



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13971.720927/2016-08</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3302-015.441 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de dezembro 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

AUTO DE INFRAÇÃO PARA COBRANÇA DE COMPENSAÇÕES NÃO HOMOLOGADAS.

Sendo negado provimento ao recurso voluntário que discutia o direito de crédito objeto das compensações não homologadas, deve ser mantido o Auto de Infração respectivo. Isso em razão da conexão existente entre os processos administrativos.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencida a Conselheira Francisca das Chagas Lemos (relatora). Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Louise Lerina Fialho.

*Assinado Digitalmente*

**Francisca das Chagas Lemos** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Louise Lerina Fialho** – Redatora Designada

*Assinado Digitalmente*

**Lázaro Antônio Souza Soares** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mario Sergio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto[a] integral), Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara, Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de **Auto de Infração**, para exigência de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, relativo ao mercado interno não tributado, apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao terceiro trimestre de 2014, com crédito tributário total de R\$ 1.481.791,45, até a data da lavratura do auto.

O Relatório Fiscal do Acórdão da DRJ08 (fls. 9-16), registrou os seguintes fatos:

- i) A contribuinte transmitiu o Pedido Eletrônico de Ressarcimento – PER, de suposto crédito da COFINS apurada no 3º trimestre de 2014, no valor de R\$ 2.604.952,14 (dois milhões, seiscentos e quatro mil, novecentos e cinquenta e dois reais e quatorze centavos), resultante de suas operações no mercado interno;
- ii) Em Despacho Decisório nº 41- 2016/SAORT-DRF Blumenau/SC, concluiu-se pelo não reconhecimento do direito creditório, indeferindo o pedido de ressarcimento e a consequente não homologação das declarações de compensação;
- iii) Em 24/02/2015, a empresa transmitiu arquivos retificadores da EFD-Contribuições, nos quais registrou para o 3º trimestre de 2014 bases de cálculo, contribuições e créditos ressarcíveis;
- iv) O crédito por ela pretendido teria origem na redução a 0 (zero) das alíquotas para o PIS e para a COFINS prevista no art. 28 da Lei nº 11.196/2005, com a redação dada pela Lei nº 12.715/2012 (PROGRAMA DE INCLUSÃO DIGITAL);
- v) Trata-se de um benefício fiscal em que o contribuinte se credita dos valores correspondentes às contribuições da COFINS incidentes nas aquisições das mercadorias que posteriormente serão revendidas com alíquota zero. Para isto, porém, deverá ela observar o que exige a legislação;

A fiscalização constatou que a Recorrente informou o crédito na ordem de R\$ 3.303.339,13, sendo constatado o valor de R\$ 3.184.664,88. Nas operações de saídas de

mercadorias, a Recorrente informou ter efetuado a venda de telefones do tipo “smartphone” classificados na posição 8517.12.31 da TIPI. Tais documentos não constam uma exigência legal para que a Recorrente se beneficiasse das saídas com alíquota zero, qual seja, o registro na nota fiscal de que o produto foi fabricado conforme processo produtivo básico e a especificação do ato que aprovou o Processo Produtivo Básico (PPB), definido pela Lei nº 8.387/91.

Deste modo, a Fiscalização refez a apuração da COFINS com base em uma aplicação linear da alíquota de 7,60%, obtendo uma contribuição devida para o período de R\$ 3.943.505,87, totalizando os seguintes valores:

- TABELA 5 -

Período	Base de Cálculo	COFINS Apurada	Créditos Descontados	COFINS a Pagar
07/2014	19.503.876,03	1.482.294,58	1.281.129,69	201.164,89
08/2014	17.365.599,82	1.319.785,59	1.194.156,41	125.629,18
09/2014	15.018.759,34	1.141.425,71	709.378,79	432.046,92
<b>Total do Trimestre</b>	<b>51.888.235,19</b>	<b>3.943.505,87</b>	<b>3.184.664,88</b>	<b>758.840,99</b>

Portanto, a Fiscalização conclui pela inexistência do direito creditório pleiteado, constatando-se, ao invés disto, a insuficiência de recolhimentos da COFINS nos meses de julho a setembro de 2014, no montante 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 (DRJ/08), em **Acórdão 108-035.260**, de 09.02.2023, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório, nos seguintes termos:

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.

