



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13502.720707/2012-79
ACÓRDÃO	3101-004.173 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FONTE D'VIDA INDUSTRIA E COMERCIO DE AGUAS MINERAIS E BEBIDAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2009

INDUSTRIALIZAÇÃO DE ÁGUA MINERAL NATURAL. REGIME CUMULATIVO.
REGIME GERAL OU ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO.

Ainda que submetida ao regime de apuração cumulativa do PIS, a pessoa jurídica que procede à industrialização de produtos classificados no código 22.01 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados sujeita-se ao regime geral ou, por opção, ao regime especial de tributação previstos nos arts. 58-A a 58-U da Lei n.º 10.833/2003. Trata-se de opção do legislador da época dos fatos em não excetuar a materialidade da contribuição para a água mineral natural.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2009

INDUSTRIALIZAÇÃO DE ÁGUA MINERAL NATURAL. REGIME CUMULATIVO.
REGIME GERAL OU ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO.

Ainda que submetida ao regime de apuração cumulativa da COFINS, a pessoa jurídica que procede à industrialização de produtos classificados no código 22.01 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados sujeita-se ao regime geral ou, por opção, ao regime especial de tributação previstos nos arts. 58-A a 58-U da Lei n.º 10.833/2003. Trata-se de opção do legislador da época dos fatos em não excetuar a materialidade da contribuição para a água mineral natural.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges – Relatora

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Laura Baptista Borges, Luciana Ferreira Braga, Ramon Silva Cunha, Renan Gomes Rego, Sabrina Coutinho Barbosa e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão n.º 07-44.049 da 6ª Turma da DRJ/FNS, que julgou parcialmente procedente a impugnação protocolizada. O lançamento fiscal, na origem, tomou como base 2 infrações:

- Infração 01: falta de recolhimento das contribuições de PIS e COFINS sobre as “demais receitas”, tributadas respectivamente pelas alíquotas 0,65% e 3%; e
- Infração 02: apuração a menor das contribuições de PIS e COFINS sobre as receitas brutas, pela não utilização das alíquotas diferenciadas para bebidas, tributadas respectivamente pelas alíquotas 3,5% e 16,65%.

Apresentada a Impugnação, a DRJ julgou parcialmente procedente o pedido, cancelando a “Infração 01” e mantendo a “Infração 02”, conforme acórdão assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009

INDUSTRIALIZAÇÃO DE ÁGUA MINERAL NATURAL. REGIME CUMULATIVO. REGIME GERAL OU ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO.

Ainda que submetida ao regime de apuração cumulativa da Cofins, a pessoa jurídica que procede à industrialização de produtos classificados no código 22.01 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados sujeita-se ao regime geral ou, por opção, ao regime especial de tributação previstos nos arts. 58-A a 58-U da Lei nº 10.833, de 2003.

ICMS SOBRE COMPRAS. CRÉDITOS ESCRITURAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS. NÃO INCIDÊNCIA DE COFINS

Os créditos escriturais provenientes de ICMS sobre compras não estão abrangidos no conceito de Receita Bruta para fins de incidência da COFINS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009

INDUSTRIALIZAÇÃO DE ÁGUA MINERAL NATURAL. REGIME CUMULATIVO. REGIME GERAL OU ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO.

Ainda que submetida ao regime de apuração cumulativa do PIS, a pessoa jurídica que procede à industrialização de produtos classificados no código 22.01 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados sujeita-se ao regime geral ou, por opção, ao regime especial de tributação previstos nos arts. 58-A a 58-U da Lei nº 10.833, de 2003.

ICMS SOBRE COMPRAS. CRÉDITOS ESCRITURAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS. NÃO INCIDÊNCIA DE PIS

Os créditos escriturais provenientes de ICMS sobre compras não estão abrangidos no conceito de Receita Bruta para fins de incidência do PIS.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

NULIDADE. FALTA DE PROVAS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Afastam-se saldos contábeis credores da base de cálculo quando a instrução probatória, ônus da acusação, se revelar insuficiente, caracterizando nulidade de sua inclusão por cerceamento do direito de defesa.

