



**FIESP**

# CARTILHA CARF

Revisto e atualizado de  
acordo com a Lei nº 14.689/2023

---

**DIRETRIZES SOBRE A DINÂMICA  
JURÍDICO-PROCESSUAL NO ÂMBITO  
DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE  
RECURSOS FISCAIS CARF**

São Paulo - SP  
Janeiro de 2024



# **CARTILHA CARF**

Revisto e atualizado de  
acordo com a Lei nº 14.689/2023

---

**DIRETRIZES SOBRE A DINÂMICA  
JURÍDICO-PROCESSUAL NO ÂMBITO  
DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE  
RECURSOS FISCAIS CARF**

São Paulo - SP  
Janeiro de 2024

### **COORDENAÇÃO**

**Flávio Henrique Unes Pereira**

Diretor Titular do Departamento Jurídico da Fiesp

### **ELABORAÇÃO**

Bruno Fulco Campilongo

Ricardo Piza Di Giovanni

Sávio Salomão de A. Nóbrega

### **REVISÃO**

**Alexandre Ramos**

Gerente do Departamento Jurídico da Fiesp

A Cartilha CARF é uma publicação do Departamento Jurídico da FIESP, elaborada para os sindicatos e seus filiados com o propósito de levar aos leitores importantes informações acerca do funcionamento do órgão julgador dos processos administrativos fiscais no âmbito federal.

Escrita com linguagem simples e objetiva, apresenta orientações e diretrizes sobre a dinâmica processual no âmbito do conselho.

Em breves páginas, e de forma estruturada em perguntas e respostas, o leitor terá acesso a relevantes informações sobre o contencioso administrativo federal.

Na parte 1, a cartilha apresenta a estrutura, competência e finalidade do CARF.

A parte 2 da cartilha remete o leitor ao procedimento fiscalizatório, e, aí, neste tópico, descrever-se-á suas etapas e apontar-se-á as possibilidades de atuação do contribuinte.

Os procedimentos administrativos de compensação, restituição e ressarcimento, os quais são considerados importantes instrumentos utilizados pelos contribuintes, são tratados na 3ª parte da cartilha, onde são diferenciados e detalhados.

A 4ª parte da cartilha cuida do contencioso administrativo em 1ª instância. Nesta parte, o leitor entende como e em que prazo pode apresentar sua defesa e a quem compete o julgamento.

O Contencioso de 2ª instância é tratado na 5ª parte da cartilha, que se destina a apontar algumas informações sobre o Recurso Voluntário e demais recursos previstos no regimento interno do CARF. A apresentação de novas provas, as possíveis decisões do conselho, o voto de qualidade e as consequências da decisão definitiva do CARF também são temas abordados nessa parte do trabalho.

Por fim, a 6ª parte traz ao leitor alguns temas atualmente discutidos no âmbito do conselho que são relevantes para a Indústria.

**Flávio Henrique Unes Pereira**

Diretor Titular do Departamento Jurídico da Fiesp

# ÍNDICE

## PARTE 1 – QUESTÕES ACERCA DO CONSELHO

### ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF ..... 13

- 1.1 O que é o CARF? O CARF está vinculado a qual órgão governamental? ..... 14
- 1.2 Qual é a estrutura do CARF e qual é a sua competência? ..... 14
- 1.3 Como as Turmas de Julgamento do CARF são compostas? ..... 18
- 1.4 Como é realizada a distribuição de vagas e como os conselheiros do CARF são selecionados? ..... 19
- 1.5 Como o CARF assegura sua imparcialidade? ..... 21
- 1.6 Há um limite de alçada para se recorrer ao CARF? ..... 22
- 1.7 Como as reuniões e as sessões de julgamento são realizadas? ..... 23
- 1.8 Quais são os benefícios de se recorrer ao CARF? ..... 25
- 1.9 O CARF é um órgão que resolve as disputas fiscais de forma definitiva? ..... 25

## PARTE 2 – QUESTÕES SOBRE O PROCEDIMENTO

### FISCALIZATÓRIO – ONDE TUDO COMEÇA..... 29

- 2.1 O que é o procedimento de fiscalização tributária? ..... 30
- 2.2 Como é realizada a seleção dos contribuintes que são fiscalizados? ..... 31
- 2.3 Quais são as etapas do procedimento fiscalizatório? ..... 31
- 2.4 O contribuinte pode corrigir eventuais erros que tenha cometido em suas declarações após o início do procedimento de fiscalização? ..... 32
- 2.5 Quais são os documentos que são exigidos durante a fiscalização? ..... 33
- 2.6 É possível fazer acordos com o Fisco durante a fiscalização? .... 34

- 2.7 Quais são os motivos que ensejam a lavratura de Autos de Infração? ..... 34
- 2.8 Quais são as penalidades que a Receita Federal pode aplicar? ..... 35
- 2.9 Qual é o prazo para o contribuinte ser autuado? ..... 37

## PARTE 3 – QUESTÕES ACERCA DO PROCEDIMENTO

### DE COMPENSAÇÃO, RESTITUIÇÃO E RESSARCIMENTO ..... 39

- 3.1 Qual é a diferença entre restituição, ressarcimento e compensação? ..... 40
- 3.2 Qual é o procedimento para solicitar a restituição, o ressarcimento ou a compensação? ..... 41
- 3.3 Qual é o procedimento a ser utilizado nas hipóteses em que o crédito é reconhecido através de decisão judicial transitada em julgado? ..... 42
- 3.4 O que acontece acaso o pedido de restituição ou ressarcimento seja indeferido? ..... 43
- 3.5 O que acontece nas hipóteses em que a compensação não é homologada? ..... 43
- 3.6 É possível atacar o Despacho Decisório que indefere o pedido de restituição ou ressarcimento? ..... 43

## PARTE 4 – QUESTÕES SOBRE O CONTENCIOSO

### ADMINISTRATIVO EM 1ª INSTÂNCIA – IMPUGNAÇÃO ..... 45

- 4.1 O que é um Auto de Infração? ..... 46
- 4.2 Como o contribuinte pode apresentar sua defesa contra o Auto de Infração? ..... 46

4.3	Quais são as possíveis consequências da não apresentação da Impugnação?.....	<b>47</b>
4.4	Qual é o prazo que o contribuinte tem para apresentar a Impugnação ou a Manifestação de Inconformidade?.....	<b>48</b>
4.5	A quem compete o julgamento da Impugnação e da Manifestação de inconformidade? O que é uma Delegacia de julgamento da RFB?.....	<b>49</b>
4.6	O que acontece quando a DRJ entende por cancelar o Auto de Infração? .....	<b>51</b>

**PARTE 5 – QUESTÕES ACERCA DO CONTENCIOSO EM  
2ª INSTÂNCIA – RECURSO VOLUNTÁRIO E DEMAIS RECURSOS..... 55**

5.1	Em quais situações o contribuinte poderá recorrer ao CARF?....	<b>56</b>
5.2	Em quais hipóteses o CARF não conhecerá do Recurso Voluntário? .....	<b>56</b>
5.3	Há possibilidade do Fisco apresentar recurso ao CARF?.....	<b>59</b>
5.4	É possível apresentar novas provas ou novos argumentos em sede recursal? .....	<b>59</b>
5.5	Quais são as possíveis decisões do CARF em relação aos recursos voluntários? .....	<b>60</b>
5.6	O que é o voto de qualidade e quais são os efeitos de sua aplicação?.....	<b>61</b>
5.7	Quais são os demais recursos previstos no regimento interno do CARF? .....	<b>62</b>
5.8	Em quais situações a CSRF pode não conhecer do Recurso Especial?.....	<b>65</b>
5.9	As decisões da CSRF são passíveis de recurso?.....	<b>66</b>
5.10	O que acontece após a decisão definitiva do CARF?.....	<b>66</b>

**PARTE 6 – TEMAS OBJETO DE DISCUSSÕES NO  
CARF QUE SÃO RELEVANTES PARA A INDÚSTRIA..... 67**

6.1	Dedutibilidade de despesas e custos relacionados à atividade industrial .....	<b>70</b>
6.2	Tributação das receitas decorrentes de subvenções de custeio e investimento .....	<b>75</b>
6.3	Classificação fiscal de produtos e mercadorias produzidos pela indústria .....	<b>83</b>
6.4	Créditos de PIS e COFINS sobre insumos e custos da produção industrial.....	<b>85</b>

# **PARTE 1**

QUESTÕES ACERCA DO  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE  
RECURSOS FISCAIS - CARF

## **1.1 QUE É O CARF? O CARF ESTÁ VINCULADO A QUAL ÓRGÃO GOVERNAMENTAL?**

O CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é um órgão responsável por julgar recursos que são interpostos pelos sujeitos passivos (contribuintes e responsáveis tributários), pelo próprio Fisco (Receita Federal do Brasil) e, também, pela União (Fazenda Nacional) em processos administrativos federais que têm por objeto (i) a cobrança de créditos tributários relativos aos impostos e contribuições de competência da União e (ii) a aplicação da legislação referente aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB. Ou seja, o CARF é o órgão responsável pelo julgamento, em grau recursal, de irrisignações dos contribuintes, do Fisco e da Fazenda Nacional relativas aos tributos federais.

O órgão foi criado a partir da unificação do Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme dispõe o artigo 48 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Trata-se, portanto, de órgão colegiado e paritário que integra a estrutura do Ministério da Fazenda e que, a rigor, tem por finalidade julgar os recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância, bem como os de natureza especial, que versam sobre a aplicação da legislação referente aos tributos administrados pela RFB.

## **1.2 QUAL É A ESTRUTURA DO CARF E QUAL É A SUA COMPETÊNCIA?**

O CARF apresenta a seguinte estrutura: (i) administrativa e (ii) judicante. A estrutura judicante, que é a que nos interessa, é dividida em 3 (três) Seções de Julgamento – SEJUL's as quais, a rigor, são subdivididas em Câmaras que, por sua vez, são compostas por Turmas Ordinárias e Turmas Extraordinárias.

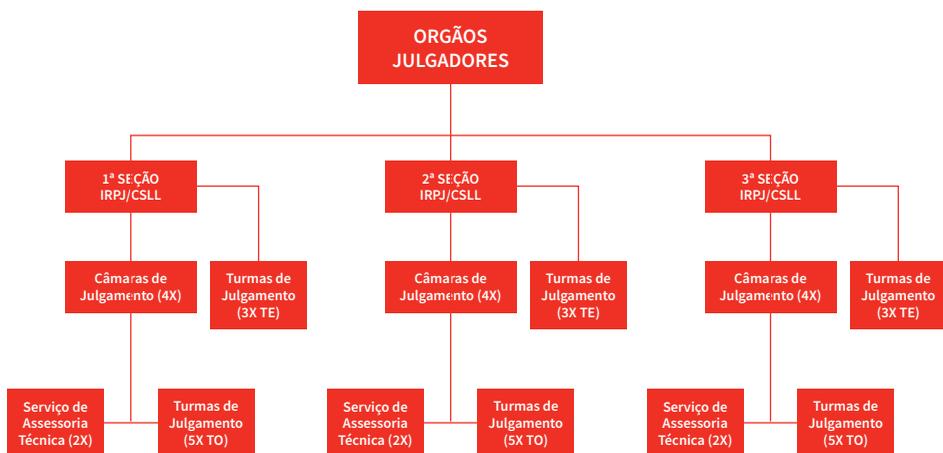
A 1ª Seção de Julgamento é composta pela Primeira, Segunda, Terceira e Quarta Câmaras. A Segunda Câmara é composta da Primeira Turma Ordinária, enquanto a Terceira e a Quarta Câmaras são compostas, cada qual, pela Primeiras e Segundas Turmas Ordinárias. Além disso, note-se que a 1ª Seção de Julgamento também é composta da Primeira, Segunda, Terceira, Quarta e Quinta Turmas Extraordinárias.

