulta o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária – desde que antes do prazo de 15 dias contados da entrega dos documentos no referido endereço eletrônico.

Portanto, tendo em vista o prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, é tempestivo o recuso voluntário interposto em 10.03.2018.

### II – MÉRITO

O Relatório Fiscal (fls. 5773/5798) faz referência a 11 contratos de empréstimo, sendo que os 5 primeiros deram ensejo à suposta omissão de receita, que será tratada no item II.1 abaixo; e os 6 últimos às despesas financeiras não comprovadas, enfrentada no item II.2 a seguir. Confira-se os dados dos referidos contratos:

EMPRÉSTIMO	ROF	CONTRATO DE CÂMBIO	DATA	VALOR (US\$)
1	TA468833	08/156270	16/07/2008	675.000,00
2	TA478573	08/226231	06/10/2008	650.000,00
3	TA483846	08/272673	27/11/2008	650.000,00
4	TA492785	09/042970	20/02/2009	250.000,00
5	TA504656	09/138127	17/06/2009	900.000,00

EMPRÉSTIMO	ROF	CONTRATO DE CÂMBIO	DATA	VALOR (US\$)
6	TA201613	02/075282	24/09/02	2.409.000,00
7	TA213057	02/093673	22/11/02	3.552.900,00
8	TA235538	03/038435	22/06/02	2.500.000,00
9	TA262827	03/090949	20/10/03	3.552.900,00
10	TA299519	04/072787	23/08/04	6.000.000,00
11	TA305636	04/077149	06/09/04	3.500.000,00

## II.1 – Omissão de receita financeira

A suposta omissão de receita financeira, por sua vez, decorre dos empréstimos 1, 2, 3, 4 e 5, cujos “valores de variação da dívida relativos aos trimestres de 2009, apurados no documento ‘Loans Gulfmarine 2009’”, não correspondem às reais atualizações dos saldos devedores dos empréstimos, estes registrados nas planilhas individuais, coluna “Valor Total” (última coluna das planilhas), o que levou a Autoridade Fiscal a elaborar planilhas com suposta “aplicação adequada dos índices de atualização dos contratos e das taxas de câmbio dos períodos com vistas à apuração das variações cambiais e monetárias dos empréstimos 1 a 5 ao final de cada trimestre de 2009”. Tal planilha resultou na apuração de valores não tributados a título de receita financeira nos 2º, 3º e 4º trimestres de 2009, conforme abaixo:

	1 TRIMESTRE 2009		2 TRIMESTRE 2009		3 TRIMESTRE 2009		4 TRIMESTRE 2009	
	RECEITA	DESPESA	RECEITA	DESPESA	RECEITA	DESPESA	RECEITA	DESPESA
EMPRÉSTIMO 1		15.095,74	232.571,80		101.484,58		2.990,77	
EMPRÉSTIMO 2		14.386,68	218.900,61		95.519,04		2.814,96	
EMPRÉSTIMO 3		14.321,06	217.902,15		95.083,36		2.943,18	
EMPRÉSTIMO 4	17.919,74		78.727,56		35.934,74		1.059,00	
EMPRÉSTIMO 5				5.040,00	121.538,03		33.928,28	
<b>TOTAL</b>	<b>17.919,74</b>	<b>43.803,48</b>	<b>748.102,12</b>	<b>5.040,00</b>	<b>449.559,75</b>		<b>43.736,19</b>	
<b>RESULTADO FINAL</b>		<b>25.883,74</b>	<b>743.062,12</b>		<b>449.559,75</b>		<b>43.736,19</b>	

Diante da alegação da Recorrente de que os cálculos realizados pela Fiscalização estariam equivocados, já que não considerou as variações cambiais dos empréstimos nº 6 a 11 e praticou a capitalização dos juros, a decisão recorrida refez os cálculos e constatou que “os

resultados corretos obtidos com o mesmo tipo de planilha utilizada pela fiscalização, adaptada para não haver capitalização mensal” resultam em receita omitida em valor superior à lançada.