Impugnação Procedente em Parte”

Irresignada, a Recorrente apresentou seu Recurso Voluntário, pedindo a reforma do acórdão recorrido, conforme seguintes tópicos recursais:

- 1) Da inaplicabilidade do regime de tributação do artigo 58-A e seguintes da Lei n.º 10.833/2003 ao caso concreto; e
- 2) Da natureza do regime de tributação previsto pelo artigo 58-A e seguintes da Lei n.º 10.833/2003.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Laura Baptista Borges**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual merece ser conhecido.

I - DA INAPLICABILIDADE DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DO ARTIGO 58-A E SEQUINTE DA LEI N.º 10.833/2003 AO CASO CONCRETO.

Em Recurso Voluntário, a Recorrente rebate o acórdão da DRJ ao argumentar que muito embora a Turma Julgadora tenha “se manifestado expressamente pela não incidência do IPI sobre a “água mineral natural”, produto comercializado pela Recorrente, esta concluiu pela manutenção da exigência, ao fundamento de que o referido produto supostamente não teria sido excluído pelo art. 58-A, razão pela qual o fato de este não ser tributável perante o IPI não lhe garante a não incidência do PIS/COFINS ora exigido”.

Argumenta que, quanto a interpretação do artigo 58-A, da Lei n.º 10.833/2003, o dispositivo aplicar-se-ia somente às atividades previstas no Código 22.01 que sejam efetivamente tributáveis. Como as águas minerais naturais não são tributadas pelo IPI, não cabe aplicar o regime diferenciado de PIS/COFINS.

A DRJ avaliou e decidiu o seguinte:

“A Impugnante se empenha enfaticamente em demonstrar que seu produto não se encontra inserido no campo de incidência do IPI, no que este relator concorda integralmente. De fato, o produto água mineral natural se classifica na TIPI, seção IV do Decreto 6006, de 28/12/2006, no código NCM 2201.10.00 EX 01 conforme abaixo reproduzido:

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
22.01	Águas, incluídas as águas minerais, naturais ou artificiais, e as águas gaseificadas, não adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes nem aromatizadas; gelo e neve.	
2201.10.00	-Águas minerais e águas gaseificadas	15
	Ex 01 - Águas minerais naturais	NT
2201.90.00	-Outros	NT

Desse modo, não há controvérsia quanto à não incidência de IPI sobre o produto, porém, o lançamento discutido no presente auto trata de contribuições, quais sejam, o PIS e a COFINS. É que no entendimento deste relator o fato de um produto ser não tributável perante o IPI não lhe garante a não incidência de outros tributos e contribuições.

Neste ponto, os artigos 58-A e seguintes que introduziram o regime de apuração "monofásico" a alguns produtos especificados no caput é bastante claro conforme observamos na reprodução abaixo:

(...)

Conforme se verifica, a menção ao código 22.01 está bastante clara e não menciona nenhuma exceção, pois o código raiz (22.01) está mencionado entre vírgulas.

*Com efeito, o art. 58-A e seguintes definiram que o produto classificado na TIPI sob o código NCM 2201.10.00 – Ex 01, em análise neste acórdão, podiam ser tributados por dois regimes (regime geral ou regime especial), conforme regulamentados pelo Decreto nº 6.707, de 2008, alterado pelo Decreto nº 6.904, de 2009, **sendo irrelevante, no caso, o sistema de apuração das contribuições sociais (cumulativo ou não-cumulativo).***

O primeiro regime denominado “Regime Geral”, que tem como matriz legal o art. 58-I da Lei nº 10.833, de 2003, está explicitado no Título I do Decreto supra mencionado, sendo que a Contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS eram calculadas sobre a receita bruta decorrente da venda desses produtos, aplicando-se as alíquotas previstas no art. 15 do referido Decreto (3,5% e 16,65%, respectivamente).

No segundo, denominado “Regime Especial”, que tem como matriz legal o art. 58-J da Lei nº 10.833, de 2003, com base no previsto no Título II do mesmo Decreto, utiliza-se para a Contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS as alíquotas de 2,5% e 11,9%, respectivamente, conforme definido nos incisos I e II do art. 26 do já citado Decreto.

Portanto, correto o lançamento fiscal que utilizou as alíquotas do denominado “Regime Geral”.”

