



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13971.720028/2016-05</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3302-015.047 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	31 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	KIRATEC SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

FUNDAMENTAÇÃO EM ERRO DE MOTIVAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

Alegação de que o julgamento de piso desvirtuou a condição de comércio varejista e se fundamentou em erro motivação. Não ocorrência. É válido o despacho decisório proferido pela Autoridade Administrativa, nos termos das normas vigentes, cujo fundamento permitiu ao contribuinte exercer o seu direito de defesa. As preliminares da contestação que se confundem com o mérito da demanda devem com este ser examinadas.

VALOR DO CRÉDITO. EQUÍVOCO. NÃO COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito.

BENEFÍCIO FISCAL. PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO. FRUIÇÃO. CONDIÇÕES. ART. 111 DO CTN. INTERPRETAÇÃO LITERAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DAS CONDIÇÕES.

Somente gozam dos benefícios previstos no Programa de Inclusão Digital (art. 28 da Lei nº da Lei nº 11.196, de 2005) os produtos fabricados por meio de processo produtivo básico aprovado pelo Poder Executivo. A Recorrente não comprovou que seu produto possui o enquadramento quanto aos requisitos exigidos na Lei nº 11.196, de 2005.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Francisca das Chagas Lemos** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Lázaro Antônio Souza Soares** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Gilson Macedo Rosenberg Filho (substituto [a] integral) Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Silvio Jose Braz Sidrim, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Gilson Macedo Rosenberg Filho.

## RELATÓRIO

Trata-se de **Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação**, cujo crédito provém do saldo credor da COFINS, relativo ao mercado interno não tributado, apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao terceiro trimestre de 2014.

Por bem detalhar a operação, transcrevo trechos do relatório do Acórdão da DRJ08 (fls. 187-188):

De acordo com o Parecer, de fls. 107/113, a contribuinte realiza comércio varejista de equipamentos de telefonia e comunicação, principalmente por meio do seu sítio na internet.

O direito creditório pretendido teria origem nas vendas à alíquota zero das contribuições sociais de telefones do tipo *smartphone* classificados na posição 8517.12.31 da Tipi, conforme previsão do art. 28 da Lei nº 11.196, de 2005, com a redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012 (Programa de Inclusão Digital).

O Decreto nº 5.602, de 2005, que regulamentou a Lei nº 11.196, de 2005, condicionava a fruição do benefício ao registro na nota fiscal de que o produto foi fabricado conforme processo produtivo básico (PPB) e a especificação do ato que aprovou o respectivo processo.

Como a requerente não demonstrou que cumpriu a exigência acima, a autoridade *a quo* considerou que ela não atendia aos requisitos para gozo do incentivo fiscal.

Também apurou que o valor dos créditos considerados pela requerente no trimestre, de R\$ 3.303.339,13, de acordo com as notas fiscais seria somente de R\$ 3.184.664,88. Ato contínuo, a autoridade refez a apuração do direito creditório, desta feita encontrando, em vez de crédito, um débito de COFINS no valor de R\$ 758.840,99.

Em Manifestação de Inconformidade, a ora Recorrente alegou que cumpriu as exigências para redução a zero das alíquotas previstas na legislação de regência, quais sejam, os valores de venda dos produtos atendem ao limite imposto pela lei e foi observado o processo produtivo básico estabelecido em ato conjunto pelos Ministérios do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Ciência, Tecnologia e Inovação.

Argumentou que a citação no corpo das notas fiscais da expressão contida no art. 28-A, parágrafo único, do Decreto nº 5.602, de 2005, não passa de formalidade para facilitar o exercício do poder de polícia pelo Fisco. Assim, um mero facilitador não pode ser interpretado como condição que inviabilizaria a fruição da redução da alíquota, conforme decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que transcreve em parte.

A 23ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, em **Acórdão 108-035.258**, de 09.02.2023, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório, nos seguintes termos:

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

BENEFÍCIO FISCAL. PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO. FRUIÇÃO. CONDIÇÕES.