Do mesmo modo, a 2ª Seção de Julgamento é composta pela Primeira, Segunda, Terceira e Quarta Câmaras, sendo que a Segunda Câmara é composta pelas Primeira e Segunda Turmas Ordinárias, enquanto a Terceira Câmara é composta pela Primeira Turma Ordinária e a Quarta Câmara, por sua vez, é formada pela Primeira e Segunda Turmas Ordinárias. A 2ª Seção também é composta pela Primeira, Segunda, Terceira, Quarta e Quinta Turmas Extraordinárias.

Por fim, veja-se que a 3ª Seção de Julgamento também é estruturada nos mesmos moldes das 1ª e 2ª Seções, já que é formada pela Primeira, Segunda, Terceira e Quarta Câmaras, de modo que, enquanto a Segunda Câmara é formada pela Primeira Turma Ordinária, a Terceira e a Quarta Câmaras são compostas pelas suas respectivas Primeiras e Segundas Turmas Ordinárias, sem contar, ainda, que na 3ª Seção também há a Primeira, Segunda, Terceira, Quarta e Quinta Turmas Extraordinárias.

No topo da estrutura judicante se encontra a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF que, por sua vez, é dívida e composta pela Primeira, Segunda e Terceira Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais – T-CSRF e, acima, está instalado o Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais – P-CSRF.

Para facilitar a compreensão, confira-se a imagem abaixo sobre a estrutura judicante do CARF:



Como se pode observar, as Seções de Julgamento são especializadas por matéria:

- i. À 1ª Seção de Julgamento compete julgar os recursos que versam sobre a aplicação da legislação relativa a: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) quando se tratar de antecipação do IRPJ ou quando se referir a litígio que versa sobre o pagamento a beneficiário não identificado ou sem comprovação da operação ou causa; Contribuição para o PIS/PASEP ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação do SIMPLES e SIMPLES-NACIONAL e penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias.
- ii. À 2ª Seção de Julgamento compete julgar os recursos que versam sobre a aplicação da legislação relativa a: Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), IRRF, quando o mérito da exação discuta a natureza de rendimentos sujeitos à Declaração de Ajusta Anual da Pessoa Física, Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), Contribuições Previdenciárias,

inclusive as instituídas a título de substituição e as devidas a terceiros, e as penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias.

- iii. À 3ª Seção de Julgamento compete julgar os recursos que versam sobre a aplicação da legislação referente a: PIS/PASEP, COFINS, Contribuição para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), IPI, crédito presumido de IPI, Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF), Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF), Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), Imposto sobre a Importação (II), Imposto sobre a Exportação (IE), classificação tarifária de mercadorias, isenção, redução e suspensão de tributos incidentes na importação ou na exportação, vistoria aduaneira, dano ou avaria, falta ou extravio de mercadorias etc.

As Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais – T-CSRF têm a competência de julgar os respectivos Recursos Especiais referentes às matérias relativas às competências de cada uma das 3 (três) Seções de Julgamento. Por fim, ao Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais compete a uniformização das decisões divergentes, em tese, e por meio de resolução, das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

### **1.3 COMO AS TURMAS DE JULGAMENTO DO CARF SÃO COMPOSTAS?**

As 3 (três) Seções de Julgamento do CARF são compostas, cada uma, por 4 (quatro) Câmaras as quais, a propósito, são divididas em Turmas Ordinárias de Julgamento e podem ser compostas por até 2 (duas) Turmas Ordinárias. Além do mais, cada uma das Seções de Julgamento conta com a instalação dos Serviços de Assessoria Técnica das Câmaras e, também, é formada por 5 (cinco) Turmas Extraordinárias de Julgamento.

As Turmas Ordinárias e Extraordinárias de Julgamento são integradas por 6 (seis) Conselheiros, sendo que 3 (quatro) deles são representantes da Fazenda Nacional e os outros 3 são representantes dos Contribuintes.

Vale destacar, ainda, que as Turmas Extraordinárias julgam, preferencialmente, recursos voluntários relativos à exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de dois mil salários mínimos, assim considerado o valor do principal mais multas ou, no caso de reconhecimento de direito creditório, o valor do crédito pleiteado, na data do sorteio para as Turmas, bem como os processos que tratem das seguintes matérias:

- i. de inclusão do Simples e do Simples Nacional, desvinculados de exigência de crédito tributário;
- ii. de isenção de IPI e IOF em favor de taxistas e deficientes físicos, desvinculados de exigência de crédito tributário; e
- iii. exclusivamente de isenção de IRPF por moléstia grave, qualquer que seja o valor.

O Presidente do CARF poderá definir outras hipóteses para julgamento pelas turmas extraordinárias, visando à adequação da distribuição do acervo entre as Seções, Câmaras e Turmas e à celeridade de sua tramitação, sem contar, ainda, que a competência atribuída às Turmas Extraordinárias não prejudica

a das Turmas Ordinárias sobre os recursos voluntários tratados nas hipóteses discriminadas nos itens (i) e (ii).

### **1.4 COMO É REALIZADA A DISTRIBUIÇÃO DE VAGAS E COMO OS CONSELHEIROS DO CARF SÃO SELECIONADOS?**

De acordo com o artigo 1º Portaria SE/MF nº 11, de 4 de janeiro de 2024, as vagas dos Conselheiros representantes dos contribuintes são distribuídas entre as seguintes confederações representativas de categorias econômicas e centrais sindicais:

- i. Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil – CNA: 5 (cinco) vagas;
- ii. Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC: 34 (trinta e quatro) vagas;
- iii. Confederação Nacional das Instituições Financeiras – CNF: 15 (quinze) vagas;
- iv. Confederação Nacional da Indústria – CNI: 28 (vinte e oito) vagas;
- v. Confederação Nacional do Transporte – CNT: 5 (cinco) vagas;
- vi. Confederação Nacional de Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e Serviços – CNSaúde: 3 (três) vagas;
- vii. Central Única dos Trabalhadores – CUT: 5 (cinco) vagas;
- viii. União Geral dos Trabalhadores – UGT: 2 (duas) vagas;
- ix. Central dos Trabalhadores e Trabalhadoras do Brasil – CTB: 2 (duas) vagas;

- x. Força Sindical – FS: 1 (uma) vaga
- xi. Central dos Sindicatos Brasileiros – CSB: 1 (uma) vaga; e
- xii. Nova Central Sindical dos Trabalhadores – NCST: 1 (uma) vaga.

Confira-se a tabela abaixo sobre a Distribuição das Vagas:

REPRESENTAÇÃO	PRIMEIRA SEÇÃO			SEGUNDA SEÇÃO			TERCEIRA SEÇÃO		
	CSRF	TITULAR	SUPLENTE	CSRF	TITULAR	SUPLENTE	CSRF	TITULAR	SUPLENTE
CNA	0	1	0	0	1	1	1	1	0
CNC	2	8	2	1	5	2	0	12	2
CNF	1	6	1	0	2	1	1	2	1
CNI	1	7	2	2	5	1	1	7	2
CNSaúde	0	1	1	0	0	0	0	1	0
CNT	0	1	0	0	1	0	1	1	1
CUT	0	0	0	1	3	1	0	0	0
UGT	0	0	0	0	2	0	0	0	0
CSB	0	0	0	0	1	0	0	0	0
FS	0	0	0	0	1	0	0	0	0
CTB	0	0	0	0	2	0	0	0	0
NCST	0	0	0	0	1	0	0	0	0
<b>TOTAL</b>	<b>4</b>	<b>24</b>	<b>6</b>	<b>4</b>	<b>24</b>	<b>6</b>	<b>4</b>	<b>24</b>	<b>6</b>

A escolha de conselheiro representante da Fazenda Nacional recairá sobre os candidatos indicados em lista tríplex encaminhada pela RFB, e a de conselheiro representante dos Contribuintes recairá sobre os candidatos indicados em lista tríplex elaborada pelas confederações representativas de categorias econômicas e pelas centrais sindicais.

A indicação de candidatos a conselheiros recairá, no caso de representantes da Fazenda Nacional, sobre os Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil

(AFRFB) em exercício no cargo há, pelo menos, 5 (cinco) anos, e, no caso de representantes dos Contribuintes, sobre brasileiros natos ou naturalizados com formação superior completa, registro no respectivo órgão de classe há, no mínimo, 3 (três) anos, notório conhecimento técnico, e efetivo e comprovado exercício de atividades que demandem conhecimento nas áreas de direito tributário, processo administrativo fiscal e tributos federais.

As listas são submetidas à avaliação, qualitativa e quantitativa, realizada pelo Comitê de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros – CSC que, no caso, é composto pelo Presidente do CARF, representantes da RFB, representantes da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, representantes das Confederações das Categorias Econômicas de Nível Nacional, representantes da Sociedade Civil (Juizes Federais) e representantes da Ordem dos Advogados do Brasil – OAB.

A propósito, note-se que os conselheiros do CARF serão designados pelo Ministro de Estado da Fazenda, com mandato de dois anos, sendo que a recondução de conselheiro será permitida desde que o tempo total de exercício no mandato não exceda ou venha a exceder oito anos, ressalvada a hipótese em que o conselheiro exerça encargo de Presidente de Câmara, de Vice-Presidente de Câmara, de Presidente de Turma ou de Vice-Presidente de Turma, cujo prazo máximo será de doze anos.

## 1.5 COMO O CARF ASSEGURA SUA IMPARCIALIDADE?

O CARF é um órgão de julgamento colegiado e paritário que, como visto anteriormente, é formado por conselheiros representantes da Fazenda Pública e dos contribuintes, os quais são indicados em razão de, dentre outros, notório conhecimento técnico e comprovado exercício de atividades nas áreas de direito tributário, processo administrativo fiscal e tributos federais. Essa composição paritária ou igualitária acaba garantindo que os interesses e os entendimentos do Fisco e dos Contribuintes sobre a legislação tributária federal sejam levados em consideração quando da realização das sessões de julgamento.

Como visto anteriormente, o CARF integra a estrutura do Ministério da Fazenda e, por isso mesmo, é desvinculado da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, sem contar que se trata de órgão que opera de acordo com as regras e procedimentos estabelecidos pela legislação e pelo próprio regimento interno, cujas normas ali previstas definem o processo de julgamento, os prazos, os requisitos e o modus operandi que devem ser seguidos tanto pelos Conselheiros julgadores, como, também, pelos Contribuintes e, também, pela própria PGFN.

Além disso, atente-se que o CARF, enquanto órgão julgador de natureza revisora, garante e observa o princípio do contraditório e da ampla defesa ao permitir que as partes apresentem seus argumentos e provas, questionem as alegações adversárias e participem, ativamente, do processo de julgamento e das sessões de julgamento para acompanhá-las ou realizar sustentações orais.

Destaque-se, ainda, que os Conselheiros estarão impedidos de atuar no julgamento dos recursos acaso tenham (i) atuado como autoridade lançadora ou praticado ato decisório monocrático, (ii) interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, e (iii) como parte, cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o 3º (terceiro) grau.

## **1.6 HÁ UM LIMITE DE ALÇADA PARA SE RECORRER AO CARF?**

A legislação estabelece limites de alçada relativamente ao cabimento dos recursos voluntários dos contribuintes e no que tange aos recursos de ofícios apresentados pelo Fisco. O valor de alçada é o montante mínimo a partir do qual o recurso endereçado ao CARF é admissível. Os valores de alçada podem ser atualizados periodicamente de acordo com a legislação vigente.

Em relação ao cabimento do recurso voluntário, veja-se que os processos cujas controvérsias não superam 60 (sessenta) salários mínimos fazem parte do contencioso administrativo fiscal de pequeno valor de que trata o artigo 23, inciso I da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, e, por isso mesmo, serão julgados, em última ins-

tância, pelas turmas recursais das Delegacias de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda – DRJs, e não pelo CARF.

Portanto, e no que diz respeito aos processos novos, assim entendidos aqueles que ainda não foram encaminhados ao CARF, note-se que, se a controvérsia não superar 60 (sessenta) salários mínimos, o recurso voluntário será julgado pelas turmas recursais das DRJ's e, portanto, não serão enviados ao CARF. Por outro lado, os processos mais antigos cujos montantes discutidos sejam inferiores a 60 (sessenta) salários mínimos ainda estão sendo julgados pelas Turmas de julgamento do CARF.

