



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11516.723471/2016-71</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1002-003.937 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	7 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ARXO INDUSTRIAL DO BRASIL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Ano-calendário: 2013, 2014

SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUE. APROPRIAÇÃO DE CUSTOS COM DOCUMENTOS INIDÔNEOS. MULTA QUALIFICADA.

Comprovada a utilização de documentos fiscais inidôneos e a subavaliação de estoques, resta caracterizado o dolo do contribuinte para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo legítima a aplicação da multa qualificada (art. 44, II, da Lei nº 9.430/96 c/c arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64).

MULTAS DE OFÍCIO. CONFISCO E PROPORCIONALIDADE. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

A análise de alegações de confisco ou desproporcionalidade de multas é vedada à esfera administrativa, nos termos da Súmula CARF nº 2.

RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 14.689/2023. REDUÇÃO PARA 100%.

Em razão da superveniência da Lei nº 14.689/2023, art. 14, que fixou em 100% sobre o principal como limite do patamar para aplicação de multas, impõe-se a adequação da penalidade, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2013, 2014

NULIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. PROVA EMPRESTADA. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Não se reconhece nulidade do lançamento quando atendidos os requisitos do art. 142 do CTN. A utilização de prova emprestada é válida desde que assegurado ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa, o que se verificou no caso.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício qualificada, em relação à infração “apropriação de custos com lastro em documentos falsos”, de 150% para o patamar máximo de 100% do montante do tributo exigido, em face do princípio da retroatividade benigna e da nova redação dada ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, através das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023. Votou pelas conclusões o conselheiro Luís Ângelo Carneiro Baptista.

*Assinado Digitalmente*

**Maria Angélica Echer Ferreira Feijó** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Ailton Neves da Silva** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luis Angelo Carneiro Baptista, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ricardo Pezzuto Rufino, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Andrea Viana Arrais Egypto e Ailton Neves da Silva (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 16130-16150) interposto por **ARXO Industrial do Brasil Ltda.**, contra decisão da 7ª Turma da DRJ/Belo Horizonte, consubstanciada no Acórdão nº 02-74.708, de 26/09/2017 (e-fls. 16112-16122), que julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente os lançamentos de IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário de 2013 e 2014.

Na origem, a ação fiscal resultou na lavratura de Autos de Infração (e-fls. 15545-15587) que formalizaram crédito tributário de **R\$ 2.547.597,65** (valores de principal, juros e multa de ofício), sendo: IRPJ, R\$ 1.873.233,63 e CSLL, R\$ 674.364,02. Em razão disso, além da exigência dos tributos, aplicou-se multa de ofício, tanto simples de 75% (*subavaliação estoque*) quanto a qualificada de 150% (*apropriação de custo com documentos falsos*), esta última prevista no artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, e tem como pressuposto para sua aplicação a existência de “evidente intuito de fraude, definido nos

artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964”. As principais **infrações apuradas** foram:

1. Subavaliação de estoque: no valor de R\$ 2.285.407,24, decorrente de inconsistências entre os registros contábeis, fiscais e de produção (fls. 15.605/15.612 do processo), que levaram à indevida redução do resultado fiscal.
2. Apropriação de custo com lastro em documentos falsos: utilização de notas fiscais consideradas inidôneas (empresas LINKCOM Comercial Eireli – EPP e RPK Comercial Eireli), resultando em redução indevida do lucro tributável. Em razão da caracterização de dolo e fraude (arts. 71 a 73 da Lei 4.502/1964), aplicou-se multa de ofício qualificada de 150%.

O relatório fiscal destacou que os fatos investigados estavam relacionados a provas obtidas em **operações policiais (Lava Jato)**, evidenciando pagamentos à margem dos registros regulares e manipulação contábil com o intuito de ocultar tais operações. Ao apresentar impugnação, arguiu nulidades formais, ausência de provas e indevida aplicação das penalidades.

No curso da tramitação em primeira instância, em 17/05/2017a empresa formulou **pedido de desistência parcial** quanto ao principal de IRPJ e CSLL (códigos 2917 e 2973, total de R\$ 1.131.742,33), para fins de adesão ao PRT – MP nº 766/2017, posteriormente migrado para o PERT. Por restrição do sistema SIEF, a parte objeto da desistência foi desmembrada para o processo nº 11516.722272/2017-27, **permanecendo em litígio apenas as multas punitivas**.

Quando do julgamento, a 7ª Turma da DRJ/BHE, por meio do Acórdão nº 02-74.708, julgou improcedente a impugnação, entendendo que: (i) estavam comprovadas as infrações de subavaliação de estoque e utilização de documentos inidôneos; (ii) correta a aplicação da multa de ofício qualificada, diante da constatação de dolo/fraude; (iii) não havia nulidade no lançamento nem cerceamento de defesa; (iv) não se aplicava denúncia espontânea, porquanto já instaurada a ação fiscal; (v) os princípios constitucionais alegados pela empresa não foram violados. Assim, manteve-se integralmente a exigência das multas punitivas.

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário ao CARF, no qual pleiteia o **cancelamento das multas punitivas**, sustentando em síntese:

- a) Nulidade do lançamento – por vícios formais, utilização indevida de prova emprestada e desconsideração de provas da defesa;
- b) Violação a princípios constitucionais – devido processo legal, contraditório, ampla defesa e presunção de inocência;
- c) Aplicabilidade da denúncia espontânea – alegando ter se antecipado à fiscalização;
- d) Excessividade e caráter confiscatório das multas – percentuais de 75% e 150% seriam desproporcionais e inconstitucionais.

Ao ser remetido a este Conselho, o processo foi a mim distribuído e indicado para a presente pauta de julgamento.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Maria Angélica Echer Ferreira Feijó**, Relatora

### I – Admissibilidade

Conheço do recurso voluntário, porquanto tempestivo e atendidos os requisitos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

### II – Preliminar: da alegada nulidade do lançamento e da utilização de prova emprestada

A Recorrente sustenta nulidade do lançamento por vícios formais, afirmando que a autoridade fiscal teria se valido de provas emprestadas sem observância do contraditório.

Nesse aspecto, importa verificar que o lançamento tributário foi regularmente formalizado nos termos do art. 142 do CTN, com descrição clara dos fatos, da matéria tributável, dos fundamentos legais e da identificação do sujeito passivo. A jurisprudência consolidada deste Conselho estabelece que a nulidade somente se caracteriza quando há vício formal capaz de comprometer a própria constituição do crédito, o que não se verifica no caso concreto.

No que concerne ao uso de prova emprestada, importante salientar que o processo administrativo fiscal brasileiro é regido pelos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LIV e LV da CF/1988). O Decreto nº 70.235/72, que disciplina o contencioso administrativo federal, assegura ao sujeito passivo o direito de ciência dos atos processuais; acesso aos documentos que instruem o processo; apresentação de defesa, inclusive impugnação de provas; e, interposição de recursos.

Assim, a prova emprestada, quando colhida em outros procedimentos, somente pode ser utilizada desde que garantido ao contribuinte o conhecimento e a possibilidade de impugná-la — o que ocorreu neste feito. A Recorrente foi formalmente intimada, teve acesso integral aos elementos colhidos e apresentou impugnação administrativa, exercendo o contraditório e a ampla defesa.

De igual modo, o ônus da prova é do sujeito passivo quando se trata de afastar a presunção de legitimidade do lançamento (art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72). No caso concreto, a empresa não trouxe aos autos demonstração contábil, laudos técnicos ou documentos que infirmassem os achados fiscais ou a regularidade das provas utilizadas.

Portanto:

- não há nulidade do lançamento, pois atendidos os requisitos formais do art. 142 do CTN;
- não há violação ao contraditório ou ampla defesa, uma vez que o contribuinte teve pleno acesso às provas e oportunidade de manifestação;
- não há irregularidade na utilização de prova emprestada, dado que respeitado o devido processo legal administrativo.

Esse entendimento encontra respaldo também na jurisprudência do CARF, que reiteradamente reconhece a validade de provas emprestadas desde que respeitados o contraditório e a ampla defesa:

**Numero do processo:** 10820.000984/2005-41

**Turma:** Primeira Turma Extraordinária da Primeira Seção

**Seção:** Primeira Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Thu Sep 13 00:00:00 UTC 2018

**Data da publicação:** Thu Oct 18 00:00:00 UTC 2018

**Ementa:** Assunto: Processo Administrativo Fiscal Data do fato gerador: 31/12/1999 TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. OCORRÊNCIA DE DOLO. No caso dos tributos lançados por homologação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário decai, em regra, no prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Verificada, todavia, a ocorrência de dolo, o termo inicial da contagem do prazo extintivo desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado. JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO. A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; a prova refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. PROVA EMPRESTADA. ADMISSIBILIDADE. É lícito ao Fisco federal valer-se de informações colhidas por outras autoridades fiscais para efeito de lançamento de ofício desde que estas guardem pertinência com os fatos cuja prova se pretenda oferecer.