APRECIAÇÃO 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 15/02/2023, a Recorrente apresentou em 16/03/2023, **Recurso Voluntário** em que argumentou que o crédito acumulado e utilizado nas DECOMPs é resultantes da sua própria atividade, que é varejista de produtos elencados no artigo 28, VII da Lei nº 11.196/2005, na redação dada pela Lei nº 12.715/2012 que, por força desse dispositivo, gozam da redução à zero das alíquotas do PIS 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, ocorreu o equívoco que enseja a nulidade, pelo entendimento da obrigatoriedade da menção do PPB e seu número em anotações nas notas fiscais.

NO MÉRITO, suscitou 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. Disse que na forma escrituração fiscal transmitida à RFB, o valor do crédito fiscal é de R\$ 3.303.339,13 e que a RFB apurou, conforme consta do Parecer, o valor de R\$ 3.184.664,88, restando, portanto, uma diferença de R\$ 118.674,25.

Ocorre que 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.

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

Do ponto de vista da Recorrente, o ponto central é definir o que seja condição para usufruir da redução a zero (0%) da alíquota das contribuições sociais ao PIS/Pasep e à COFINS na forma concedida pela Lei nº 11.196/2005.

Destacou que 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.

O crédito foi constituído em razão (motivação) do entendimento de que é inaplicável a redução da alíquota à zero, nos termos da Lei n. 11.196/2005, à vista do disposto no Decreto nº 5.602/2005, com as alterações introduzidas pelos Decretos nº 7.715/2012 e nº 7.981/2013, que regulamentou o art. 28 da Lei n. 11.196/2005.

Em que pese o julgador tratar a ora Recorrente como produtora de *smartphones* ao impor-lhe a necessidade de ter um PPB aprovado, é inegável que a obrigação do dispositivo legal motivador da decisão é admitida como obrigação acessória.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira Francisca das Chagas Lemos, Relatora.

### I - ADMISSIBILIDADE

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

### II – PRELIMINARES

#### 1. ERRO DE MOTIVAÇÃO

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, fundamentando o julgamento em motivação que seria atribuída ao produtor dos equipamentos, o que não é o caso. Ao tratar a Recorrente como sendo a empresa produtora (indústria) dos *smartphones* e não como comerciante varejista, o equívoco de motivação enseja a nulidade, não se aplicando ao caso a obrigatoriedade da menção do Processo Produtivo Básico (PPB) e seu número em anotações nas notas fiscais.

Os vícios materiais apontados seriam relacionados à aplicação da norma tributária (regra matriz – base de cálculo e alíquota) ou em erro de motivação por confusão de sua condição de comércio varejista.

Passo a análise.

Ao tratar de nulidades, Marcos Vinicius Neder e Thais De Laurentiis<sup>1</sup> ponderam que:

<sup>1</sup> NEDER, Marcos Vinicius. LAURENTIIS, Thais De. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 4ª. Ed. São Paulo, SP: EDDA, 22023, p. 645.

Nesse contexto, as nulidades podem ser formais em que o defeito é na aplicação da norma processual (obediências aos pressupostos, requisitos e condições dos atos previstos em lei) ou na produção e valoração da prova no processo. Neste último, o julgador deve examinar a formação (licitude) e o ingresso da prova (legitimidade) no processo, bem como os meios de prova. a valoração da prova, as regras de ônus da prova, contraditório etc.

As nulidades podem se referir também à vícios materiais relacionados à aplicação da norma tributária (examinar a adequação do preceito legal no caso sub judice) em que os defeitos do ato surgem em razão da errônea aplicação da regra matriz de incidência (aspectos: material, temporal, espacial, pessoal, quantitativo) bem como na ignorância ou num falso convencimento sobre a existência do fato (erro de fato).