Já no que diz respeito ao recurso de ofício do Fisco, isto é, o recurso que o Fisco é obrigado por lei a apresentar nas situações que veremos mais à frente, observe-se que, ainda que o recurso seja interposto e enviado ao CARF nos casos em que a Autoridade julgadora de 1ª instância exonera o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa ou quando exclui sujeito passivo do litígio, o CARF apenas conhecerá e apreciará o recurso se o valor da exoneração superar R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

## **1.7 COMO AS REUNIÕES E AS SESSÕES DE JULGAMENTO SÃO REALIZADAS?**

De acordo com a Portaria MF nº 1.643, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprovou o novo Regimento Interno do CARF – RICARF, e com base na Portaria CARF/MF nº 8, de 4 de janeiro de 2024, que regulamenta a realização das reuniões e das sessões de julgamento, as reuniões de julgamento são públicas e serão realizadas nas modalidades síncrona e assíncrona.

A modalidade síncrona ocorrerá quando os conselheiros participarem de maneira simultânea nas sessões de julgamento e será na forma:

- i. presencial, quando todos os conselheiros comparecerem ao mesmo espaço físico;
- ii. não presencial, quando todos os conselheiros participarem por meio de videoconferência ou tecnologia similar; e
- iii. híbrida, quando houver participação dos conselheiros tanto de forma presencial como não presencial.

Serão julgados em reunião síncrona, na forma presencial ou híbrida, ou no caso de Turma Extraordinária, em reunião síncrona na forma não presencial, os processos: I - que contenham circunstâncias indicativas de crime, objeto de representação fiscal para fins penais; II - para os quais tenha havido pedido de tramitação prioritária; III - que tratem de exigência de crédito tributário de valor igual ou superior ao fixado em ato do Presidente do CARF; ou IV - de representação de nulidade.

Vale destacar, ainda, que os pedidos de sustentação oral ou de acompanhamento para sessões de julgamento síncronas, em todas as formas, deverão ser encaminhados por meio de formulário eletrônico disponibilizado na Carta de Serviços no sítio do CARF na internet, com antecedência de no mínimo 2 (dois) dias úteis do início da reunião mensal de julgamento, independentemente da sessão em que o processo tenha sido agendado. Somente serão processados pedidos de sustentação oral ou de acompanhamento em relação a processos incluídos em pauta de julgamento publicada no Diário Oficial da União e divulgada no sítio do CARF na internet.

Já a modalidade assíncrona será realizada por meio do depósito de relatório e votos em sistema eletrônico, a ser aprovado e regulamentado por ato do Presidente do CARF. Contudo, enquanto não aprovado o sistema eletrônico de registro de votos, as reuniões assíncronas serão realizadas apenas pelas Turmas Extraordinárias.

## **1.8 QUAIS SÃO OS BENEFÍCIOS DE SE RECORRER AO CARF?**

Ao apresentar recurso ao CARF e levar a discussão tributária federal à apreciação do órgão revisor, pode-se dizer que os contribuintes acabam se “beneficiando”, basicamente, das seguintes questões:

- i. não haverá necessidade de se arrolar bens ou apresentar qualquer garantia ou depósito para fins de conhecimento e apreciação do recurso voluntário;
- ii. o recurso será julgado por conselheiros que possuem um conhecimento técnico apurado acerca do direito tributário, do processo administrativo fiscal e da legislação que versa sobre os tributos federais, sem contar, ainda, que, tratando-se de órgão colegiado e paritário, cada turma julgadora será composta por conselheiros representantes da RFB e conselheiros representantes dos contribuintes, o que significa dizer que interesses e entendimentos dos Contribuintes e do Fisco serão discutidos por todos; e, por fim,
- iii. a exigibilidade do crédito tributário objeto da discussão permanecerá suspensa, de modo que será possível emitir Certidão Positiva com Efeitos de Negativa – CP-EN, nos termos dos artigos 151, III e 206 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

## **1.9 O CARF É UM ÓRGÃO QUE RESOLVE AS DISPUTAS FISCAIS DE FORMA DEFINITIVA?**

As decisões que são proferidas integralmente em favor dos contribuintes extinguem o crédito tributário que estava em discussão perante o CARF.

Portanto, o CARF é um órgão que pode resolver, definitivamente, as disputas fiscais apenas nos casos em que a decisão administrativa, a qual é proferida

em favor do contribuinte, é irreformável e definitiva e não é mais passível de recurso no âmbito administrativo, nos termos do artigo 156, inciso IX do Código Tributário Nacional.

Agora, se a decisão não for integralmente favorável ao contribuinte ou não for satisfatória, o contribuinte poderá levar a discussão à apreciação do Poder Judiciário, em razão do direito de petição que é assegurado pela Constituição Federal e, também, por força do princípio constitucional segundo o qual a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário da lesão ou ameaça a direito. Diferentemente, o Fisco não poderá fazê-lo em quaisquer hipóteses.



## **PARTE 2**

QUESTÕES SOBRE O PROCEDIMENTO  
FISCALIZATÓRIO - ONDE TUDO COMEÇA

## 2.1 O QUE É O PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA?

Trata-se de procedimento administrativo por meio do qual a autoridade fiscal busca verificar se determinado sujeito recolheu adequadamente os tributos de que é contribuinte ou responsável, ou cumpriu adequadamente suas obrigações acessórias quanto ao preenchimento e envio correto de suas declarações.

Os casos discutidos no CARF têm por objeto os tributos federais que, a rigor, são sujeitos ao lançamento por homologação, ou seja, o sujeito passivo é responsável por calcular o montante do tributo devido e informar à Autoridade e, na sequência, quitar o montante do tributo devido por meio do pagamento ou da compensação.

No entanto, se a Autoridade fiscal constatar que o sujeito passivo não cumpriu corretamente essas tarefas, o Fisco terá a possibilidade (i) de revisar o crédito constituído para verificar quais foram os exatos contornos do fato gerador, assim como o seu correto enquadramento legal ou (ii) de verificar o adequado cumprimento das obrigações acessórias.

É nesse contexto que o procedimento de fiscalização tributária ganha relevância. A autoridade administrativa competente realizará uma série encadeada de atos administrativos<sup>1</sup> que têm por fim averiguar se o sujeito passivo (i) identificou corretamente os fatos geradores das obrigações tributárias a que se sujeita e lhes conferiu o correto enquadramento legal, ou se (ii) cumpriu com suas obrigações acessórias. No final, e acaso a Autoridade conclua que o sujeito passivo exerceu adequadamente tais tarefas, a fiscalização restará finalizada sem a realização de qualquer autuação. Caso contrário, o procedimento de fiscalização resultará na lavratura de um auto de infração.

<sup>1</sup> Regrados por normas de competência, as quais, no caso da Receita Federal, foram introduzidas pelo Decreto nº 70.235/1972 e pela Portaria RFB nº 6.478/2017.

## 2.2 COMO É REALIZADA A SELEÇÃO DOS CONTRIBUINTES QUE SÃO FISCALIZADOS?

Atualmente, e em razão do alto grau de digitalização das obrigações acessórias – em decorrência da implementação do Sistema Público de Escrituração Digital (“SPED”) –, muitos indícios de equívocos realizados pelos sujeitos passivos quando da apuração de suas obrigações tributárias podem ser obtidos mediante o cruzamento de dados. Caso algum desalinhamento seja verificado, as Autoridades fiscais, provavelmente, buscarão esclarecimentos mediante a instauração de um procedimento de fiscalização tributária.

Além disso, a Receita Federal pode receber denúncias, anônimas ou não, por meio da plataforma “Fala.BR”.

Além do mais, atente-se, ainda, que a Receita Federal divulga, todos os anos, o “Relatório Anual de Fiscalização”, no qual dá diretrizes a seus agentes a respeito de setores e atividades que deverão ser o foco de fiscalizações no exercício financeiro que se inicia.

## 2.3 QUAIS SÃO AS ETAPAS DO PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO?

O procedimento administrativo de fiscalização, instaurado pela Receita Federal, inicia-se com o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F) o qual é, atualmente, expedido exclusivamente na forma eletrônica. A ciência do TDPF-F pelo sujeito passivo dar-se-á no sítio da RFB na Internet, pelo portal e-CAC. O TDPF-F indicará o(s) tributo(s) objeto de fiscalização e o(s) respectivo(s) período(s) de apuração, podendo alcançar os fatos geradores ocorridos nos últimos 5 (cinco) anos.

Uma vez instaurado o procedimento, o fiscal responsável poderá intimar o fiscalizado a apresentar documentos e esclarecimentos pertinentes à matéria ob-

jeto de fiscalização. A legislação não traz um prazo para que o fiscalizado possa atender às intimações, cabendo ao fiscal responsável estabelecê-lo em cada caso concreto. Como regra, o prazo dado gira em torno de 20 dias, mas poderá ser superior conforme o grau de complexidade da intimação. O fiscalizado, inclusive, pode solicitar a dilação do prazo, desde que de forma fundamentada.

Vale lembrar, ainda, que o procedimento de fiscalização possui natureza inquisitória, ou seja, cumpre ao fiscalizado apenas responder às intimações formuladas pelo fisco. Não há, portanto, garantia de contraditório e ampla defesa no curso de tal procedimento.

O procedimento de fiscalização pode ser encerrado por ato formal da autoridade fiscal, o chamado “Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal”, que poderá ter como resultado a lavratura, ou não, de um Auto de Infração. Caso o procedimento não seja encerrado por ato formal, ele pode ser encerrado automaticamente após 120 dias a partir da distribuição do TDPF-F, a menos que seja prorrogado.

## **2.4 O CONTRIBUINTE PODE CORRIGIR EVENTUAIS ERROS QUE TENHA COMETIDO EM SUAS DECLARAÇÕES APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO?**

Conforme dispõe o artigo 16, § 2º, II, e § 3º, da Instrução Normativa RFB nº 2.005/2021, não produzirá efeito a retificação da DCTF realizada após iniciado o procedimento de fiscalização, a não ser que haja prova inequívoca de que a retificação visa corrigir erro de fato.

Ainda assim, e acaso a correção seja realizada após o início do procedimento de fiscalização, o pagamento de eventual tributo apurado não poderá ser agraciado com o benefício da denúncia espontânea, segundo o qual o pagamento a destempo de tributo que não havia sido declarado tempestivamente pelo sujeito passivo pode ser realizado sem o acréscimo de multas (punitivas ou moratórias). É que a denúncia espontânea somente pode ser realizada antes

da ciência por parte do sujeito passivo do início do procedimento de fiscalização, de acordo com os artigos 138 do Código Tributário Nacional e 7º, § 1º do Decreto nº 70.235/72.

Vale dizer que, no caso de procedimentos de fiscalização encabeçados pela Receita Federal, é possível readquirir a espontaneidade caso o procedimento não seja prorrogado no prazo de 60 (sessenta) dias após o seu início, nos termos do artigo 7º, § 2º, do Decreto nº 70.235/72.

Por fim, no caso específico de o contribuinte já ter constituído o crédito tributário via declaração em DCTF, mas não houver realizado o pagamento do tributo devido, é possível realizar o pagamento sem a incidência de multa em até 20 (vinte) dias contados do início da fiscalização, nos termos do artigo 47 da Lei nº 9.430/1996.

## **2.5 QUAIS SÃO OS DOCUMENTOS QUE SÃO EXIGIDOS DURANTE A FISCALIZAÇÃO?**

Iniciado o procedimento fiscal com a entrega da TDPF-F ao contribuinte, devem ser franqueadas ao Fisco toda a documentação contábil-fiscal solicitada, bem como as informações comerciais ou sobre o processo de industrialização e de prestação de serviços da empresa fiscalizada. Além disso, pode o Fisco solicitar do contribuinte informações bancárias consideradas indispensáveis para as apurações necessárias. Ao Fisco fica a obrigação de proteger o contribuinte, em relação aos documentos e informações prestadas, com sigilo fiscal, sob pena de falta funcional, nos termos do artigo 198 do Código Tributário Nacional.