É certo que existiam erros na planilha elaborada pela Autoridade Fiscal. É igualmente certo de que, apurado, no curso do processo administrativo, um valor de omissão de receitas superior ao originalmente verificado pela Autoridade Fiscal, o lançamento não poderia ser “ajustado”, sob pena de “reformatio in pejus”.

Diante disso, não vejo qualquer nulidade no procedimento adotado pela decisão recorrida que, no enfrentamento dos argumentos trazidos pela Recorrente, refez os cálculos elaborados pela Autoridade Fiscal e decidiu manter a exigência da receita financeira em valor menor do que o devido, mesmo que apurado por meio de planilha contendo erros, por ser mais benéfica ao contribuinte.

Nesse contexto, voto por julgar improcedente o recurso voluntário, mantendo o lançamento no que se refere à omissão de receita financeira.

## II.2 – Não comprovação de despesa financeira

No que se refere às despesas financeiras, as glosas decorreram dos empréstimos 6, 7, 8, 9, 10 e 11, para os quais a Recorrente apresentou ROF e “contrato de operação”, que, de acordo com a Autoridade Fiscal, não foram suficientes para suportar o registro da despesa financeira correlata. Isso porque o “contrato de operação” não serve para fundamentar os empréstimos, vez que consiste em *“suposto ajuste no qual o contribuinte comprometeu-se a prestar serviços de administração de operação das embarcações afretadas para sua controladora, que por sua vez se obrigou a efetuar pagamentos pelos serviços prestados, sem prejuízo de eventuais reembolsos por outros gastos não cobertos pelos pagamentos”*. Além disso, afirma a Autoridade Fiscal que *“não se pode conceber operações financeiras envolvendo vultosos valores sem que fossem pautadas em um contrato escrito com estipulação dos deveres e dos direitos de mutuário e mutuante”*.

Em sua impugnação, alegou a Recorrente, em resumo, que comprovou documentalmente os empréstimos contraídos, que são aptos a demonstrar a dedutibilidade das despesas financeiras. E, diante disso, a decisão recorrida manteve a glosa tendo em vista que (i) a própria Recorrente reconhece que não há notas promissórias para os referidos contratos; (ii) o contrato de operação não revela qualquer previsão de empréstimo; (iii) os ROF, contratos de câmbio e demais documentos registrados no BACEN resultam de declarações feitas pela remetente dos valores e não sofre qualquer exame mais profundo por parte do BACEN quanto à sua natureza ou veracidade dos dados ali registrados; e (iv) não há notícias de pagamentos de juros e/ou de amortização desses “empréstimos”.

É fato que não se exige contrato escrito para comprovar as operações de mútuo, como acertadamente alega a Recorrente. Ademais, nos termos do art. 9º do Decreto-lei nº

1.598/1977, a escrituração contábil, mantida com observância das disposições legais, faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, cabendo à Autoridade Fiscal demonstrar sua inveracidade. No entanto, é obrigação do contribuinte manter os documentos que lastreiam os referidos registros contábeis, de forma que, na sua ausência, as despesas podem ser glosadas pela Autoridade Fiscal.

Diante disso, entendo que, em tese, os ROF e os contratos de câmbio, ainda que consistam em documentos elaborados de forma unilateral pelo contribuinte, têm o condão de comprovar a obrigatoriedade de reconhecimento contábil do valor dos juros neles contidos. Isso, naturalmente, se os valores registrados na contabilidade estiverem de acordo com as informações contidas no ROF e contratos de câmbio.

Vê-se, a título exemplificativo, que o ROF TA305636, referente ao contrato de empréstimo 11, contém a informação do montante dos juros pactuados:

EN 85005/6701-APJ9173524 S I S C O M E X 18/01/2011 11:54  
 TRANSACAO PCEX370 REGISTRO DE OPERACAO FINANCEIRA SCEX57BP  
 ----- CARACTERISTICAS DE JUROS -----  
 OPERACAO: TA305636 DE: 30/08/2004  
 APROV P/ESQUEM