Somente gozam dos benefícios previstos no Programa de Inclusão Digital (art. 28 da Lei nº da Lei nº 11.196, de 2005) os produtos fabricados por meio de processo produtivo básico aprovado pelo Poder Executivo.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

APRECIÇÃO DE LEGALIDADE. ESFERA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

A esfera administrativa é incompetente para analisar a legalidade dos atos tributários e aduaneiros, devendo observá-los em seus julgamentos enquanto vigerem.

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do PAF ou quando as irregularidades possam ser sanadas. Manifestação de Inconformidade Improcedente. Direito Creditório Não Reconhecido.

Tomando ciência da decisão em 23/02/2023, a Recorrente apresentou em 27/03/2023, **Recurso Voluntário**, reiterando as razões anteriormente apresentadas, argumentou que o crédito acumulado e utilizado nas DCOMP's é resultante de sua própria atividade (varejista de produtos elencados no artigo 28, VII da Lei n. 11.196/2005, na redação dada pela Lei n. 12.715/2012) que gozam da redução à zero das alíquotas do PIS/Pasep e da COFINS.

Em Preliminar, arguiu:

### 3.1. NULIDADE DA DECISÃO – ERRO DE MOTIVAÇÃO

O julgamento de piso desvirtuou a condição de comércio varejista da Recorrente e, fundamentou o julgamento em motivação atribuída ao produtor dos equipamentos. Ao tratar a Recorrente como sendo a empresa produtora (indústria) dos *smartphones* e não como comerciante varejista, o equívoco que enseja a nulidade, pois entendeu pela obrigatoriedade da menção do PPB e seu número em anotações nas notas fiscais.

NO MÉRITO, suscitou, resumidamente, os seguintes pontos:

#### 4.1. DO VALOR DO CRÉDITO

Aduz o julgador de piso que a Recorrente não comprovou os equívocos arguidos e, por esta razão, deixou de apreciar o arguido.

#### 4.2. DO DIREITO À REDUÇÃO DE ALÍQUOTA PREVISTA NO ART. 28, VII, DA LEI N. 11.196/2005

Resume-se a lide em definir o que seja condição para usufruir da redução a zero (0%) da alíquota das contribuições sociais ao PIS e à COFINS na forma concedida pela Lei nº 11.196/2005.

A Decisão ora recorrida, embora tenha cometido erro de motivação em seu julgamento, deixou explícito, em algumas passagens, que é equivocado o entendimento do Fisco.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Francisca das Chagas Lemos, Relatora.

### I - ADMISSIBILIDADE

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo e cumprir os demais requisitos exigidos.

### II – PRELIMINAR

#### ERRO DE MOTIVAÇÃO

Em sede de preliminar, a Recorrente arguiu a ocorrência de erro de motivação, o que ocasionaria a nulidade da decisão. Entendeu que o julgamento de piso desvirtuou a sua

condição de comércio varejista, razão pela qual fundamentou o julgamento em motivação atribuída ao produtor dos equipamentos. Ao tratar a Recorrente como sendo a empresa produtora (indústria) dos *smartphones* e não como comerciante varejista, o equívoco de motivação enseja a nulidade, pois entendeu pela obrigatoriedade da menção do Processo Produtivo Básico (PPB) e seu número em anotações nas notas fiscais.

A DRJ08 acatou o entendimento de que “(...) o PPB é um meio de o Estado garantir um máximo de valor agregado nacional a alguns produtos estratégicos como contrapartida a um incentivo fiscal, visando em última instância o desenvolvimento da indústria nacional. Sendo assim, pode-se concluir que para as empresas poderem utilizar-se do benefício em questão devem cumprir em seu processo de produção, no caso concreto os smartphones, etapas fabris mínimas estabelecidas pelo Poder Executivo”.

Deste modo, o argumento tratado em preliminar pela Recorrente se confunde com o mérito, pois é pertinente à própria operação e tributação do produto tipo *smartphone* classificados na posição 8517.12.31 da TIPI.