Em outras palavras, enquanto o vício formal diz respeito aos requisitos procedimentais de exteriorização do ato administrativo, o vício material é de respeito a seu conteúdo.” (Grifei).

Pode-se constatar a convicção e motivação que levaram a Fiscalização a decidir pela não homologação do PER/DCOMP sob análise, em que houve o descritivo do processamento, a análise das informações fornecidas, da legislação aplicável. Após, a Autoridade Fiscal indicou e fundamentou decisão.

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 nulidade quando se trata de ato vinculado, como é o caso presente.

De outro lado, o recurso destacou a ocorrência de erro de motivação por confusão de sua condição de comércio varejista. A tese da Recorrente é no sentido da existência de vícios materiais relacionados à aplicação da norma tributária (regra matriz – base de cálculo e alíquota) ou em um falso convencimento sobre a existência de fato, partindo-se de averiguação superficial, a qual não teria considerado os elementos essenciais de seu processo produtivo.

A questão da preliminar de nulidade arguida confunde-se com o próprio mérito. 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. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO CAUTELAR. ADMINISTRADORA DE PLANO DE SAÚDE. SERVIÇOS DE COBRANÇA E REPASSE DE MENSALIDADES. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS. DECISÃO SANEADORA. QUESTÕES DE ORDEM PÚBLICA.

1. Não se considera sem fundamentação a decisão que, de forma sucinta, aprecia as questões próprias do despacho saneador.

2. As matérias de ordem pública decididas por ocasião do despacho saneador não precluem, podendo ser suscitadas na apelação, ainda que a parte não tenha interposto o recurso de agravo.

**3. As preliminares da contestação que se confundem com o mérito da demanda devem com este ser examinadas.**

4. Recurso especial desprovido. (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). (Grifei)

A análise do mérito irá definir os aspectos do apelo preliminar da Recorrente.

Voto pelo não conhecimento desta preliminar.

### III – DO DIREITO: MÉRITO

#### 1. DO VALOR DO CRÉDITO

A Recorrente protestou acerca do valor do crédito, em diferença de R\$ 118.674,18. Aduziu que o julgador de piso não comprovou os equívocos arguidos e, por esta razão, deixou de apreciar o ponto fulcral. Afirmou que a documentação comprobatória estava em poder do Fisco, tratando-se das mesmas informações utilizadas para fazer a apuração fiscal.

Diz ter apresentado planilhas em que especificou cada um dos equívocos cometidos pelo Fiscal e os documentos correspondentes. Apresentou crédito total de R\$ 3.303.339,13, enquanto a RFB apurou o valor de R\$ 3.184.664,88.

Compulsado os autos, às fls. 15, consta do Relatório que foi efetuado o confronto com os valores de que se creditou a contribuinte nas aquisições de mercadorias para revenda, que no presente caso, compreende valores a pagar pela empresa, já que os créditos se mostraram insuficientes frente às contribuições apuradas.

Assim, ao refazer a apuração do crédito, a autoridade fiscal identificou um débito de COFINS no valor de R\$ 758.840,99, lançado de ofício por meio do presente auto de infração. Reclamou que o Fisco não solicitou nenhum documento por ocasião da constituição do crédito tributário; o fez, com base, exatamente, nos mesmos documentos que, na impugnação, foram objeto do demonstrativo dos ajustes.

Colacionou quadro demonstrativo às fls. 195, referindo-se a ajustes e documentos lançados em campos de seus demonstrativos fiscais, com respectivos códigos CFOP. Alegou que houve, inclusive, o reconhecimento de crédito no valor de R\$ 95.814,67 e cujo valor não foi creditado pela Impugnante, ora Recorrente.

A Recorrente afirmou que o Fisco, diante da divergência e sabedor das nuances que ocorrem nas escriturações, deveria ter solicitado esclarecimentos ou diligenciado, a fim de agir dentro dos princípios da legalidade e eficiência. Citou jurisprudência deste Colegiado a favor de sua tese.