01. PERIODO DE JUROS.....: 01 / 03  
 03. PRAZO VALIDADE DO PERIODO.: 4 MESES  
 04. FORMA DE PAGAMENTO.....: P POSTECIPADO  
 05. INICIO CONTAGEM - DATA....:  
 ou CONDICAO: 10060 INGRESSO RECURSOS  
 06. MEIO PAGAMENTO.....: 2 MOEDA  
 07. PERIODICIDADE.....: 4 MESES  
 08. TAXA FIXA.....: 10.0000 % ao ano  
 09. TAXA VARIÁVEL.....:  
 a) TAXA b) SPREAD c) DETALHAR (x)

No presente caso, entretanto, por entender a Autoridade Fiscal e, posteriormente, a DRJ, pela insuficiência dos documentos apresentados, não foi feito o cotejo entre as informações contidas no ROF e contratos de câmbio e aquelas registradas nos documentos contábeis e fiscais do Recorrente.

Por essa razão, inicialmente, votei por converter o presente julgamento em diligência, mas fui vencida. E, diante disso, em razão da insuficiência dos documentos apresentados para comprovar a dedutibilidade das despesas financeiras relativas aos empréstimos 6, 7, 8, 9, 10 e 11, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

### II.3 – Multa de ofício qualificada

Nos termos da redação original do art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, ao sujeito passivo será aplicada multa de ofício de 150% sobre a totalidade ou diferença de tributo sempre que a falta de pagamento, recolhimento ou declaração vier acompanhada de sonegação, fraude ou conluio.

Antes de adentrar na análise da procedência da qualificação da multa de ofício no presente caso, é preciso ressaltar que a Lei nº 14.689/2023 alterou a redação do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 para estabelecer que a referida multa qualificada será exigida no aporte de 100%, exceto nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo, hipótese na qual a multa seria aplicada no percentual de 150%.

O §1º-A do art. 44 da Lei nº 9.430/96, igualmente incluído pela Lei nº 14.689/2023, determina que a reincidência será verificada quando, no prazo de 2 anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão com sonegação, fraude ou conluio, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

Disso se extrai que a multa, outrora exigida no patamar de 150%, nas hipóteses em que o sujeito passivo, por meio de prática sonegatória ou fraudulenta, deixa de efetuar pagamento, recolhimento ou declaração, atualmente, incide no percentual de 100%, por força das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023. E, por se tratar de lei que comina penalidade menos severa, sua aplicação alcança atos e fatos pretéritos, nos termos do art. 106, “c” do CTN.

A atual multa de 150% em caso de reincidência, por sua vez, é uma penalidade nova, que somente poderá ser imputada nos lançamentos futuros e, frise-se, desde que verificada pela Autoridade Fiscal, além da falta de pagamento, recolhimento ou declaração por meio de prática sonegatória ou fraudulenta, a caracterização da reincidência nos termos da legislação.

Portanto, a multa qualificada, objeto dos presentes autos, atualmente incide no patamar de 100% e exige que a falta de pagamento, recolhimento ou declaração esteja acompanhada de sonegação, fraude ou conluio.

Entende-se por sonegação a ação ou omissão dolosa capaz de impedir ou retardar o conhecimento pela Autoridade Fiscal (i) da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias; ou (ii) das condições pessoais do contribuinte capazes de afetar a obrigação ou crédito tributário (art. 71 da Lei nº 4.502/1964). Fraude, por sua vez, é a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou a excluir ou modificar suas características, de modo a reduzir, evitar ou diferir o pagamento do imposto devido (art. 72 da Lei nº 4.502/1964). Por fim, conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas, visando à sonegação ou à fraude (art. 73 da Lei nº 4.502/1964).

No lançamento da multa de ofício qualificada, deve a Fiscalização demonstrar a subsunção da conduta praticada pelo sujeito passivo a uma das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964, ou seja, não basta que haja a imputação genérica de sonegação ou fraude, é preciso que exista a individualização da conduta do agente e a comprovação inequívoca da existência de dolo. Esse entendimento, que já era objeto de decisões do presente Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, foi positivado no §1º-C do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação atribuída pela Lei nº 14.689/2023. Confira-se:

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando:

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

No presente caso, a qualificação da multa de ofício decorreu das seguintes condutas descritas no Termo de Verificação Fiscal (fl. 5796):