## **2.6 É POSSÍVEL FAZER ACORDOS COM O FISCO DURANTE A FISCALIZAÇÃO?**

Não é possível fazer acordos com o fisco durante a fiscalização. Até o presente momento, a chamada transação tributária somente pode recair sobre créditos tributários já constituídos – o que pressupõe a ocorrência de um lançamento, ato capaz de constituir o crédito tributário – e que se encontrem em fase litigiosa, conforme determina o artigo 171 do Código Tributário Nacional.

## **2.7 QUAIS SÃO OS MOTIVOS QUE ENSEJAM A LAVRATURA DE AUTOS DE INFRAÇÃO?**

O artigo 149 do Código Tributário Nacional estabelece as situações em que a autoridade administrativa pode efetuar o lançamento de ofício e, consequentemente, lavrar um Auto de Infração.

As hipóteses são as seguintes:

- i. Quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
- ii. Quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
- iii. Quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

- iv. Quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;
- v. Quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
- vi. Quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
- vii. Quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior: Se surgirem novos fatos que não eram conhecidos ou não foram devidamente comprovados no lançamento anterior, a autoridade pode realizar um novo lançamento de ofício; e
- viii. Quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial: Se for evidenciada fraude ou falta funcional por parte da autoridade que realizou o lançamento anterior, ou se houver omissão de ato ou formalidade especial por parte da mesma autoridade, o lançamento de ofício pode ser necessário para corrigir a situação.

## **2.8 QUAIS SÃO AS PENALIDADES QUE A RECEITA FEDERAL PODE APLICAR?**

As penalidades aplicáveis dependem das circunstâncias e da natureza da infração cometida. Nos casos de lançamento de ofício, que é aquele introduzido pelo Auto de Infração, a Receita Federal pode aplicar multa de 75% sobre o valor total do tributo nos casos de falta de pagamento, falta de declaração ou declaração inexata. Se houver constatação de sonegação, fraude ou conluio,

a multa salta para 100% sobre o valor do tributo, podendo chegar a 150% no caso de reincidência, conforme se verifica da nova redação do § 1º do artigo 44 da Lei n 9.430/1996.

A multa de 75% poderá ser agravada em 50% nos casos em que o sujeito passivo não colabora com a Autoridade no curso do procedimento fiscalizatório.

Também será aplicável multa de 50% sobre o valor do pagamento mensal por estimativa que não tenha sido efetuado, mesmo que tenha havido prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL ao final do ano-calendário.

Atente-se, por oportuno, que as multas aplicadas em lançamento de ofício podem ser reduzidas se o sujeito passivo, notificado, efetuar o pagamento, realizar a compensação ou celebrar acordo de parcelamento do débito. As reduções serão proporcionais ao prazo de resposta do sujeito passivo à notificação.

As multas serão reduzidas nos seguintes percentuais:

- i. 50% se o pagamento ou a compensação do débito for feito em até 30 dias da notificação do lançamento;
- ii. 40% se for celebrado acordo de parcelamento em até 30 dias da notificação do lançamento;
- iii. 30% se o pagamento ou a compensação do débito for feito em até 30 dias da notificação da decisão administrativa de primeira instância; e
- iv. 20% se for celebrado acordo de parcelamento em até 30 dias da notificação da decisão administrativa de primeira instância.

## 2.9 QUAL É O PRAZO PARA O CONTRIBUINTE SER AUTUADO?

O fisco deve realizar o lançamento, que se considera perfectibilizado com a notificação do Auto de Infração ao sujeito passivo, antes de transcorrido o prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

No caso dos tributos nos quais compete ao contribuinte a constituição do crédito – ou seja, tributos sujeitos ao “lançamento por homologação” –, o prazo decadencial será contado conforme o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional<sup>2</sup>, caso o sujeito passivo tenha constituído a obrigação e realizado o pagamento – e não havendo dolo, fraude ou simulação –, ainda que de forma parcial. Nessa hipótese, o prazo de cinco anos para que a autoridade administrativa realize o ato de lançamento inicia-se desde a data de ocorrência, na terminologia do Código, do fato gerador.

Caso o sujeito passivo não tenha realizado qualquer atividade sujeita a homologação – não tenha apurado e realizado o pagamento do tributo –, não haverá o que ser homologado, de forma que o prazo deverá ser contado pela regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional, segundo o qual os cinco anos para a realização do lançamento são contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

---

2 Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. [...] § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

## **PARTE 3**

QUESTÕES ACERCA DO  
PROCEDIMENTO DE COMPENSAÇÃO,  
RESTITUIÇÃO E RESSARCIMENTO

### **3.1 QUAL É A DIFERENÇA ENTRE RESTITUIÇÃO, RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO?**

A restituição é o procedimento administrativo por meio do qual o sujeito passivo solicita a devolução de tributos administrados pela Receita Federal que tenham sido pagos indevidamente, com a condição de que o sujeito passivo não tenha transferido o encargo financeiro do tributo a terceiros.

Vale dizer que a restituição administrativa não se aplica aos casos em que o recolhimento indevido do tributo tenha sido reconhecido em decisão judicial transitada em julgado, hipótese em que a restituição deverá ocorrer via precatórios ou por meio de compensação.

Por sua vez, o ressarcimento é o procedimento por meio do qual o contribuinte solicita valores relativos a créditos de IPI e PIS/Cofins que não puderam ser compensados pela sistemática de apuração não cumulativa. São os chamados “créditos acumulados”, que surgem quando o IPI ou o PIS/Cofins incidentes sobre as saídas é inferior ao crédito apurado a partir das entradas.

Por fim, a compensação é procedimento por meio do qual o sujeito passivo pode quitar seus débitos tributários com créditos (i) passíveis de restituição administrativa; (ii) passíveis de ressarcimento e (iii) reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado.

Vale assinalar, por oportuno, que a Receita Federal admite a compensação dos créditos com qualquer tributo por ela administrado.

### **3.2 QUAL É O PROCEDIMENTO PARA SOLICITAR A RESTITUIÇÃO, O RESSARCIMENTO OU A COMPENSAÇÃO?**

A restituição, o ressarcimento e a compensação serão solicitados mediante a apresentação de Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou por meio do formulário denominado Pedido de Restituição ou de Ressarcimento caso não seja possível utilizar o programa PER/DCOMP.

Ao apresentar a PER/DCOMP, o interessado deverá demonstrar a existência de um valor indevidamente pago ou pago a maior a título de tributo ou, ainda, a existência de créditos acumulados de IPI ou PIS/Cofins.

A demonstração variará conforme o caso, mas, em geral, poderá ser realizada mediante a apresentação de obrigações acessórias retificadas (como DCTF, ECF, EFD-Contribuições, EFD-ICMS/IPI, DIRF) para corrigir os erros que levaram ao recolhimento a maior do tributo. A retificação levará a uma discrepância entre os valores recolhidos e os valores declarados, sendo tal diferença passível de restituição ou compensação. No caso específico de créditos reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado, é dispensável a realização de qualquer retificação.

Após a apresentação dos pedidos de restituição, ressarcimento ou compensação, a Receita Federal deverá avaliar a validade do pedido, podendo intimar o interessado a apresentar documentos e esclarecimentos, em procedimento semelhante ao de fiscalização tributária.

Na sequência, a Receita Federal poderá emitir um Despacho Decisório para, nos casos de restituição ou ressarcimento, deferir ou indeferir o pedido ou, ainda, (ii) nos casos de compensação, homologar, não homologar, ou considerar não declarada a compensação.

Acaso transcorram 5 (cinco) anos contados da data de apresentação da PER/DCOMP sem que a Receita Federal tenha se manifestado, o pedido de compensação será considerado tacitamente homologado.

### **3.3 QUAL É O PROCEDIMENTO A SER UTILIZADO NAS HIPÓTESES EM QUE O CRÉDITO É RECONHECIDO ATRAVÉS DE DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO?**

No caso de compensação de créditos reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado, o procedimento descrito na resposta anterior deverá ser antecedido de uma etapa prévia: a habilitação do crédito.

Em primeiro lugar, é imprescindível que se aguarde o trânsito em julgado da decisão que reconhece o indébito tributário. Tendo a decisão transitada em julgada em mãos, o sujeito passivo poderá solicitar a habilitação do crédito perante a Receita Federal. O pedido deve incluir diversos documentos, como o formulário “Pedido de Habilitação de Crédito Decorrente de Decisão Judicial Transitada em Julgado” e a certidão de inteiro teor do processo judicial.

Ao contrário dos pedidos de restituição ou compensação que não estão relacionados aos créditos reconhecidos judicialmente nos quais é necessário retificar previamente as obrigações acessórias para comprovar o direito ao crédito, no caso de créditos reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado não se exige essa etapa de retificação das obrigações acessórias.

Após o deferimento do pedido de habilitação, pode-se apresentar a PER/DCOMP.

Vale dizer que, nos termos do que dispõe o artigo 168 do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo tem 5 (cinco) anos para solicitar a restituição – inclui-se, aqui, a compensação – de tributos indevidos, podendo-se observar que, no entendimento da Receita Federal, a contagem de tal prazo somente cessa com a apresentação da PER/DCOMP. Por outro lado, a jurisprudência majoritária tem sustentado o entendimento de que a contagem do prazo cessa com a apresentação do pedido de habilitação do suposto crédito.

### **3.4 O QUE ACONTECE NAS HIPÓTESES EM QUE O PEDIDO DE RESTITUIÇÃO OU RESSARCIMENTO É INDEFERIDO?**

No caso de indeferimento do pedido de restituição ou ressarcimento ou não homologação do pedido de compensação, o interessado poderá apresentar Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório.

Caso a compensação seja considerada não declarada, não será aberta a possibilidade de discussão administrativa quanto a existência dos créditos. Além disso, é aplicada multa correspondente 75% do valor do débito declarado e não compensado, conforme artigo 75, § 1º, I, da Instrução Normativa RFB nº 2.055/2021, além de juros de mora.

### **3.5 O QUE ACONTECE NOS CASOS EM QUE A COMPENSAÇÃO NÃO É HOMOLOGADA?**

Em caso de compensação não homologada, o sujeito passivo poderá, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar Manifestação de Inconformidade. Caso contrário, o débito objeto do pedido de compensação poderá ser inscrito em dívida ativa, podendo-se observar que não haverá a aplicação de multa em caso de compensação não homologada.

### **3.6 É POSSÍVEL ATACAR O DESPACHO DECISÓRIO QUE INDEFERE O PEDIDO DE RESTITUIÇÃO OU RESSARCIMENTO?**

O contribuinte poderá apresentar Manifestação de Inconformidade em até 30 (trinta) dias a partir da decisão que indeferiu o pedido de restituição ou ressarcimento.

# **PARTE 4**

QUESTÕES SOBRE O  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
EM 1ª INSTÂNCIA - IMPUGNAÇÃO

## 4.1 O QUE É UM AUTO DE INFRAÇÃO?

O Auto de Infração é um documento emitido pela Autoridade fiscal ao término de um procedimento de fiscalização na hipótese em que resta verificado que o contribuinte não recolheu adequadamente os tributos que devia ou descumpriu obrigações acessórias.

Trata-se de modalidade de lançamento tributário de ofício por meio do qual a Autoridade fiscal constitui o crédito tributário devido e as penalidades (multas) devidas em decorrência da apuração de infrações cometidas pelo sujeito passivo, que, a rigor, vão desde o mero não pagamento do tributo até o descumprimento de obrigações acessórias, observando-se, pois, que, de acordo com o artigo 136 do Código Tributário Nacional, *“a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”*.

Ao confeccionar o Auto de Infração, a Autoridade fiscal deve verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, haja vista que, enquanto atividade administrativa privativa, é vinculada à lei.