Pode-se constatar a convicção e motivação que levaram a Fiscalização a decidir pela homologação parcial do PER/DCOMP ora sob análise, em que houve o descritivo do processamento do feito, a análise das informações fornecidas, do contrato social, a análise da legislação aplicável, e o detalhamento do cálculo em que baseou o deferimento/indeferimento. Deste modo, foi observado o art. 50, da Lei nº 9.784/99, em que os atos deverão ser motivados de modo explícito, claro e congruente, e com a indicação dos fatos e fundamentos jurídicos que o embasaram, não haverá discricionariedade quando se trata de ato vinculado, como é o caso presente.

Do mesmo modo, a existência de eventual vício apontado pela Recorrente não prejudicou a ampla defesa como um todo, ao contrário, a questão da preliminar de nulidade arguida confunde-se com o próprio mérito, posto que houve a clara motivação e devida fundamentação dos valores lançados. O CARF tem adotado esta mesma linha de raciocínio:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011 NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO.

É válido o despacho decisório proferido pela Autoridade Administrativa, nos termos das normas vigentes, **cujo fundamento permitiu ao contribuinte exercer o seu direito de defesa. (...)**

(Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção, decisão 3301-010.226 proferida em 25.05.2021 (processo 10880.945041/2013-45), com a Relatoria da Conselheira Liziane Angelotti Meira). (Grifei)

O Superior Tribunal de Justiça tem posicionamento em que preliminares da contestação que se confundem com o mérito da demanda devem com este ser examinada (STJ. RECURSO ESPECIAL Nº 1.359.501 - SP (2011/0265353-9), Relator: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Data de Julgamento: 18/02/2016, T3 - TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 23/02/2016).

Aqui me parece que a análise do mérito irá definir os aspectos primordiais, os quais fazem fronteira estreita com a preliminar arguida pela Recorrente e, conseqüentemente, ao correto enquadramento dos valores ora debatidos.

Voto por rejeitar a preliminar.

### **III – MÉRITO**

#### **1. DO VALOR DO CRÉDITO**

A Recorrente aduziu que o julgador de piso não comprovou os equívocos arguidos e, por esta razão, deixou de apreciar o ponto fulcral, pois a decisão está desassistida de razão na medida em que a então Impugnante, indicou, expressamente que a documentação comprobatória estava em poder do Fisco, afinal, trata-se das mesmas informações utilizadas para fazer a equivocada apuração fiscal. Desse modo, apresentou crédito total de R\$ 3.303.339,13 conquanto que a RFB apurou o valor de R\$ 3.184.664,88, restando, portanto, uma diferença de R\$ 118.674,25.

Por sua vez, quanto a diferença do valor do crédito, a DRJ relatou que a manifestante alegou tratar-se de vários ajustes de crédito e outras diferenças não consideradas pela fiscalização, conforme planilhas anexadas. Entretanto, além das planilhas, a contribuinte não comprovou documentalmente a ocorrência desses eventos, tampouco a sua contabilização. Assim, não há como aceitar tal alegação.

Vejamos.

Compulsando os autos, constata-se no Parecer nº 8-2016/SAORT-DRF Blumenau/SC, de 16 de março de 2016 (fls. 107-113) que o procedimento fiscal teve embasamento nas notas fiscais de aquisição e de saídas. Verificadas ambas as operações pelo Agente Fiscal, no tocante às saídas, houve a constatação de que em todas as notas fiscais de venda emitidas no 3º Trimestre de 2014, a Recorrente não fez menção a qualquer processo produtivo básico, muito menos aos atos (Portarias) que os teriam aprovado.

É de cediço que o direito deve ser comprovado por aquele que o reclama. Da mesma forma, que o processo administrativo foca a busca da verdade material, admite-se a relativização do princípio da preclusão, em observância ao princípio da verdade material.

A questão de o ônus da prova caber ao Contribuinte é tema pacífico neste CARF, em especial quando se trata de pedido de restituição/compensação.

Veja-se:

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito. (Decisão 3003-001.349, publicação 27.10.2020).

A possibilidade de inversão do ônus da prova em situações peculiares não exime o contribuinte de apresentar elementos mínimos que justifiquem a respectiva inversão, sob pena de invalidação do artigo 16 do Dec. 70.235/72. (Decisão 3002-002.650, publicação 04.05.2023).

Cabe ao interessado a prova dos fatos constitutivos de seu direito em pedido de repetição de indébito/ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação. A mera apresentação de DCTF retificadora, desacompanhada de provas quanto ao valor retificado, não tem o condão de reverter o ônus da prova. (Decisão 9303-008.680, publicação 04.07.2019).

O Código de Processo Civil (CPC), de aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário, determina, em seu art. 373, I, que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito. O pedido de restituição ou compensação (PER/DCOMP) apresentado desacompanhado de provas deve ser indeferido. (Decisão 9303-012.985, publicação 10.06.2022).

No caso sob análise, verifica-se que a Recorrente não logrou comprovar o seu direito, embora tenha sido intimada a fazê-lo. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito, cabendo ao interessado a prova dos fatos constitutivos de seu direito em pedido de repetição de indébito/ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação.

Voto por não dar provimento a este ponto.

## **2. DO DIREITO À REDUÇÃO DE ALÍQUOTA PREVISTA NO ART. 28, VII, DA LEI 11.196/2005**

Resume-se a lide em definir se o Recorrente detém a condição para usufruir da redução a zero (0%) do produto tipo *smartphone* classificados na posição 8517.12.31 da TIPI, em razão de disposição legal, na forma concedida pela Lei nº 11.196/2005.

De acordo com a Recorrente o crédito foi constituído em razão do entendimento de que é inaplicável a redução da alíquota à zero às suas operações, nos termos da Lei n. 11.196/2005, à vista do disposto no Decreto n. 5.602/2005, com as alterações introduzidas pelos Decretos nº 7.715/2012 e 7.981/2013, regulamentou o art. 28 da Lei n. 11.196/2005, parágrafo único do artigo 2ª.

Para a Recorrente, em que pese o julgador tratá-la como produtora de *smartphones* ao impor-lhe a necessidade de ter um PPB aprovado, é inegável que em toda a exposição que embasa a decisão, o dispositivo legal motivador do Fisco é tratado e admitido como obrigação acessória. No presente caso, a citação em nota fiscal da expressão: “Produto fabricado conforme processo produtivo básico”, com a especificação do ato que aprova o processo produtivo básico respectivo, não passa de mera formalidade facilitadora de controle e cuja ausência não compromete o benefício na forma e condições estabelecidas pela Lei nº 11.196/2005, art. 28, VII.

Para a DRJ08 (fls. 193), sem a existência do ato do Poder Executivo que aprovou o processo produtivo a redução a zero das alíquotas não pode vigorar, pois o cumprimento do PPB funciona como uma espécie de contrapartida da empresa ao recebimento do benefício fiscal, de modo que este não se caracterize como um fim em si mesmo, mas sim esteja voltado ao fortalecimento da indústria brasileira de informática e/ou de telecomunicações. Assim, a especificação nos documentos fiscais do ato dos ministérios que aprovou o processo produtivo é condição essencial para fruição do benefício fiscal. Sem essa informação, o Fisco não pode confirmar a utilização do processo utilizado pela contribuinte de modo a que tenha o direito de comercializar os bens com alíquota zero e poder se ressarcir das contribuições contidas nas mercadorias adquiridas.

## 2.1 Da Legislação

A Lei nº 11.196/2005 instituiu o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras – RECAP. Em seu art. 28, a lei tratou do Programa de Inclusão Digital, reduzindo a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre a receita bruta de venda a varejo, dentre vários outros, para telefones portáteis de redes celulares que possibilitem o acesso à internet em alta velocidade do tipo *smartphone* classificados na posição 8517.12.31 da Tipi, produzidos no País conforme processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo. Inobstante a lei tenha sido modificada pela Lei nº 13.241/2015, a lei anterior vigeu à época dos fatos geradores ora analisados.

### Lei nº 11.196/2005

Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre a receita bruta de venda a varejo.  
(...)

VII - telefones portáteis de redes celulares que possibilitem o acesso à internet em alta velocidade do tipo *smartphone* classificados na posição 8517.12.31 da Tipi, produzidos no País conforme processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo;

(...)

§ 1º Os produtos de que trata este artigo atenderão aos termos e condições estabelecidos em regulamento, inclusive quanto ao valor e especificações técnicas.

(...)

§ 4º Nas notas fiscais emitidas pelo produtor, pelo atacadista e pelo varejista relativas à venda dos produtos de que tratam os incisos I, II, III e VI do caput, deverá constar a expressão “Produto fabricado conforme processo produtivo básico”, com a especificação do ato que aprova o processo produtivo básico respectivo. (Grifei)

### Decreto nº 5.602/2005

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, a varejo, de:

(...)

VII - telefones portáteis de redes celulares que possibilitem o acesso à Internet em alta velocidade do tipo *smartphone* classificados na posição 8517.12.31 da TIPI, que obedeçam aos requisitos técnicos constantes de ato do Ministro de Estado das Comunicações;

Art. 2º-A. No caso dos incisos I, II, III, VI e VII do caput do art. 1º e observado o disposto no art. 2º, a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS alcança somente os bens produzidos no País conforme processo produtivo básico estabelecido em ato conjunto dos Ministérios do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, e da Ciência, Tecnologia e Inovação.

Parágrafo único. Nas notas fiscais emitidas pelo produtor, pelo atacadista e pelo varejista relativas às vendas dos produtos de que trata o caput, deverá constar a expressão “Produto fabricado conforme processo produtivo básico”, com a especificação do ato que aprova o processo produtivo básico respectivo. (...)

## **2.2 Da análise da Legislação**

Da transcrição das regras acima, pode-se auferir:

- i) O art. 28 da Lei nº 11.196/2005, inciso VII, reduziu a zero as alíquotas do PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre a receita bruta de venda a varejo de telefones portáteis do tipo *smartphone classificados na posição 8517.12.31 da Tipi, produzidos no País* conforme processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo;
- ii) O § 1º do art. 28 da mesma lei, determinou que os produtos beneficiados aos termos e condições estabelecidos *em regulamento, inclusive quanto ao valor e especificações técnicas*.
- iii) O § 4º do art. 28 da mesma lei determinou que as notas fiscais emitidas pelo produtor, pelo atacadista e pelo varejista relativas à venda dos produtos beneficiados, de que tratam os incisos I, II, III e VI do caput, deverá constar a expressão “Produto fabricado conforme processo produtivo básico”, com a especificação do ato que aprova o processo.

Assim, a Lei nº 11.196/2005 não incluiu no § 4º do art. 28 o item VII (aparelhos portáteis do tipo *smartphone classificados na posição 8517.12.31*), ou seja, a obrigatoriedade de constar na nota de venda a expressão “produto fabricado conforme o processo produtivo básico” para os aparelhos tipo *smartphones*. A princípio, em análise preliminar, poderia se argumentar que a obrigação não se aplica ao produto citado.

Contudo, o comando do § 1º do art. 28 da mesma Lei, é claro quando determinou que os produtos beneficiados aos termos e condições estabelecidos *em regulamento, inclusive quanto ao valor e especificações técnicas*.

A regulamentação deu-se pelo Decreto nº 5.602/2005. No art. 1º, basicamente repetiu os termos da Lei nº 11.196/2005, reduzindo a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de produtos citados, dentre eles, telefones portáteis tipo *smartphone classificados na posição 8517.12.31 da TIPI*, descrito no VII.

O art. 2º-A (redação dada pelo Decreto nº 7.981/2013), referiu-se aos incisos I, II, III, VI e VII do caput do art. 1º. Assim, determinou que a redução a zero das alíquotas das contribuições de telefones portáteis tipo *smartphone classificados na posição 8517.12.31* (inciso VII do caput do art. 1º do Decreto nº 5.602/2005) alcança somente os bens produzidos no País conforme processo produtivo básico.

O parágrafo único do referido artigo 2º-A, especificou que nas notas fiscais emitidas pelo produtor, pelo atacadista e pelo varejista relativas às vendas dos produtos de que trata

o *caput*, deverá constar a expressão “Produto fabricado conforme processo produtivo básico”, com a especificação do ato que aprova o processo produtivo básico respectivo.