**Numero da decisão:** 1001-000.793

**Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. (Assinado Digitalmente) Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente e Relator. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Lizandro Rodrigues de Sousa (presidente),

Edgar Bragança Bazhuni, José Roberto Adelino da Silva e Eduardo Morgado Rodrigues.

**Nome do relator:** LIZANDRO RODRIGUES DE SOUSA

**Numero do processo:** 11065.723590/2014-18

**Turma:** Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção

**Câmara:** Segunda Câmara

**Seção:** Primeira Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Thu Jun 13 00:00:00 UTC 2019

**Data da publicação:** Fri Jul 05 00:00:00 UTC 2019

**Ementa:** ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2011 NULIDADE. PROVA EMPRESTADA. INVESTIGAÇÃO CRIMINAL. A dilação probatória no âmbito do processo administrativo tributário não está limitada aos registros contábeis e fiscais do contribuinte, podendo a autoridade tributária buscar elementos perante terceiros ou em qualquer outra fonte, conforme autorização do artigo 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, no que se incluem as provas colhidas em sede de investigação criminal e regularmente encaminhadas ao Fisco pelo Poder Judiciário ou pelo Ministério Público. ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2011 SIMPLES. EXCLUSÃO RETROATIVA. LEGALIDADE. O ato administrativo de exclusão retroativa alcança período anterior ao seu surgimento, mas isso não significa que tenha havido aplicação retroativa de lei, a qual estava em vigor na data em que ocorreram os atos ilícitos que motivaram a exclusão. Assim, fica garantida a legalidade do ato de exclusão, em todo o seu alcance.

**Numero da decisão:** 1201-003.011

**Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso. (documento assinado digitalmente) Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente (documento assinado digitalmente) Neudson Cavalcante Albuquerque - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Júnior, Alexandre Evaristo Pinto, André Severo Chaves (Suplente convocado) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

**Nome do relator:** NEUDSON CAVALCANTE ALBUQUERQUE

**Numero do processo:** 15578.720031/2013-46

**Turma:** Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção

**Câmara:** Terceira Câmara

**Seção:** Primeira Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Thu Dec 13 00:00:00 UTC 2018

**Data da publicação:** Wed Jan 09 00:00:00 UTC 2019

**Ementa:** Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2006 PROVA EMPRESTADA PROCESSUAL. VALIDADE. É válido o emprego no processo administrativo tributário de prova carreada de outro processo administrativo, cujo valor probante dependerá de nova valoração, sendo assegurado novo contraditório e ampla defesa. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006 DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE REVISAR. INEXISTÊNCIA. Com o transcurso do prazo decadencial apenas o poder/dever de constituir o crédito tributário estaria obstado. Não se submetem à decadência do direito de o fisco revisar seus assentamentos contábeis e fiscais os saldos negativos de IRPJ apurados direta ou indiretamente nas declarações apresentadas a serem regularmente comprovados quando objeto de pedido de restituição ou declaração de compensação. RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. RECEITA TRIBUTÁVEL. EXCLUSÃO NO LUCRO REAL. IMPOSSIBILIDADE. A receita proveniente da recuperação de créditos de tributos dedutíveis, que foram objeto de declaração de compensação, é tributável e somente está sujeita à exclusão no lucro real nas hipóteses de não homologação da compensação, de cancelamento da declaração de compensação ou de declaração considerada “não declarada”. COMPENSAÇÃO. GLOSA DE ESTIMATIVAS COBRADAS EM PER/DCOMP. DESCABIMENTO. Na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp), e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

**Numero da decisão:** 1302-003.311

**Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade, prejudicialidade e de decadência apontadas, votando pelas conclusões, quanto à preliminar de decadência, os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães Fonseca e Luiz Tadeu Matosinho Machado e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator. (assinado digitalmente) Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente. (assinado digitalmente) Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator. Participaram do presente julgamento os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Edgar Bragança Bazzumi (suplente convocado), Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado. Ausente

momentaneamente o conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho, substituído no colegiado pelo conselheiro Edgar Bragança Bazzumi.

**Nome do relator:** PAULO HENRIQUE SILVA FIGUEIREDO

Assim, inexistente nulidade a ser reconhecida. Não acolho, portanto, a preliminar de nulidade.

### III – Mérito

O presente recurso voluntário versa exclusivamente sobre as multas aplicadas, remanescendo em litígio após a desistência parcial homologada. Assim, passo a análise das alegações que dizem respeito à aplicação d

#### III.a – Da alegação de denúncia espontânea

A Recorrente sustenta que teria se antecipado à fiscalização, razão pela qual não poderiam subsistir as penalidades, invocando o art. 138 do CTN.