Por seu lado, quanto a diferença do valor do crédito, a DRJ/08 relatou que a Recorrente alegou tratar-se de vários ajustes de crédito e outras diferenças não consideradas pela fiscalização, entretanto, além das planilhas, não comprovou documentalmente a ocorrência de tais eventos, tampouco a sua contabilização, motivo pelo qual não foram acatadas as suas alegações.

Neste ponto, a Recorrente alegou não ter sido intimada para justificar suas razões, afirmando que a documentação estava disponível com a Fiscalização.

Passo a análise.

Quanto a diferença do valor do crédito, a DRJ/08 relatou que a Recorrente alegou tratar-se de vários ajustes de crédito e outras diferenças não consideradas pela fiscalização, entretanto, além das planilhas, não comprovou documentalmente a ocorrência de tais eventos, tampouco a sua contabilização, motivo pelo qual não foram acatadas as suas alegações.

No entanto, por se tratar de Auto de Infração, tem-se que a prova deve ser da Fiscalização, em vista do lançamento de atividade administrativa possuir natureza vinculada, expressamente apontando pelo parágrafo único do art. 142 do CTN.

De acordo com Marcos Vinicius Neder e Thais De Laurentiis<sup>2</sup>, existem diferenças entre os ritos específico e geral, da compensação e do lançamento de ofício, dos processos que se

---

<sup>2</sup> NEDER, Marcos Vinicius. DE LAURENTIIS, Thais. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 4ª. Ed., São Paulo, SP, Edda, 2023, p. 109.

originam em razão dos pleitos do contribuinte (ex. restituição, ressarcimento, compensação de tributos):

**Assim, é possível, a partir da identificação da origem do ato administrativo impugnado, constatar, no âmbito tributário, duas espécies de processos administrativos regulados pelo Decreto nº 70.235/72, ou seja, aqueles que se originam da interposição de impugnação ao lançamento fiscal e outros que decorrem de questionamentos contra o indeferimento de pleito do contribuinte.** (NEDER, Marcos Vinicius. DE LAURENTIIS, Thais. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. 4ª. Ed., São Paulo, SP, Edda, 2023, p. 109). (Grifei)

A exigência de crédito tributário ora analisado (Auto de Infração) e o pedido de compensação, objeto de outro processo, fundamentados em fatos idênticos, no entanto, tomaram rumos diferentes após o indeferimento parcial de determinado valor requerido inicialmente.

A DRJ08 destacou (fls. 170) que a autoridade poderia ter intimado a manifestante a apresentar a especificação do ato em questão, mas como não o fez, cabia à contribuinte fazê-lo na fase impugnatória, uma vez que, como mencionado, o ônus da comprovação da existência do direito ao crédito é exclusivamente seu.

Em se tratando de atuação, caberia à autoridade fiscalizadora adotar os critérios legais aplicáveis ao caso, sendo um dos fundamentos básicos é buscar a verdade material, buscando provas para o embasamento e certeza da exigência fiscal.

São quatro os atributos do lançamento, na doutrina de Regina Helena Costa<sup>3</sup>: Presunção de legalidade ou de legitimidade, e de veracidade; tipicidade; imperatividade e autoexecutoriedade. Veja-se a importância da tipicidade e da natureza plenamente vinculada.

Nos termos do que foi alertado na decisão da DRJ08, a fiscalização deveria ter diligenciado para obter comprovação de que a Recorrente possui ou não os critérios exigidos em lei, e não tendo executado tal providência, não oportunizou, devidamente, a ampla defesa e contraditória à Recorrente, pelo que se deve aplicar a nulidade do lançamento. Este CARF tem adotado o direcionamento de que compete ao Fisco a prova nos casos de lançamento tributário.

Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 1999 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

Compete ao Fisco, como regra geral, a prova da ocorrência do fato gerador tributário, reunindo os elementos caracterizadores da infração indicada no auto de infração. Recurso de Ofício Negado. (Decisão 101-96.824, data 26.06.2008, 1º CC, 1ª. Câmara, Aloysio José Percínio da Silva).