## 4.2 COMO O CONTRIBUINTE PODE APRESENTAR SUA DEFESA CONTRA O AUTO DE INFRAÇÃO?

Após receber a notificação do lançamento, o sujeito passivo poderá (i) quitar os débitos objeto do Auto de Infração e, assim, ao fazê-lo, poderá usufruir das reduções nas penalidades, mas, por outro lado, poderá (ii) apresentar defesa administrativa que, no caso, denomina-se de impugnação, de sorte que, se assim o desejar, suscitará, em sua petição, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, de modo que, quando do protocolo da defesa, deverá apresentar todos

os documentos comprobatórios de suas alegações na tentativa de defender a invalidade do lançamento realizado.

A despeito do entendimento de que, excepcionalmente, os sujeitos passivos podem apresentar documentos após o oferecimento da defesa, recomenda-se – e até mesmo para fins de afastar quaisquer riscos – que os documentos comprobatórios sejam apresentados na impugnação, a menos que (a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, b) refiram-se a fato ou a direito superveniente ou c) destinem-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, conforme dispõe o artigo 16, § 4º do Decreto-Lei nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Por oportuno, a impugnação e poderá ser apresentada pelo próprio sujeito passivo ou por seu representante sem que, para tanto, haja a necessidade de constituição de um advogado.

## 4.3 QUAIS SÃO AS POSSÍVEIS CONSEQUÊNCIAS DA NÃO APRESENTAÇÃO DA IMPUGNAÇÃO?

Quando o contribuinte opta por não apresentar defesa administrativa (impugnação), a Receita Federal poderá prosseguir com a execução do débito. Em outros termos, o débito será exigível, o que inviabilizará a obtenção da Certidão Negativa ou da Certidão Positiva com Efeitos de Negativa (CP-EN).

Primeiramente, será realizada a cobrança administrativa amigável, sendo possível a realização de parcelamento do débito em até 60 vezes, com juros, e sem a redução das penalidades. Não será possível, entretanto, a realização de transação tributária, a qual pressupõe a existência de litígio administrativo ou a inscrição do débito em dívida ativa.

Em segundo lugar, e se restar infrutífera a cobrança administrativa, o débito será inscrito em dívida ativa, ficando a Procuradoria da Fazenda Nacional au-

torizada a ajuizar execução fiscal para a exigência dos valores. A inscrição do débito em dívida ativa é acompanhada de um acréscimo de 20% em seu valor, conforme artigo 1º do Decreto-lei nº 1.025/1969, que poderá ser reduzido para 10% caso o pagamento seja efetuado antes do ajuizamento da execução fiscal, nos termos do artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.569/77. Uma vez inscrito em dívida ativa, o débito poderá ser objeto de acordo de transação, no qual será possível pleitear descontos sobre as penalidades aplicáveis.

Vale dizer que a Procuradoria terá o prazo prescricional de 5 (cinco) anos, contado desde a data em que se findou o prazo para a apresentação da impugnação ao Auto de Infração, para ajuizar a execução fiscal contra o sujeito passivo. Ultrapassado tal prazo, o débito se extinguirá em razão da prescrição.

#### 4.4 QUAL É O PRAZO QUE O CONTRIBUINTE TEM PARA APRESENTAR A IMPUGNAÇÃO OU A MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE?

A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência. Esse mesmo prazo se aplica à apresentação da Manifestação de Inconformidade em face de Despacho decisório de indeferimento de restituição e/ou compensação.

A contagem do prazo de 30 (trinta) dias é realizada em dias corridos, improrrogáveis e contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.

Vale lembrar, ainda, e por oportuno, que tal prazo também serve como limite para a realização do pagamento ou parcelamento dos débitos com os descontos aplicáveis às penalidades.

#### 4.5 A QUEM COMPETE O JULGAMENTO DA IMPUGNAÇÃO E DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE?

Em primeira instância, o julgamento da impugnação e da Manifestação de Inconformidade será realizado pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento – DRJ's.

As DRJ's são compostas por Auditores fiscais de carreira e, a rigor, nada mais são do que órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal.

Atualmente, existem 10 (dez) Delegacias de Julgamento da Receita Federal cujas sedes se encontram nas seguintes cidades:

UNIDADE	SIGLA	SEDE	LOCALIZAÇÃO DAS TURMAS	QUANTIDADE DE TURMAS
DELEGACIA DE JULGAMENTO 01	DRJ01	BRASÍLIA/DF	BRASÍLIA/DF	9
			CAMPO GRANDE/MS	4
DELEGACIA DE JULGAMENTO 02	DRJ02	BELÉM/PA	BELÉM/PA	5
DELEGACIA DE JULGAMENTO 03	DRJ03	FORTALEZA/CE	FORTALEZA/CE	7
DELEGACIA DE JULGAMENTO 04	DRJ04	RECIFE/PE	RECIFE/PE	9
DELEGACIA DE JULGAMENTO 05	DRJ05	SALVADOR/BA	SALVADOR/BA	7
DELEGACIA DE JULGAMENTO 06	DRJ06	BELO HORIZONTE/MG	BELO HORIZONTE/MG	10
			JUIZ DE FORA/MG	7
DELEGACIA DE JULGAMENTO 07	DRJ07	RIO DE JANEIRO/RJ	RIO DE JANEIRO/RJ	19
DELEGACIA DE JULGAMENTO 08	DRJ08	SÃO PAULO/SP	CAMPINAS/SP	4
			RIBEIRÃO PRETO/SP	11
			SÃO PAULO/SP	19
DELEGACIA DE JULGAMENTO 09	DRJ09	CURITIBA/PR	CURITIBA/PR	9
			FLORIANÓPOLIS/SC	7
DELEGACIA DE JULGAMENTO 10	DRJ10	PORTO ALEGRE/RS	PORTO ALEGRE/RS	8

A Portaria RFB nº 4086, de 28 de julho de 2020 disciplina a competência por matéria das DRJ's e define a atribuição para a identificação dos processos a serem a elas distribuídos, conforme se verifica da tabela abaixo:

DRJ	TRIBUTOS
<b>DRJ01</b>	<p>1. Tributos administrados pela RFB e penalidades, exceto:</p> <p>a) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e lançamentos conexos; e</p> <p>b) IPI vinculado à importação, Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE) e demais impostos ou contribuições exigidos no momento do despacho aduaneiro de mercadorias na importação ou na exportação.</p> <p>2. Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples), e Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).</p>
<b>DRJ02 DRJ05 DRJ06 DRJ10</b>	<p>1. Tributos administrados pela RFB e penalidades, exceto:</p> <p>a) IPI vinculado à importação, II, IE e demais impostos ou contribuições exigidos no momento do despacho aduaneiro de mercadorias na importação ou na exportação; e</p> <p>b) Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).</p> <p>2. Simples e Simples Nacional.</p>
<b>DRJ03 DRJ07 DRJ09</b>	<p>1. Tributos administrados pela RFB e penalidades, exceto:</p> <p>a) IPI e lançamentos conexos; e</p> <p>b) ITR.</p> <p>2. Simples e Simples Nacional.</p> <p>3. Exigência de direitos antidumping, compensatórios e de salvaguardas comerciais.</p> <p>4. Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra).</p>
<b>DRJ04 DRJ08</b>	<p>1. Tributos administrados pela RFB e penalidades, exceto ITR.</p> <p>2. Simples e Simples Nacional.</p> <p>3. Exigência de direitos antidumping, compensatórios e de salvaguardas comerciais.</p> <p>4. Reintegra.</p>

Nesse contexto, atente-se que, se a competência das DRJ's é distribuída por matéria, a decisão proferida por DRJ de localidade diversa do domicílio fiscal do sujeito passivo será considerada válida, de acordo com a Súmula Vinculante CARF nº 102.

Enquanto as DRJ's são responsáveis pelo julgamento, em primeira instância das impugnações e manifestações de inconformidade, o CARF, por sua vez, e enquanto instância revisora, será responsável pelo julgamento dos recursos voluntários, recursos de ofício, recursos especiais, embargos de declaração e agravos, conforme veremos adiante.

#### 4.6 O QUE ACONTECE QUANDO A DRJ ENTENDE POR CANCELAR O AUTO DE INFRAÇÃO?

A decisão proferida pelas DRJ's cancelando o Auto de Infração pode ensejar as seguintes situações:

- i. Se a DRJ entender por cancelar o Auto de infração por vício formal, a Autoridade fiscal poderá efetuar um novo lançamento no prazo de 5 (cinco) anos, nos termos do artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional;
- ii. Acaso a DRJ entenda por cancelar o Auto de infração por vício material, o lançamento será considerado irregular e, aí, se o crédito tributário objeto da discussão for inferior a R\$ 15.000,000.00 (quinze milhões), o crédito restará, de logo, extinto, conforme apregoa o artigo 156, inciso IX do Código Tributário Nacional; e
- iii. Nas hipóteses em que a DRJ entende por cancelar o Auto de infração em virtude do acatamento da(s) alegação(ões) de mérito suscitadas pelos sujeitos passivos – contribuintes ou responsáveis tributários –, o tributo, as penalidades e os juros que estavam sendo cobrados não precisam mais ser pagos, uma vez que a infração tributária foi considerada inexistente.

Observe-se que, em todos os casos, e a depender do valor do crédito tributário objeto da discussão, a DRJ deverá apresentar recurso de ofício ao CARF nas hipóteses em que há exoneração do sujeito passivo do pagamento do tributo e encargos da multa em valor superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões) ou quando há a exclusão do sujeito passivo da lide.

Com o cancelamento do auto de infração, a situação fiscal do contribuinte volta ao estado anterior, de sorte que o contribuinte não terá mais pendências relacionadas a infração que foi objeto do lançamento e, portanto, poderá emitir, normalmente, certidão de regularidade fiscal.

De toda forma, cada caso é único e o que se recomenda é que sujeitos passivos busquem orientação de profissionais especializados para que seus direitos sejam adequadamente.

## **PARTE 5**

QUESTÕES ACERCA DO CONTENCIOSO  
EM 2ª INSTÂNCIA - RECURSO  
VOLUNTÁRIO E DEMAIS RECURSOS

## 5.1 EM QUAIS SITUAÇÕES O CONTRIBUINTE PODERÁ RECORRER AO CARF?

Caso o sujeito passivo não concorde com a decisão pela DRJ, é possível apresentar recurso voluntário ao CARF, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro do prazo de 30 (trinta) dias seguintes à ciência da decisão, nos termos do artigo 33 do Decreto-Lei nº 70.235, de 6 de março de 1972.

É importante observar que o recurso apresentado ao CARF representa uma etapa crucial no âmbito do processo administrativo tributário federal, uma vez que, como visto, o CARF é uma instância independente e especializada em questões tributárias. A decisão do CARF é vinculante e deve ser seguida pelas partes envolvidas, mas ainda pode ser contestada no âmbito judicial pelo contribuinte, se necessário.

Destaque-se, ainda, que, da decisão de 1ª instância, não caberá pedido de reconsideração.

## 5.2 EM QUAIS HIPÓTESES O CARF NÃO CONHECERÁ DO RECURSO VOLUNTÁRIO?

O CARF não conhecerá do recurso em diversas situações, principalmente quando o recurso não atende os requisitos legais e regulamentares estabelecidos na legislação de regência.

A título de exemplo, podemos citar as seguintes situações que podem ensejar o não conhecimento do recurso voluntário:

- i. Recurso intempestivo: o recurso deve ser apresentado no prazo de 30 (trinta) dias seguintes à ciência da decisão, de modo que, se o sujeito passivo não o fizer dentro do referido prazo, o CARF não conhecerá do recurso.