Todavia, tal alegação não prospera.

O art. 138 do CTN dispõe que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. Contudo, o parágrafo único do mesmo artigo é categórico ao afirmar que *“não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”*.

No caso concreto, consta dos autos que a fiscalização foi formalmente instaurada por meio de Mandado de Procedimento Fiscal, com ciência inequívoca da contribuinte. Assim, quando a empresa apresentou supostas informações ou retificações, a espontaneidade já se encontrava juridicamente afastada. A interpretação do art. 138 do CTN consolidou-se na jurisprudência do CARF no sentido de que, uma vez instaurado procedimento fiscal, não há que se falar em denúncia espontânea, ainda que o contribuinte venha a retificar declarações, efetuar pagamentos ou confessar débitos. Além disso, a mera confissão ou retificação em ambiente de fiscalização não configura denúncia espontânea, mas sim reconhecimento de débito em curso de apuração, o que não afasta a aplicação das penalidades.

Ressalte-se que, no presente caso, sequer há comprovação nos autos de que a contribuinte tenha efetuado recolhimento integral do tributo devido com os correspondentes juros de mora, condição legal indispensável para a configuração da denúncia espontânea. Ao contrário, a adesão ao **Programa de Regularização Tributária (PRT/PERT)** se deu muito tempo depois do início da ação fiscal, tratando-se de hipótese distinta do art. 138 do CTN.

Portanto, por dois fundamentos independentes – (i) início formal da fiscalização e (ii) ausência de pagamento imediato com juros de mora – não há como reconhecer a denúncia espontânea. A pretensão da Recorrente, nesse aspecto, não encontra respaldo nem na legislação, nem na jurisprudência reiterada do CARF e dos Tribunais Superiores, que interpretam restritivamente o benefício, justamente por constituir hipótese de exclusão de penalidade.

Assim, nego provimento ao recurso neste ponto.

### **III.b – Da alegação de desproporcionalidade e suposto caráter confiscatório das multas**

As multas de ofício foram aplicadas de forma adequada e legítima pela fiscalização, em estrita observância ao art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, combinado com os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. Conforme consignado na decisão da DRJ/BHE, restou demonstrado que a Recorrente:

- promoveu subavaliação sistemática de estoques, reduzindo indevidamente o resultado tributável;
- apropriou-se de custos lastreados em documentos fiscais inidôneos emitidos pelas empresas Linkcom Comercial Eireli – EPP e RPK Comercial Eireli, reconhecidas como fraudulentas em outros procedimentos fiscais e operações de investigação;
- e, com isso, reduziu artificialmente o lucro líquido para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Em relação à subavaliação de estoque a multa foi aplicada no patamar simples, de 75%. Já em relação à apropriação de custos com lastro em documentos falsos a multa foi aplicada no patamar qualificado em 150%. Em relação a essa segunda infração, a caracterização do dolo e da fraude não decorreu de presunção, mas da análise minuciosa da escrituração contábil e fiscal e da identificação de operações fictícias, como bem destacou a DRJ. Nessas condições, é inequívoco que a penalidade qualificada foi corretamente aplicada, diante da comprovação de fraude.

No tocante às alegações de desproporcionalidade e caráter confiscatório, trata-se de matéria de natureza constitucional, insuscetível de apreciação no âmbito do processo administrativo fiscal, consoante a Súmula CARF nº 2.

Contudo, em que pese a regularidade da atuação e a caracterização da fraude, deve-se atentar para a superveniência da Lei nº 14.689/2023, art. 14, que reduziu o patamar de exigência de multas para o nível máximo de 100% do valor do tributo. Por se tratar de norma mais benéfica em matéria sancionatória, de aplicação retroativa nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, impõe-se a adequação da penalidade em relação à infração “apropriação de custos com lastro em documentos falsos” para o novo limite legal de 100%.

Assim, reconhecida a correção da autuação e a ocorrência de dolo e fraude, mas em atenção ao princípio da retroatividade da lei mais benéfica em matéria sancionatória, a multa de ofício qualificada, em relação à infração “apropriação de custos com lastro em documentos falsos” deve ser reduzida de 150% para o patamar máximo de 100% do montante do tributo exigido.

#### IV – Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, dar parcial provimento para reduzir a multa de ofício qualificada, em relação à infração “apropriação de custos com lastro em documentos falsos”, de 150% para o patamar máximo de 100% do montante do tributo exigido.

*Assinado Digitalmente*

**Maria Angélica Echer Ferreira Feijó**