<sup>3</sup> COSTA, Regina Helena. Código Tributário Nacional e sua moldura Constitucional. 4ª. Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2024, p. 343-344.

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Ano-calendário: 1997 RETENÇÃO NA FONTE. ÔNUS DA PROVA. LIVROS COMERCIAIS. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE. VALORES RECOLHIDOS. CANCELAMENTO DA AUTUAÇÃO.

Em se tratando de processo decorrente de auto de infração, cabe à fiscalização o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fiscal, sendo que os livros e escrituração contábil fazem prova em favor do Contribuinte. Assim, estando comprovadas por notas fiscais e os livros auditados (diário e razão) a retenção na fonte a título de COFINS, deve ser reconhecida a improcedência do lançamento tributário na medida em que abarcou valores já recolhidos via retenção pela fonte pagadora, nos termos do artigo 64 da Lei n. 9.430/96. (Decisão 3402-008.421, 2ª. TO, 4ª. Cam., 3ª. Seção, data 31.05.2021, Thais de Laurentiis Galkowicz).

Assim, me parece evidente que todo o processo transcorreu a partir do exame de pedidos protocolados pela ora Recorrente, e teve como fundamento para negativa do direito o fato de não haver nos documentos fiscais de venda as expressões formais que caracterizam o benefício fiscal, destacado pela autoridade *a quo*, ou seja, o processo produtivo básico e os atos (Portarias) que os teriam aprovado.

Não tendo ocorrido diligências para fins de busca da verdade material, pilar do procedimento administrativo, penso que restou prejudicado o lançamento, tendo a Recorrente enfatizado que demonstrou, item a item, as diferenças identificadas, glosadas/não admitidas pelo fato de que a documentação não foi suficiente, à ótica da fiscalização. No entanto, tratando-se de lançamento fiscal, o ônus da prova deverá ser do fisco, que deve ter a certeza de todos os fatos para efetuar a lavratura da exigência fiscal.

Cabe razão à Recorrente. Voto por dar provimento a este ponto.

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

O núcleo do debate gira em torno da definição de condições para usufruir da redução a zero (0%) da alíquota das contribuições sociais ao PIS/PASEP e à COFINS na forma concedida pelo art. 28 da Lei nº 11.196/2005, à vista do disposto no Decreto nº 5.602/2005, com as alterações introduzidas pelos Decretos nºs 7.715/2012 e 7.981/2013.

Para a DRJ08, a leitura dos dispositivos citados traduz com clareza que a fruição do benefício estaria condicionada a que o bem fosse produzido no País, por meio de processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo (PPB), bem como ato regulamentador da produção, e por fim, que as notas fiscais explicitassem essa característica, bem assim especificassem o ato que aprovou o processo respectivo.

Afirmou a DRJ08 que inobstante a obrigatoriedade de conter nas notas a informação de que o produto foi fabricado por meio de determinado processo até pode ser

considerada “formalidade”, uma vez que não está prevista em lei e seu descumprimento não descaracterizaria o processo em que foi produzido, contudo, a especificação do ato que aprovou o processo não é dispensável, “(...) pois se não for produzido por meio de um processo produtivo básico, aprovado pelos Ministérios do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Ciência, Tecnologia e Inovação, a empresa não pode gozar o benefício, pois não atende a um requisito legal fundamental do programa previsto em lei” (fls. 170).

E concluiu:

Com efeito, sem a existência do ato do Poder Executivo que aprovou o processo produtivo a redução a zero das alíquotas não pode vigorar, pois como exposto acima, **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. (Grifei)

Afirmou a DRJ08 (fls. 170) que a autoridade poderia ter intimado a manifestante a apresentar a especificação do ato em questão, mas como não o fez, cabia à contribuinte fazê-lo na fase impugnatória, uma vez que, como mencionado, o ônus da comprovação da existência do direito ao crédito é exclusivamente seu.