- ii. Recurso que ventila alegações de inconstitucionalidade: o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária, de acordo com o entendimento exposto na Súmula CARF nº 2; e
- iii. Recurso que não preenchem os requisitos recursais: o CARF não conhecerá do recurso nas hipóteses em que a DRJ cancela, integralmente, o Auto de Infração ou quando tenha afastado a responsabilidade do sujeito tributário que, ainda assim, apresenta recurso voluntário, bem assim nos casos em que os sujeitos passivos suscitam alegações novas e totalmente diferentes daquelas que haviam sido levantadas na impugnação e, portanto, não ataca e não se insurge, diretamente, os argumentos e fundamentos que foram sustentados pela Autoridade julgadora de 1ª instância enquanto razões de decidir. No primeiro caso, o recurso não será conhecido por falta de interesse recursal, enquanto, na segunda hipótese, o recurso não será objeto de conhecimento por conta do não perecimento do requisito da regularidade formal.
- iv. Recurso interposto em face de decisão de primeira instância que adota como razões de decidir: 1. decisão plenária transitada em julgado, proferida pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade; 2. Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal; ou 3. Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Essa hipótese de não conhecimento do Recurso não será aplicada quando houver outra matéria a ser apreciada ou, ainda, quando recurso voluntário contiver argumentação com os motivos de fato ou de direito pelos quais o enunciado das súmulas ou as decisões não se aplicariam ao caso concreto.

Nesse contexto, destaque-se, ainda, e na linha do que restou exposto no item (II), que os membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sendo que essa hipótese não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

- i. já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou
- ii. fundamente crédito tributário objeto de:
  - a. Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
  - b. Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplina da pela Administração Tributária;
  - c. dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular;
  - d. Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República; e
  - e. Súmula da Advocacia-Geral da União.

Além do mais, note-se que as decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Essa hipótese não será aplicada nos casos em que houver recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, sobre o mesmo tema decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos.

### **5.3 HÁ POSSIBILIDADE DO FISCO APRESENTAR RECURSO AO CARF?**

Como vimos anteriormente, a Autoridade julgadora de 1ª instância recorrerá, de ofício, sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais) ou, ainda, quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário, nos termos dos artigos 34 do Decreto-Lei nº 70.235/1972, combinado com o artigo 1º da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023.

De acordo com a Súmula CARF nº 103, “*Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância*”.

### **5.4 É POSSÍVEL APRESENTAR NOVAS PROVAS OU NOVOS ARGUMENTOS EM SEDE RECURSAL?**

Em regra, a prova documental deverá ser apresentada na impugnação e, portanto, o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual restará precluso, a menos que (i) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, (ii) refira-se a fato ou a direito superveniente e/ou (iii) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

No âmbito do CARF, as limitações à atividade probatória têm provocado divergências de posicionamento entre os conselheiros julgadores, podendo-se observar, nesse particular, que há, ao menos, três correntes de entendimentos: (i) uma parte dos conselheiros tem sustentando o entendimento de que as provas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação; (ii) há, também uma corrente cujo entendimento predominante é no sentido de que a prova pode ser apresentada até o julgamento proferido pela DRJ; e, por fim, (iii) alguns conselheiros têm defendido que a apresentação de documentos pode ocorrer em qualquer fase do julgamento e até mesmo em sede recursal.

De toda sorte, pode-se dizer que a posição mais segura e que, portanto, deve ser recomendada é a de que os documentos comprobatórios devem ser apresentados juntamente com a impugnação.

## **5.5 QUAIS SÃO AS POSSÍVEIS DECISÕES DO CARF EM RELAÇÃO AOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS?**

O CARF pode tomar diversas decisões em relação aos recursos apresentados pelos contribuintes em processos administrativos tributários.

As principais decisões são, basicamente, as seguintes:

- i. Provisão do recurso voluntário em favor do sujeito passivo: O CARF pode decidir em favor do contribuinte ou do responsável, anulando total ou parcialmente a decisão fiscal contestada ou afastando a responsabilidade tributária;
- ii. Improcedência do recurso voluntário: O CARF pode decidir em desfavor do contribuinte e, nesse caso, a decisão proferida pela DRJ, enquanto Autoridade julgadora de 1ª instância, restará mantida;
- iii. Sobrestamento do julgamento do recurso voluntário: O CARF pode decidir por suspender, temporariamente, e por várias razões de fato ou de direito, o julgamento do recurso, podendo-se citar, aqui, a hipótese em que o recurso é sobrestado em decorrência da vinculação a outro processo que não se encontra na mesma fase de julgamento; e
- iv. Conversão do julgamento em diligência: O CARF pode decidir por converter o julgamento do recurso em diligência e, aí, o processo será remetido para a Autoridade fiscal de origem para que sejam analisados documentos, apresentados esclarecimentos adicionais, elaborados relatórios etc., tudo isso para que fins de formar a livre convicção mo-

tivado do julgador. Ao final da realização da diligência, a Delegacia da Receita Federal de origem remeterá o processo ao CARF para prosseguir a análise do recurso.

- v. Observe-se que a determinação de diligências tem como objetivo fornecer ao CARF informações adicionais e relevantes para embasar sua decisão, garantindo um julgamento mais completo e bem fundamentado. As diligências são conduzidas após a instrução do processo e, em seguida, as partes envolvidas na discussão têm a oportunidade de se manifestar sobre os resultados da diligência antes que o CARF emita sua decisão final. Isso faz parte do compromisso do CARF de assegurar que o julgamento do processo de forma justa, equitativa e técnica; e
- vi. Realização de perícia: algumas matérias demandam conhecimento técnico especializado além do conhecimento jurídico-contábil, de modo que, em casos, tais, os contribuintes podem solicitar a realização de perícias para que a discussão seja tecnicamente solucionada.

## **5.6 O QUE É O VOTO DE QUALIDADE E QUAIS SÃO OS EFEITOS DE SUA APLICAÇÃO?**

Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o poder de apresentar, além do voto ordinário, o voto de qualidade que, a rigor, nada mais é do que um novo voto dado para fins de desempatar a decisão objeto de discussão. O voto de qualidade equivale a uma espécie de voto de minerva que os presidentes das turmas têm para desempatar as decisões.

Portanto, em situações de empate, quando o número de votos favoráveis e desfavoráveis a uma determinada decisão é igual, o presidente da turma tem

o direito de exercer o chamado “voto de qualidade.” Isso significa que o voto do presidente tem um peso decisivo na resolução da questão, já que, se o presidente votar a favor da decisão, ela será aprovada, e se, por outro lado, votar contra a decisão será rejeitada.

Hoje, o voto de qualidade é concedido em favor do Fisco, sem contar, ainda que, a partir da aprovação da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, as multas e a representação fiscal para fins penais objeto dos casos que são julgados por voto de qualidade em favor do Fisco deverão ser excluídas e canceladas, sendo mantido apenas a parcela do crédito relativa ao tributo lançado e, também, a parcela do crédito que não tenha sido constituída definitivamente pelo voto de qualidade favorável à Fazenda Nacional.

Além disso, caso o sujeito passivo realize o pagamento do tributo em até 90 (noventa) dias após a decisão por voto de qualidade, serão excluídos, também, os juros de mora. O pagamento poderá ser realizado em até 12 (doze) parcelas, sendo possível a utilização de créditos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL.

Por fim, caso não seja realizado o pagamento, os débitos serão inscritos em dívida ativa sem o acréscimo de 20% e a discussão judicial dos débitos prescindirá de apresentação de garantias.

## **5.7 QUAIS SÃO OS DEMAIS RECURSOS PREVISTOS NO REGIMENTO INTERNO DO CARF?**

Contra as decisões proferidas pelas turmas colegiadas do CARF são cabíveis os seguintes recursos: (i) embargos de declaração, (ii) recurso especial e (iii) agravo.

Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

Os embargos de declaração poderão ser interpostos, mediante petição fundamentada dirigida ao presidente da Turma, no prazo de 5 (cinco) dias contado da ciência do acórdão:

- i. por conselheiro do colegiado, inclusive pelo próprio relator;
- ii. pelo contribuinte, responsável ou preposto;
- iii. pelo Procurador da Fazenda Nacional;
- iv. pelos Delegados de Julgamento, nos casos de nulidade de decisões da delegacia da qual é titular;
- v. pelo titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão; ou
- vi. pelo Presidente da Turma encarregada pelo cumprimento do acórdão de recurso especial.

O Presidente não conhecerá os embargos intempestivos e rejeitará, em caráter definitivo, os embargos em que as alegações de omissão, contradição ou obscuridade sejam manifestamente improcedentes ou não estiverem objetivamente apontadas.

Nesse contexto, acrescente-se, que compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. Todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

Não caberá recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à

data da interposição do recurso. Além disso, o recurso especial também não será cabível de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão.

Admitido o recurso especial interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional, dele será dada ciência ao sujeito passivo, assegurando-lhe o prazo de 15 (quinze) dias para oferecer contrarrazões e, se for o caso, apresentar recurso especial relativa à parte do acórdão que lhe foi desfavorável. Por outro lado, admitido o recurso especial interposto pelo contribuinte, dele será dada ciência ao Procurador da Fazenda Nacional, assegurando-lhe o prazo de 15 (quinze) dias para oferecer contrarrazões.

Por fim, caberá agravo do despacho que negar seguimento, total ou parcial, ao recurso especial. O agravo será requerido em petição dirigida ao Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de cinco dias contado da ciência do despacho que lhe negou seguimento.

O agravo não é cabível nos casos em que a negativa de seguimento tenha decorrido em virtude das seguintes situações:

- i. inobservância de prazo para a interposição do recurso especial;
- ii. falta de juntada do inteiro teor do acórdão ou cópia da publicação da ementa que comprove a divergência, ou da transcrição integral da ementa no corpo do recurso;
- iii. utilização de acórdão da própria Câmara do Conselho de Contribuintes, de Turma de Câmaras e de Turma Especial do CARF que apreciou o recurso;
- iv. utilização de acórdão que já tenha sido reformado;

- v. falta de pré-questionamento da matéria, no caso de recurso interposto pelo sujeito passivo; ou
- vi. observância, pelo acórdão recorrido, de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, bem como das decisões de que tratam os incisos I a IV do § 12 do art. 67, salvo nos casos em que o recurso especial verse sobre a não aplicação, ao caso concreto, dos enunciados ou dessas decisões;
- vii. rejeição de acórdão indicado como paradigma por enquadrar-se nas hipóteses do § 12 do art. 67; ou
- viii. absoluta falta de indicação de acórdão paradigma.

No agravo não será admitida a produção de novas provas da divergência.

## **5.8 EM QUAIS SITUAÇÕES A CSRF PODE NÃO CONHECER DO RECURSO ESPECIAL?**

As 1ª, 2ª e 3ª Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais poderão não conhecer dos recursos especiais apresentados pelos contribuintes e pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN nas seguintes hipóteses:

- i. Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente;
- ii. Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso; e

- iii. Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão.

O recurso especial, da Fazenda Nacional ou do contribuinte, deverá ser formalizado em petição dirigida ao presidente da câmara à qual esteja vinculada a turma que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de 15 (quinze) dias contado 78 da data da ciência da decisão

Interposto o recurso especial, compete ao presidente da câmara recorrida, em despacho fundamentado, admiti-lo ou, caso não satisfeitos os pressupostos de sua admissibilidade, negar-lhe seguimento.

Além disso, será definitivo o despacho do presidente da câmara recorrida, que decidir pelo não conhecimento de recurso especial interposto intempestivamente, bem como aquele que negar-lhe seguimento por absoluta falta de indicação de acórdão paradigma proferido pelos Conselhos de Contribuintes ou pelo CARF.

## **5.9 AS DECISÕES DA CSRF SÃO PASSÍVEIS DE RECURSO?**

Como visto anteriormente, as decisões das Turmas da CSRF podem ser objeto de embargos de declaração ou de agravo.

## **5.10 O QUE ACONTECE APÓS A DECISÃO DEFINITIVA DO CARF?**

Após o CARF proferir decisão definitiva, pode-se dizer que os principais cenários serão, basicamente, os seguintes:

- i. Cumprimento da Decisão: se o CARF decidir a favor do contribuinte, a Receita Federal deve cumprir a decisão. Nesse caso, o contribuinte não é mais obrigado a pagar o valor contestado;
- ii. Cumprimento da Decisão com Recurso ao CARF: se a decisão do CARF não for satisfatória para nenhuma das partes, ambas podem apresentar recursos adicionais ao próprio CARF. O órgão pode revisar e ajustar sua decisão inicial com base nos novos argumentos e provas apresentados pelas partes; e
- iii. Execução da Decisão: caso a decisão do CARF seja favorável à Receita Federal, o órgão pode tomar medidas para a execução da dívida fiscal, como a cobrança do tributo e da multa devidos.