As despesas financeiras decorrentes de atualizações de dívidas contraídas junto à sua controladora (empréstimos) em 2009 que foram contabilizadas pelo contribuinte destoaram em muito da realidade, considerando-se o histórico das taxas de câmbio e as taxas de juros de 0,625% ao mês previstas nos contratos de empréstimos comprovados. Nada justifica o contribuinte ter se apropriado de aproximadamente R\$ 3.500.000,00 de despesas financeiras ao invés de se apropriar de receitas financeiras da ordem de R\$ 1.210.474,32 em 2009. A conduta do contribuinte de não apresentar 6 (seis) contratos de empréstimos cujas variações monetárias foram consideradas por ele, bem como a inclusão de taxas de juros totalmente destoantes daquelas que foram prevista nas avenças demonstradas, denota a sua intenção deliberada em omitir receitas financeiras com vistas à redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, enquadrando-se no tipo legal definido no artigo 71, I, da lei 4.502/64, que define a sonegação.

Com visto acima, sonegação exige que o contribuinte, por meio de ação ou omissão dolosa, impeça ou retarde o conhecimento pela Autoridade Fiscal (i) da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias; ou (ii) das condições pessoais do contribuinte capazes de afetar a obrigação ou crédito tributário. A apropriação de despesas financeiras em montante indevido, a não apresentação de contratos de empréstimos e a inclusão de taxas de juros destoantes daquelas previstas nas avenças não caracterizam sonegação.

Diante do exposto, deve ser afastada a qualificação da multa de ofício.

### III – CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto por CONHECER do RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, uma vez vencida na proposta de diligência, DAR PARCIAL provimento ao recurso voluntário apenas para cancelar a qualificação da multa de ofício reduzindo-a ao percentual de 75%.

*Assinado Digitalmente*

**Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, redator designado

No que concerne à dedutibilidade das despesas financeiras objeto da autuação, acompanho a análise já exposta no voto da relatora quanto à importância da escrituração contábil como meio de prova a favor do contribuinte. Todavia, divirjo no que toca à suficiência dos documentos apresentados para sustentar a dedução pleiteada.

Com efeito, o art. 9º, §1º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977 é expresso ao condicionar a eficácia probatória da escrituração contábil à existência de documentos hábeis que lastreiem os registros efetuados:

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

A expressão “documentos hábeis” não pode ser interpretada de modo a abranger papéis formados unilateralmente pelo próprio contribuinte, como os ROF e contratos de câmbio aqui apresentados. Tais documentos não possuem a natureza de instrumento bilateral ou de ato de terceiros que atestem, de maneira independente, a realidade da operação. Ao contrário, trata-se de manifestações unilaterais de vontade, que não superam a exigência legal de comprovação mediante suporte documental idôneo.

A *ratio* do dispositivo legal é clara: a escrituração, ainda que formalmente regular, só fará prova quando corroborada por documentação externa que revele, de forma objetiva e independente, a ocorrência do fato econômico subjacente. É nessa linha que se inserem contratos devidamente firmados entre mutuante e mutuário, notas fiscais, duplicatas aceitas, recibos de pagamento, entre outros documentos emitidos ou reconhecidos por terceiros.

No presente caso, não se identificam contratos formais de mútuo com estipulação das condições pactuadas, nem documentos similares. A ausência desses elementos documentais retira a idoneidade probatória da escrituração e, assim, impossibilita o reconhecimento da dedutibilidade das despesas.

Com a devida vênia à relatora, não é juridicamente sustentável admitir como “documentos hábeis” registros que, em última análise, são declarações unilaterais da própria interessada. A flexibilização desse requisito significaria atribuir força probante absoluta à escrituração contábil, em contrariedade ao texto expresso do §1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

Pelas razões acima expostas, rejeito a proposta de diligência da ilustre relatora e voto pela manutenção da glosa de despesas financeiras. No mais, acompanho o voto condutor do julgado.

*Assinado Digitalmente*

**Guilherme Adolfo dos Santos Mendes**

ACÓRDÃO 1003-004.425 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 19396.720063/2013-31

DOCUMENTO VALIDADO