A Recorrente, de sua vez, afirmou que julgador a tratou como produtora de *smartphones* ao impor-lhe a necessidade de ter um PPB aprovado, sendo inegável que em toda a exposição que embasa a decisão, o dispositivo legal motivador do Fisco é tratado e admitido como obrigação acessória.

Afirmou a Recorrente às fls. 204 que “o Fisco se apegava à ausência de simples menção da expressão que dá conta da origem do produto e, em nenhum momento, contesta a origem dos mesmos”. No presente caso, na perspectiva da Recorrente, 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.

Passo a análise.

Inicialmente, destaco que em outra oportunidade em que fui relatora de processo que tratou da mesma matéria, tive entendimento diferente do que será concluído no presente

tópico. Primeiro, pela distinção da origem dos processos, ainda que exatamente da mesma matéria, aquele decorrente de indeferimento de pleito do contribuinte e este, cuja origem é impugnação a lançamento fiscal.

Em segundo, por uma análise hermenêutica que propiciou uma interpretação mais favorável ao contribuinte, na perspectiva da Lei Complementar nº 96/1998, no ponto em que tratou da articulação das leis, em especial, no princípio da unidade (art. 10 e 11), que prevê a leitura/redação com precisão e ordem lógica.

Feita a justificativa, analisarei o mérito.

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.

#### 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.

Art. 2º-B. No caso do inciso VIII do caput do art. 1º, e observado o disposto no inciso VIII do caput do art. 2º, a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS alcança somente os roteadores digitais desenvolvidos e produzidos no País conforme processo produtivo básico estabelecido em ato conjunto dos Ministros de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, e da Ciência, Tecnologia e Inovação. (Incluído pelo Decreto nº 7.981, de 2013)

§ 1º Para os fins do disposto no **caput**, consideram-se desenvolvidos no País os bens que obtiveram o reconhecimento desta condição conforme ato do Ministro de Estado da Ciência, Tecnologia e Inovação.

§ 2º 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 e com tecnologia desenvolvida no País”, acompanhada da especificação do ato que aprova o processo produtivo básico e do ato que reconhece o desenvolvimento tecnológico correspondente. (Incluído pelo Decreto nº 7.981, de 2013)

O Programa de Inclusão Digital, tratado no art. 18, reduziu a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre a receita bruta de venda a varejo, dentre 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.

Para a análise em curso, interessa o inciso VII, do art. 28 da Lei nº 11.196/2005, que tratou de 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.

Observo que a hermenêutica do art. 28 conduz a entendimentos importantes:

- i) O caput traz a regra geral, qual seja, a redução a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre a receita bruta de venda a varejo;
- ii) O produto sob análise, smartphone classificados na posição 8517.12.31 da Tipi, consta do art. 28, inciso VII;
- iii) O § 4º do art. 28 tratou da exigência formais que deverão constar nas notas fiscais emitidas pelo produtor, pelo atacadista e pelo varejista, relacionadas ao processo produtivo básico (PPB). Para o produto sob análise, não há referência para a obrigatoriedade.

A Lei Complementar nº 95, de 26.02.1998, dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, ao tratar da articulação e da redação das leis, estabeleceu que os textos legais serão articulados com observância, dentre outros, dos seguintes princípios (art. 10 da LC 95/98):

- I - A unidade básica de articulação será o artigo, indicado pela abreviatura "Art.", seguida de numeração ordinal até o nono e cardinal a partir deste;
- II - Os artigos desdobrar-se-ão em parágrafos ou em incisos; os parágrafos em incisos, os incisos em alíneas e as alíneas em itens; (...)

Segundo a LC nº 95/98, as disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica. Para obtenção da ordem lógica, a norma deverá reunir sob as categorias de agregação (subseção, seção, capítulo, título e livro) apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei.

Veja-se:

- Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:  
(...)  
III - para a obtenção de ordem lógica: (...)  
b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;  
c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida; (Grifei).

O Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, e o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras – RECAP, estabelecidos a partir da Lei nº 11.196/2005, representam

incentivos/benefícios fiscais em condições especiais de tributação eleitas pelo legislador. Tanto é assim, que em Mensagem nº783, de 21.11.2005<sup>4</sup>, a Advocacia-Geral da União manifestou-se pelo veto de dispositivo da lei, fundamentado da seguinte forma:

"Trata-se de norma que conflita com o princípio de legalidade estrita, na medida em que o art. 26 do projeto de lei de conversão manda observar o disposto no art. 27 acima transcrito que delega ao Poder Executivo a competência para dispor sobre matéria sujeita ao Princípio da Reserva Legal. Somente a lei é que poderia ampliar o benefício para essas pessoas jurídicas, bem como prorrogar os prazos de vigência dos incentivos. Nessa mesma linha o art. 150, § 6º da Constituição é expresso ao dispor que somente mediante lei específica é que se admite a concessão de incentivos ou benefícios fiscais."

O veto buscou exatamente impedir um conflito com o princípio da legalidade estrita, em face de previsão de delegação ao Poder Executivo para dispor sobre a matéria, destacando que somente a lei é que poderá ampliar ou prorrogar o benefício, pelo princípio da reserva legal.

A orientação se afina ao que dispõe o art. 111 do Código Tributário Nacional, com base no qual 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.

A doutrina de Heleno Tavares Torres<sup>5</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.** (Grifei).

Analisando o caso prático, nos termos do Relatório Fiscal (fls. 10), a Recorrente dedica-se preponderantemente ao comércio varejista especializado de equipamentos de telefonia e comunicação, com notório destaque na área de “e-commerce”, efetivando a comercialização de produtos através de sítio na internet sob o domínio [www.cissamagazine.com.br](http://www.cissamagazine.com.br).

<sup>4</sup> Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/Msg/Vep/VEP-0783-05.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/Msg/Vep/VEP-0783-05.htm); acesso em 03.12.2025.

<sup>5</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.

Ora, a motivação da lavratura do auto de infração (fls. 14) é exatamente a não identificação, no corpo das notas fiscais de vendas, da expressão “*produto fabricado conforme processo produtivo básico*”, acompanhada da especificação do ato que aprova o processo produtivo básico respectivo.

Me parece que o ponto fulcral reside exatamente aqui. Nos termos do Relatório Fiscal que compõe o Auto de Infração (fls. 9-100), tem-se o registro:

9. Dos dispositivos transcritos, depreende-se, pois, que os telefones do tipo “smartphone” classificados na posição 8517.12.31 da TIPI terão as alíquotas da COFINS reduzidas a 0 (zero) quando de sua comercialização no varejo, desde que sejam produzidos no país, tenham o seu valor de venda limitado a R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) e as correspondentes notas fiscais emitidas pelo varejista relativas às vendas dos produtos tragam a expressão “produto fabricado conforme processo produtivo básico”, acompanhada da especificação do ato que aprova o processo produtivo básico respectivo.

(...)

18. Logo, a obrigatoriedade de que nas notas fiscais emitidas pelo varejista conste a expressão “produto fabricado conforme processo produtivo básico” com a especificação da Portaria Interministerial do MDIC e MCTI que aprovou o processo produtivo básico respectivo constitui muito mais do que simples formalidade, pois implica a certificação da contrapartida ao incentivo fiscal concedido, sem a qual não pode a empresa dele se beneficiar. (Grifei).

Assim, como já destacado, o § 4º do art. 28 da Lei nº 11.196/2005 não exige que as notas fiscais emitidas, seja pelo produtor, pelo atacadista e pelo varejista, conste a expressão “Produto fabricado conforme processo produtivo básico”, com a especificação do ato que aprova o processo produtivo básico respectivo. A lei reservou tal disciplina apenas para a venda dos produtos de que tratam os incisos I, II, III e VI do caput do art. 28.

Este CARF analisou aspecto relacionado a glosa de incentivo fiscal, tendo decidido ser vedado adotar interpretação ampliativa que implique penalidade não prevista na lei, prestigiando a legalidade estrita.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ. BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO PELA SUDENE. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INOBSERVÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA DO INCENTIVO FISCAL. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. PROPORCIONALIDADE.