É importante lembrar, ainda, que a decisão do CARF é vinculante para as partes envolvidas, ou seja, deve ser cumprida a menos que haja recurso judicial pendente. Em casos de recursos judiciais, a decisão do Poder Judiciário prevalecerá sobre a decisão do CARF.

## **PARTE 6**

TEMAS OBJETO DE DISCUSSÕES  
NO CARF QUE SÃO RELEVANTES  
PARA A INDÚSTRIA

## 6.1 DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS E CUSTOS RELACIONADOS À ATIVIDADE INDUSTRIAL

Em regra, as despesas que podem ser deduzidas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são aquelas necessárias, usuais e normais às atividades da empresa e à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

Observe-se, portanto, que, quanto às despesas necessárias, o artigo 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, cuja redação foi replicada no artigo 311 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda), dispõe o seguinte:

“Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.”

Sobre este ponto, a Receita Federal acabou elaborando o Parecer Normativo CST nº 32/1981 por meio do qual acabou fixando o conceito de despesas necessárias e usuais:

“3. A qualificação dos dispêndios da pessoa jurídica, com despesas dedutíveis na determinação do lucro real, está subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam conceito próprio de despesas operacionais e estabelecem condições objetivas norteadoras da imputabilidade, ou não, das cifras correspon-

dentes para aquele efeito. Assim é que o Regulamento do Imposto de Renda, baixado com o Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980, dispõe que: (...)

4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.”

Posteriormente, foi publicada a Instrução Normativa RFB n 1700, de 14 de março de 2017, por meio da qual a Receita acabou dispondo, no artigo 69, que as despesas desnecessárias às operações da empresa serão indedutíveis na apuração do resultado ajustado.

Verifica-se, portanto, que, para que a despesa seja dedutível, é imprescindível que ela esteja vinculada à fonte de produção de rendimentos. Ou seja, a despesa dedutível é aquela incorrida com vistas à produção determinado rendimento, ainda que não seja possível apontar uma vinculação direta entre a despesa e o rendimento.

A legislação acaba impedindo que dispêndios decorrentes de meras liberalidades e que, portanto, não possuem qualquer relação com a fonte produtora de rendimentos sejam deduzidos.

Nesse contexto, podemos citar, aqui, a regra prevista no artigo 313 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, que dispõe sobre a dedutibilidade do

custo de aquisição de ativo imobilizado e intangível, que, no caso, é um tanto relevante para a atividade industrial. Confira-se:

“Art. 313. O custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, caput ).

§ 1º O disposto no caput não se aplica nas seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, caput ):

I - se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais); ou

II - se o prazo de vida útil do bem adquirido não for superior a um ano.

§ 2º Nas aquisições de bens cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, o disposto no § 1º não contempla a hipótese em que a atividade exercida exija a utilização de um conjunto desses bens.”

A Receita Federal tem o entendimento<sup>3</sup> no sentido de que os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento da vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para fins de depreciação do novo valor contábil, no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

- i. aplicar o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem sobre os custos de substituição das partes ou peças;

3 Confira-se: Processo de Consulta nº 189/00. SRRF/7ª Região Fiscal. Data da Decisão: 08.09.2000. Publicação no DOU: 09.11.2000.

- ii. apurar a diferença entre o total dos custos de substituição e o valor determinado no inciso anterior;
- iii. escriturar o valor apurado no inciso I a débito das contas de resultado;
- iv. escriturar o valor apurado no inciso II a débito da conta do ativo imobilizado que registra o bem, o qual terá seu novo valor contábil depreciado no novo prazo de vida útil previsto.

De toda sorte, observe-se que, no âmbito do CARF, o entendimento que tem predominado é no sentido de que a procedência da dedutibilidade das despesas deve ser aferida a partir do exame da sua necessidade, o que demandará a análise conjunta dos critérios fixados na legislação e da comprovação, por parte do sujeito passivo, através de documentação hábil e idônea. No final, o custo de aquisição de bens do ativo permanente poderá ser deduzido como despesa operacional nos casos em que o prazo de vida útil do bem adquirido não ultrapassa um ano. Confira-se:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011

DESPESAS. NECESSIDADE. COMPROVAÇÃO. GLOSA.

A procedência ou improcedência das glosas de despesas deve ser aferida a partir do exame da necessidade das referidas despesas à luz dos critérios fixados na legislação, bem como a partir da comprovação por parte do sujeito passivo, mediante documentação hábil e idônea.

BENS DO ATIVO PERMANENTE. VALOR EXCESSIVO. VIDA ÚTIL MAIOR QUE UM ANO. DESPESA OPERACIONAL. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano.

BENS DESTINADOS À DIVULGAÇÃO/EXPOSIÇÃO DE PRODUTOS DA EMPRESA POR SEUS CLIENTES. DESPESA OPERACIONAL. DEDUTIBILIDADE.

Não restando demonstrado pela fiscalização que os bens adquiridos pela contribuinte e registrados como materiais promocionais destinados a exposição/divulgação dos produtos da empresa fiscalizada pelos seus clientes, ainda que estes bens, em tese, possuam vida útil superior a um ano ou extrapolem o valor máximo permitido, podem ser deduzidos como despesas, ausente a demonstração fiscal que os mesmos tenham retornado ou possam retornar à remetente para compor seus ativos.

GLOSA DE DESPESAS. AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS DE VEÍCULOS E MÁQUINAS. AUMENTO DA VIDA ÚTIL DO BEM. INEXISTÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO PELO FISCO. DEDUTIBILIDADE.

Não tendo a autoridade fiscal perquirido, durante o procedimento fiscal, se as partes e peças de veículos e máquinas adquiridas efetivamente promovem o aumento da vida útil de bens do ativo, é de se reconhecer sua dedutibilidade como despesas de manutenção desses bens.

[...].”<sup>4</sup>

4 CARF. Processo nº 10314.720749/2016-62. Acórdão nº 1302-003.995.

Quanto às despesas pré-operacionais, assim entendidas aquelas que tenham sido incorridas pelo contribuinte antes do início das operações ou da plena utilização das instalações, note-se que a sua dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSL ficará diferida para o momento em que se iniciam as operações da empresa e deverá ser feita em quotas mensais por um período mínimo de 5 anos, isto é, 1/60 ao mês.

De acordo com a referida Instrução Normativa nº 1.700/17, o contribuinte deverá adicionar na parte A do e-Lalur e do e-Lacs e registrar na parte B para controle de sua utilização as despesas incorridas em fase pré-operacional e que não foram computadas no lucro real e no resultado ajustado.

O que se nota é que a dedução das despesas operacionais das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL é um tanto relevante para as empresas que desenvolvem atividades industriais, sendo que, no final, e de acordo com o entendimento que tem prevalecido no CARF, as despesas apenas serão consideradas dedutíveis nas hipóteses em há comprovação, através de documentação hábil e idônea, da sua necessidade, usualidade e normalidade às atividades da empresa e à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

É por isso mesmo que se recomenda, sempre, que as empresas industriais busquem orientação de profissionais especializados que possam garantir, com um mínimo de riscos, que seus direitos sejam adequadamente defendidos e, sobretudo, analisados e julgados.

## **6.2 TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS DECORRENTES DE SUBVENÇÕES DE CUSTEIO E INVESTIMENTO**

A partir da publicação da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1944, o legislador passou a dispor que as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais integram a receita bruta operacional. Ou seja, o artigo 44, inciso IV da

referida Lei passou a prever que as subvenções para custeio estariam sujeitas à incidência do IRPJ, da CSLL e das Contribuições ao PIS/Pasep e COFINS.

Inclusive, veja-se que, ao emitir o Parecer CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978, a Receita Federal acabou afirmando que *“As Subvenções Correntes para Custeio ou Operação integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as Subvenções para Investimento, o resultado não operacional”*.

Confira-se, então, o que dispõe o artigo 441, inciso I do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018):

“Art. 441. Serão computadas para fins de determinação do lucro operacional (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, caput, incisos III e IV; e Lei nº 8.036, de 1990, art. 29):

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais;”

Mas, afinal, o que são as subvenções? Trata-se, pois, de instituto do direito financeiro que corresponde às ajudas ou auxílios pecuniários, concedidos pelo Estado, nos termos da legislação específica, em favor de instituições que prestam serviços ou realizam obras de interesse público.

As subvenções, portanto, têm a ver com o ato de prestar auxílio, ajuda financeira, que, normalmente, parte da iniciativa de entidade governamental, razão pela qual acabam sendo tratadas como sinônimo de “subsídio ou auxílio ou, ainda, incentivo pecuniário conferido, em geral, pelos poderes públicos. Diferentemente da simples “doação” que tem a liberalidade como nota determinante, a subvenção, em regra, insere-se num programa de governo para aplicação vinculada de receita orçamentária tendo em conta investimentos em áreas de interesse coletivo e, assim, apresentando natureza de transferência de capital, assemelha-se a uma “doação modal”.

A rigor, observe-se que a distinção entre as subvenções para custeio e as subvenções para investimento não foi tratada pelo legislador, sendo que, ao editar o referido Parecer Normativo CST nº 112/78, a Receita Federal acabou dispondo que as subvenções para investimento deveriam apresentar as seguintes características:

- i. a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;
- ii. a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e
- iii. o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

Com o advento da “nova contabilidade” traçado no Pronunciamento CPC 07, manteve-se a determinação no sentido de que as subvenções devem ser reconhecidas como receita. E, aí, diante do novo cenário contábil, o legislador editou a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 e, em seu artigo 30, voltou a classificar os benefícios fiscais entre subvenções para custeio e para investimento e, no caso, acabou autorizando as subvenções para investimento fossem excluídas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Nesse contexto, confira-se o que estabelece o artigo 523 do Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018):

“Art. 523. As subvenções para investimento, inclusive por meio de isenção ou de redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas para fins de determinação do lucro real, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, que somente poderá ser utilizada para (Lei nº 12.973, de 2014, art. 30, caput) :

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente as demais reservas de lucros, à exceção da Reserva Legal, já tenham sido totalmente absorvidas; ou

II - aumento do capital social.

[...]

§ 2º As doações e as subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa daquela prevista no caput, inclusive nas hipóteses de (Lei nº 12.973, de 2014, art. 30, § 2º):

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, por meio da redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, por meio da redução do capital social, nos cinco anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com capitalização posterior do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.”

Observe-se que, para fins tributários, a exclusão das subvenções para investimento ficou condicionada ao seu registro em conta de reserva de lucros a que se

refere o art. 195-A da Lei nº 6.404/76 (“conta de reserva de incentivos fiscais”). A rigor, tal conta só poderá ser utilizada (i) para absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal, ou, ainda, (ii) para aumento do capital social. Se a pessoa jurídica apurar prejuízo inferior ao valor das subvenções, e não puder constituir a reserva de lucros, deverá constituí-la conforme forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

Vale destacar que tais valores não estão sujeitos, também, à incidência das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS, não havendo necessidade de que sejam registrados em conta de reserva de lucros, nos termos do artigo 1º, § 3º, inciso IX da Lei nº 10.833/03.

Diante desse panorama legislativo, atente-se que, ao julgar o ERESP nº 1.517.492/PR, a Primeira Seção do STJ fixou o entendimento de que as subvenções para custeio ou investimento concedidas na forma de crédito presumido de ICMS não estavam sujeitas à incidência do IRPJ, da CSLL e do PIS/Pasep e da COFINS. A despeito do entendimento exarado pela 1ª Seção do STJ, as Primeira e Segundas Turmas do STJ seguiam divergindo quanto às espécies de benefícios o entendimento deveria ser aplicado.