### 2.3 Da obrigatoriedade do CARF para aplicar a Legislação

O artigo 26-A ao Decreto nº 70.235, de 1972, que trata do processo administrativo fiscal, estabeleceu as hipóteses de vedação aos órgãos de julgamento administrativo para afastar ou deixar de observar normas jurídicas, bem como as exceções.

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, *fica vedado* aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo *não se aplica* aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – Que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – Que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

O tema foi objeto de Súmula Vinculante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: SÚMULA CARF Nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

O art. 96 do Código Tributário Nacional explicitou o âmbito da expressão "legislação tributária", compreendendo as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Deste modo, os Decretos integram a legislação tributária e gozam da presunção de legalidade e constitucionalidade, devendo ser observadas administrativamente, salvo quando incluídas nas hipóteses de que trata o Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, que consolidou normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais.

## 2.4 Da interpretação de benefícios fiscais

De acordo com o art. 111 do Código Tributário Nacional, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - Suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - Outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

A doutrina de Heleno Tavares Torres<sup>1</sup> explicita a compreensão do art. 111, do CTN:

Ao assim determinar, o legislador empregou uma locução imperativa com sentido de ordenar um comando a ser seguido, sem dar opções à aplicação de interpretação diversa da indicada no enunciado. O modelo de *interpretação especificadora* pretende dirigir a aplicação dos incentivos nos limites entabulados pelo legislador, sem restrição ou ampliação, conforme o valor da certeza.

De acordo com o Parecer, de fls. 107/113, a contribuinte realiza comércio varejista de equipamentos de telefonia e comunicação, principalmente por meio do seu sítio na internet. A análise presente não se debruça sobre a questão de ser vendas a varejo ou atacado, mas unicamente sobre os termos legais estabelecidos na Lei nº 11.196/2005, onde constam os critérios para a obtenção do incentivo fiscal nas vendas dos produtos ali descritos.

## 2.5 Conclusão

Consta dos autos que a fiscalização não identificou no corpo das notas fiscais de vendas da Recorrente a expressão “Produto fabricado conforme processo produtivo básico e com tecnologia desenvolvida no País”. A Recorrente argumentou que o mero destaque na nota fiscal não representaria nada mais do que informação que facilitaria a fiscalização, sendo dispensável por se tratar de obrigação acessória que não deve se sobrepor à verdade dos fatos.

A interpretação do art. 111 do CTN é clara quanto ao modo de se avaliar benefícios fiscais. Ao caso concreto caberia, em alguma etapa do processo de fiscalização/impugnação, a comprovação dos critérios determinados pelo art. 28 da Lei nº 11.196/2005, no entanto, o que se constata no Parecer nº 8-2016/SAORT-DRF Blumenau/SC, de 16 de março de 2016 (fls. 107-113) as

<sup>1</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica*. Consultor Jurídico, 20.05.2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-20/consultor-tributario-interpretacao-literal-isencoes-garantia-seguranca-juridica/>. Acesso 03 de abril de 25.

operações da Recorrente examinadas pelo Agente Fiscal, no tocante às saídas, não há menção a qualquer processo produtivo básico, muito menos aos atos (Portarias) que os teriam aprovado.

A DRJ08 destacou que a Recorrente teve oportunidade de apresentar tais documentos em sua manifestação de inconformidade, comprovando assim a verdade dos fatos, movimento que certamente traria aos autos elementos para uma análise correta do benefício fiscal, que Recorrente diz possuir o devido enquadramento.

No entanto, não houve a comprovação dos elementos exigidos na Lei nº 11.196/2005 de modo a caracterizar a aplicação do benefício ali previsto.

Os requisitos legais para a fruição da alíquota zero estão bem evidenciados na Lei nº 11.196/2005 e, mesmo não estando descritos nas notas fiscais de vendas, caso a Recorrente tivesse comprovado tratar-se de produtos cujo enquadramento corresponde a hipótese da Lei, estaríamos diante de um cenário mais favorável à sua tese.

Por todo o exposto, entendo que não cabe razão à Recorrente.

Voto por não dar provimento a este ponto.

#### **IV – DISPOSITIVO**

Voto pelo não provimento do Recurso Voluntário.

É como voto.

Francisca das Chagas Lemos.