A mera ausência de informação do lucro da exploração na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) não constitui fundamento suficiente para a glosa do benefício fiscal de redução do IRPJ

concedido pela SUDENE. A exigência de cumprimento de obrigação acessória, ainda que prevista em norma infralegal e no Laudo Constitutivo, não pode implicar a suspensão da fruição automática do benefício, mesmo considerando a competência da RFB nas matérias de ordem tributária. A interpretação deve observar os princípios da legalidade, razoabilidade e proporcionalidade, evitando sanções desproporcionais. Nos termos do art. 9º, §5º, do Decreto nº 64.214/1969, somente as hipóteses expressamente previstas justificam a suspensão do benefício, sendo vedada interpretação ampliativa que implique penalidade não prevista em lei, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade estrita (CF, art. 150, I). Demonstrada a regularidade da Recorrente perante a SUDENE e a possibilidade de comprovação do lucro da exploração por outros meios, impõe-se o cancelamento da exigência fiscal. (Decisão 1302-007.408, 1ª. TO, 3ª. Cam. 1ª. Seção, data 24.07.2025, Natália Uchoa Brandao). (Grifei).

Não se escusa de analisar que o Decreto nº 5.602/2005, em seu art. 1º, inciso VII, tratou do produto 8517.12.31 da TIPI, inserindo no art. 2º que tal produto estaria na lista daqueles que devem observar o processo produtivo básico, coisa que a Lei que instituiu o benefício não fez. De fato, o princípio da legalidade é tratado no artigo 97 do CTN: ***“Somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, (...), e do seu sujeito passivo”***.

Assim, nos termos da lei instituidora do benefício, não há a obrigatoriedade de indicação na nota fiscal de venda dos critérios constantes do § 4º do art. 28, da Lei nº 11.196/2005.

Penso que a razão está com a Recorrente.

Por todo o exposto, voto pela reversão da glosa, dando provimento ao apelo da Recorrente neste ponto.

#### **IV – DISPOSITIVO**

Voto por conhecer do Recurso, afastando a preliminar e, no mérito, em dar provimento do Recurso Voluntário.

É como voto.

Francisca das Chagas Lemos.

#### **VOTO VENCEDOR**

Conselheira Louise Lerina Fialho, redatora designada.

O presente Auto de Infração é decorrente de compensações não homologadas, por ausência de comprovação de créditos de Cofins declarados em DCOMP's, apurados no regime de incidência não-cumulativa, referentes ao terceiro trimestre de 2014. Nesse sentido, cabe destacar que os referidos créditos são objeto de discussão no processo de nº 13971.720028/2016-05. Ocorre que, em 31 de julho de 2025, essa Turma entendeu por negar provimento ao Recurso Voluntário interposto pela contribuinte naquele processo.

Sendo assim, considerando que foi negado provimento ao recurso em que se discutia o direito creditório objeto das compensações não homologadas, deve ser mantido o Auto de Infração respectivo, tendo em vista que o crédito apontado pela contribuinte se mostrou insuficiente frente aos débitos por ela declarados.

Veja-se que em caso semelhante (Acórdão nº 3402-011.070, julgado em 28 de setembro de 2023) o entendimento deste Colegiado foi nesse mesmo sentido, isto é, de atribuir ao auto de infração o mesmo resultado do julgamento do processo em que se discute o direito creditório, objeto das compensações não homologadas. Isso, em decorrência da conexão existente entre ambos os processos:

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

Período de apuração: 01/12/2000 a 31/12/2001

AUTO DE INFRAÇÃO PARA COBRANÇA DE COMPENSAÇÕES NÃO HOMOLOGADAS.

Sendo julgado procedente o recurso sobre as compensações não homologadas, e verificado que o crédito disponível era suficiente para a compensação integral do tributo lançado, deve ser cancelado o Auto de Infração respectivo.

Diante disso, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Louise Lerina Fialho**