A Primeira Seção do STJ voltou a analisar o tema e, aí, ao julgar os Recursos Especiais nº 1.945.110 e nº 1.987.158, os quais foram submetidos à sistemática dos recursos repetitivos (Tema nº 1.182) acabou fixando o seguinte entendimento:

- i. Benefícios fiscais concedidos na forma de crédito presumido de ICMS podem ser excluídos das bases de cálculo do IRPJ e da CSL, independentemente de serem registrados em conta de reserva de incentivos fiscais e de – no caso de benefício concedido à margem do CONFAZ – a documentação comprobatória do benefício ter sido registrada e depositada no CONFAZ; e
- ii. Os demais benefícios fiscais de ICMS poderão ser excluídos das bases de cálculo do IRPJ e da CSL, independentemente de se enquadrarem

como subvenção para custeio ou para investimentos, desde que tenham sido registrados em conta de reserva de incentivos fiscais.

A título de esclarecimentos, e quanto aos demais benefícios, vale destacar que, a despeito do STJ ter reconhecido a dispensabilidade da demonstração de que a subvenção concedida seja aplicada no desenvolvimento de algum empreendimento, conforme determina a Lei Complementar nº 160/17, os Ministros concordaram que essa dispensa de demonstração não impede que a Receita Federal proceda ao lançamento do IRPJ e da CSLL nas hipóteses em que restar apurado que os valores dos benefícios fiscais receberam destinação diversa da garantia de viabilidade do empreendimento econômico.

A discussão acerca da natureza da subvenção, ou seja, se se trata de subvenção de custeio ou de investimento para fins de se verificar se deve compor, ou não, as bases de cálculo do IRPJ, da CSLL e das contribuições para o PIS/Pasep e COFINS acabou chegando ao CARF e, hoje, pode-se dizer que está entre as matérias mais discutidas e que têm provocado intensos e acalorados debates entre os conselheiros julgadores.

O CARF tem sustentado o entendimento de que as subvenções relativas ao ICMS serão consideradas como de investimentos, desde que os requisitos previamente previstos no artigo 30, caput da Lei nº 12.973/14 sejam atendidos, não devendo prevalecer, portanto, o entendimento da Receita Federal de que se trata de subvenções para custeio e de que são exigidos IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e COFINS, conforme se verifica dos precedentes citados abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

SUBVENÇÃO FISCAL ZONA FRANCA APLICAÇÃO IMEDIATA DOS PRECEITOS DA LC 160.

A nova redação do art. 30 da Lei 12.973 dada pela Lei Complementar 160/17 tem aplicação imediata, inclusive para processos em curso, cujo objeto seja subvenção concedida pelo Estado do Amazonas, em relação a qual não se exige previsão em Convênio na forma do art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF88, para validá-la, a teor dos preceitos dos arts. 40 do ADCT e 15 da LC 24/75.

IRPJ E DA CSLL SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Considerado de investimento determinada subvenção concedida por Estados e Distrito Federal, descabe a exigência do IRPJ e da CSLL.

PIS E COFINS SUBVENÇÃO NATUREZA IRRELEVÂNCIA.

O fato de deter natureza de subvenção para investimento não é suficiente, *per se*, para afastar a exigência da contribuição para o PIS e da COFINS.”<sup>5</sup>

\*\*\*

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008, 2009

RECEITAS OPERACIONAIS NÃO DECLARADAS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PROGRAMA FOMENTAR. LEI ESTADUAL Nº 9.489/84. LEI COMPLEMENTAR 160/17.

---

5 CARF. Processo nº 10280.722443/2011-71. Acórdão nº 1302-002.726.

Nos termos da Lei Complementar 160/17, as subvenções relativas ao ICMS (inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal) serão consideradas como sendo de investimentos, desde que atendidos os requisitos previamente previstos no caput do artigo 30, da Lei nº 12.973/14.

Estando presentes esses requisitos, não deve prevalecer o entendimento da fiscalização que considerou como sendo subvenção para custeio os benefícios dados aos contribuintes pelo Estado de Goiás, através do programa denominado Fomentar, afastando-se, assim, a tributação do IRPJ e da CSLL incidente sobre os valores recebidos como incentivo fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2008, 2009

INCENTIVO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. COFINS. NÃO INCIDÊNCIA

Os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados ou Distrito Federal sob a forma de subvenção para investimento não podem ser incluídas na base de cálculo da contribuição por não configurar receita tributável.

Ademais, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017, desde que atendido seus requisitos, todos os incentivos fiscais de ICMS representam subvenção para investimento, não configurando receita e, por isso, não integrando a base de cálculo das contribuições.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008, 2009

INCENTIVO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. PIS. NÃO INCIDÊNCIA.

Os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados ou Distrito Federal sob a forma de subvenção para investimento não podem ser incluídas na base de cálculo da contribuição por não configurar receita tributável.

Ademais, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017, desde que atendido seus requisitos, todos os incentivos fiscais de ICMS representam subvenção para investimento, não configurando receita e, por isso, não integrando a base de cálculo das contribuições.”<sup>6</sup>

Como se verifica, trata-se de discussão de tamanha relevância para as indústrias em geral que, no caso, recebem subvenções de investimento ou visam fazê-lo, daí por que se recomenda, uma vez mais, que as empresas busquem, sempre, orientação de profissionais especializados que possam garantir, com um mínimo de riscos, que seus direitos sejam adequadamente defendidos e, sobretudo, analisados e julgados.

### **6.3 CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE PRODUTOS E MERCADORIAS PRODUZIDOS PELA INDÚSTRIA**

No âmbito do CARF, a classificação fiscal dos produtos ou a classificação tributária ou, simplesmente, a classificação de mercadorias é uma das matérias que é objeto de debates intensos. É que a classificação fiscal de cada produto acaba impactando diretamente na tributação, haja vista que, a depender da

---

<sup>6</sup> CARF. Processo nº 10120.724378/2013-12. Acórdão nº 1201-005.771.

classificação dada, a tributação será diferente. Aliás, a classificação é fundamental para determinar os tributos que incidiram sobre os produtos.

Trata-se de um sistema utilizado para identificar e categorizar produtos com base em códigos específicos, o qual é essencial para determinar a tributação aplicável a cada tipo de mercadoria em operações de comércio internacional e no âmbito nacional.

A classificação fiscal é, geralmente, realizada por meio de sistemas padronizados de códigos, sendo que um dos sistemas que são mais amplamente utilizados é o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH).

O Sistema Harmonizado SH é um sistema internacional de classificação de mercadorias composto por códigos numéricos e uma descrição detalhada de produtos, de modo que cada código representa uma categoria específica de mercadoria, o que acaba permitindo uma classificação uniforme em nível global, sendo que cada país pode estender ou adaptar o sistema para atender às suas necessidades específicas, tal como ocorre no Brasil que, no caso, acabou adotando a Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM.

A classificação fiscal também acaba influenciando nos procedimentos aduaneiros, seja quanto a elaboração de documentos ou a determinação de alíquotas de impostos, seja no que diz respeito a verificação de conformidade com regulamentos específicos.

O correto enquadramento da mercadoria na classificação fiscal é essencial para evitar problemas durante o controle aduaneiro e para evitar problemas alfandegários, garantindo a conformidade com as normas e regulamentos, o correto pagamento de tributos e a facilitação do comércio internacional.

Com relação à fundamentação da classificação fiscal das mercadorias, o Brasil aprovou, a partir do Decreto Legislativo nº 71, de 11 de outubro de 1988, e promulgou, com o advento do Decreto nº 97.409, de 23 de dezembro de 1988, a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de

Codificação de Mercadorias (SH), a qual é de observância e aplicação obrigatória, nos termos dos artigos 96 e 98 do Código Tributário Nacional.

Conforme estabelecem as Regras Gerais Interpretativas do Sistema Harmonizado nos itens 1 e 6 (RGI-1 e RGI-6), “(...) a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas (...)” e “[a] classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, assim como, ‘mutatis mutandis’, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível”.

Assim, a classificação fiscal de mercadorias deve seguir as orientações e esclarecimentos fornecidos pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Nesh), que, a rigor, foram internalizadas no Brasil pelo Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992.

Portanto, é importante que as empresas e as indústrias estudem a classificação de seus produtos valendo-se tanto de laudos técnicos para fins de esclarecer as características de tais ou quais produtos, como, também, de análises jurídico-tributária e aduaneira para classificar, corretamente, os respectivos produtos nas respectivas descrições legais.

## **6.4 CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE INSUMOS E CUSTOS DA PRODUÇÃO INDUSTRIAL**

As empresas enquadradas no sistema de tributação denominado Lucro Real podem diminuir o valor a pagar do PIS/Pasep e da COFINS mediante a identificação de créditos originários de despesas essenciais e relevantes para o processo produtivo.

Essa sistemática é um tanto relevante para as indústrias porque existem muitas despesas ligadas ao processo produtivo. Mas, de toda sorte, entende-se que é

altamente recomendável que cada empresa analise suas despesas em consonância com o seu processo produtivo.

A discussão que se tem, hoje, relacionada a essa matéria já evoluiu um tanto especialmente após a decisão que foi proferida pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ quando da análise do Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

A partir da decisão do STJ, pode-se dizer, que, para fins de aplicação do disposto nos artigos 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (PIS/Pasep) e 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro 2003 (COFINS), e especialmente quanto ao conceito de insumo previsto no artigo 3º, inciso II das referidas Leis, o CARF tem caminhado no sentido de que, de fato, a Lei permite o creditamento apenas se a despesas forem consideradas essenciais ao processo produtivo.

Veja-se, portanto, o que dispõe o caput do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, cuja redação é semelhante à do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata

o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III – (VETADO)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)”.  
Conforme se depreende da leitura acima, o legislador estabeleceu uma série de creditamentos que a pessoa jurídica poderá fazer para deduzir dos valores das Contribuições apurados na forma dos artigos 2º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, por vezes vinculando esse direito ao exercício de uma atividade específica.

Em face de referida legislação, pode-se dizer que uma das discussões mais intensas no âmbito do CARF diz respeito ao conceito de insumo.

Ocorre que, a fim de disciplinar a incidência não cumulativa das Contribuições, foram publicadas a Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, que, a partir de uma visão própria da legislação do IPI, restringiram o conceito de insumo apenas àquilo que é utilizado, diretamente, na produção de bens ou na prestação de serviços, restringindo, com isso, o universo de bens e de serviços que podem gerar direito a crédito para as pessoas jurídicas.

Inconformados com essa visão restritiva do conceito de insumo, diversos contribuintes recorreram ao Poder Judiciário na tentativa de firmar a tese de que, para efeitos de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa e da COFINS não cumulativa, insumo corresponde a todos os custos e despesas necessários ao desenvolvimento empresarial.

Quando do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR o qual, a propósito, foi julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos (Temas nºs 779 e 780), o STJ concluiu

que é ilegal a disciplina de creditamento prevista na IN SRF nº 247, de 2002, e na IN SRF nº 404, de 2004, bem assim que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

Ocorre que o STJ adotou uma posição intermediária entre o que a RFB sustentava, de um lado, e os contribuintes defendiam, de outro, já que, no final, e para fins de creditamento das Contribuições não cumulativas, acabou definindo como insumo tudo aquilo que é essencial ou relevante para a produção de bens para venda (processo produtivo) ou para a prestação de serviços.

O STJ associou a essencialidade ou relevância ao processo produtivo ou à prestação de serviços, sendo definido o conceito de insumo para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa e da COFINS não cumulativa como tudo aquilo que é essencial ou relevante para a produção de bens para venda (processo produtivo) ou para a prestação de serviços.

Com isso, o CARF tem aplicado esse entendimento de forma casuística e de acordo com as atividades produtivas das empresas industriais, levando-se em conta, para tanto, e sobretudo, as questões e circunstâncias de fato que envolvem e revestem as respectivas empresas.



**Av. Paulista, 1313**  
**São Paulo – SP | CEP: 01311-023**  
**Telefone: (11) 3549-4697**  
**E-mail: [cdejur@fiesp.com.br](mailto:cdejur@fiesp.com.br)**  
**[www.fiesp.com.br](http://www.fiesp.com.br)**