Confira-se a redação do artigo 58-A, da Lei n.º 10.833/2003, vigente à época dos fatos:

“Art. 58-A. A Contribuição para o PIS/Pasep, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, a Cofins-Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI devidos pelos importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos classificados nos códigos 21.06.90.10 Ex 02, **22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do código 22.02.90.00, e 22.03, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – Tipi, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, **serão exigidos na forma dos arts. 58-B a 58-U desta Lei e nos demais dispositivos pertinentes da legislação em vigor.**” (meus grifos)**

A Recorrente esclareceu que o debate não trata da possibilidade de incidência do IPI, mas sim do fato de a legislação ter elegido a água mineral natural como produto “não tributado”, afastando a materialidade do imposto.

Assim como o acórdão recorrido e o tanto que alega a Recorrente, concordo pela não materialidade do IPI, no entanto, o fato de o produto não ser tributado pelo IPI isso não significa que também não o deverá ser pelas contribuições do PIS e da COFINS.

O legislador, para fins de definição da materialidade das contribuições, poderia ter criado uma exceção, como o fez para o código 22.02, mas não o fez para o item 22.01.

No meu convencimento, assim, não há dúvidas de que a água estava sim à época dos fatos tributada pelas alíquotas diferenciadas determinadas pela Lei n.º 10.833/2003, sendo certo que a não tributação pelo IPI não afasta a materialidade para fins de fato gerador de PIS e COFINS.

A Recorrente alega, ainda, que sua atividade é de extrema relevância social e que está onerada e equiparada a atividades extremamente supérfluas.

Nesse ponto, apesar de concordar com a Recorrente que seria incomparável a produção de água mineral com a de refrigerantes, por exemplo, certo é que foi uma opção do legislador à época dos fatos, o que me parece que foi solucionado com a publicação da Lei n.º 13.097/2015, que readequou a legislação para dar tratamento diferenciado a água mineral natural, conforme abaixo destaco:

“Art. 14. Observado o disposto nesta Lei, serão exigidos na forma da legislação aplicável à generalidade das pessoas jurídicas a Contribuição para o PIS/PASEP, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, a Contribuição para o PIS/PASEP-Importação, a COFINS-Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI devidos pelos importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização e comercialização dos produtos classificados nos seguintes códigos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011:

I - 2106.90.10 Ex 02;

II - 22.01, exceto os Ex 01 e Ex 02 do código 2201.10.00;

III - 22.02, exceto os Ex 01, Ex 02 e Ex 03 do código 2202.90.00; e

IV - 22.02.90.00 Ex 03 e 22.03.” (meus grifos)

Rejeito, portanto, as alegações da Recorrente.

II - DA NATUREZA DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO PREVISTO PELO ARTIGO 58-A E SEGUINTE DA LEI N.º 10.833/2003.

Sobre esse tópico, a DRJ decidiu da seguinte forma:

“Quanto à solicitada apropriação de créditos do regime não-cumulativo, observe-se que a pessoa jurídica tributada pelo imposto de renda com base no lucro presumido

*ou lucro arbitrado, está sujeita, obrigatoriamente, ao regime cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins, e no caso dos produtos classificados nos códigos e posições 22.01 da TIPI, aprovado pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, será tributada com base no regime geral de incidência (art. 3º do Decreto nº 6.707, de 2008) ou, opcionalmente, no regime especial (art. 22 do Decreto nº 6.707, de 2008), isto é, sempre **tributação concentrada (monofásica)**. O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Assim, não há que se falar em crédito por insumo, pois tal instituto se refere exclusivamente ao regime não-cumulativo.*

Com estas considerações afasto o pedido para reconhecimento de créditos de insumos. De se registrar ainda que tais alegações não vieram acompanhadas de documentos ou sequer indícios de prova dos supostos direitos de crédito por insumos.”

A Recorrente renova suas alegações, limitando-se a reproduzir argumentos já apresentados, sem qualquer aprofundamento, tampouco acompanhados de provas ou de efetiva impugnação aos fundamentos do acórdão proferido pela DRJ.

Sustenta a nulidade da autuação fiscal em razão de suposto equívoco na apuração do *quantum debeatur*, bem como a improcedência do lançamento, sob o argumento de que a Fiscalização teria deixado de considerar créditos a que faria jus, por estar, segundo defende, submetida ao regime não cumulativo, nos termos dos artigos 58-I, 58-R e 58-T da Lei nº 10.833/2003.

Por entender que a Recorrente não trouxe qualquer argumento capaz de afastar as razões do acórdão da DRJ e do lançamento fiscal, rejeito também essas alegações recursais.

III – DA CONCLUSÃO.

Ante o todo o exposto, voto por conhecer e negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges