MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**10935.734551/2020-35**
ACÓRDÃO	3102-002.910 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INAB - INDUSTRIA NACIONAL DE BEBIDAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

COFINS. PIS/PASEP. BEBIDAS FRIAS. VALORES MÍNIMOS FIXADOS PELA LEI Nº 13.097/15. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. OBSERVÂNCIA.

Os valores mínimos estabelecidos em função da classificação fiscal na Tipi, do tipo de produto e da capacidade do recipiente, conforme Anexo I da Lei nº 13.097/15, devem ser observados também na tributação das receitas decorrentes de industrialização por encomenda, por se tratar de regra geral aplicável a todas as operações, sem ressalvas.

COFINS. PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. POSSIBILIDADE. DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. OBSERVÂNCIA.

Estando a recorrente amparada por decisão judicial transitada em julgado, que lhe permitia excluir o ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS no período autuado, deve ser revisada a autuação para excluir o ICMS da base calculada das contribuições lançadas, em observância à decisão judicial.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se à Contribuição para o PIS o decidido sobre a Cofins, por se tratar de mesma matéria fática.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade da legislação tributária e, na parte conhecida, dar parcial provimento ao recurso para o fim de excluir o ICMS da base calculada das contribuições ao PIS e da COFINS objeto da autuação em debate, em observância à decisão judicial transitada em julgado.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jorge Luis Cabral, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Fabio Kirzner Ejchel, Larissa Cassia Favaro Boldrin (substituto[a] integral), Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06:

> *Trata o presente caso, de impugnação contra autuações lavradas em relação à Contribuição para o PIS e à Cofins referentes aos períodos de apuração do anos-calendário 2017, 2018 e 2019, por insuficiência de recolhimento:*

TIPO	OBRIGAÇÃO	DESCRIÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO	VALOR TOTAL (principal, multa e juros)
AI	PRINCIPAL	CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	4.565.902,65
AI	PRINCIPAL	COFINS	20.959.775,84

> *A autoridade tributária, por meio do Termo de Verificação Fiscal, fls. 82 a 92, relata os procedimentos adotados no curso do procedimento fiscal, apresenta a fundamentação legal utilizada para lavrar as autuações.*
>
> *Em síntese, os lançamentos efetuados decorrem da reapuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins após a verificação da divergência na aplicação das alíquotas ordinárias sobre a industrialização por encomenda de bebidas classificadas na NCM 22.03, conforme afirma a autoridade tributária, em desacordo com o estabelecido no art. 33 da Lei nº 13.097, de 2015, e art. 3º do Decreto nº 8.442, de 2015.*
>
> *A seguir, transcrevo a conclusão da análise realizada pela autoridade fiscal, conforme item 4.6 do TVF:*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

Ao término dos trabalhos, constatou a fiscalização que a contribuinte tributou produtos classificados no NCM 2203.0000 (cerveja e chope), comercializados e/ou industrializados, mediante aplicação das alíquotas regulares de 1,65% para o PIS/PASEP e 7,6% para a COFINS, indicadas pelo artigo 25, § 3º, da Lei nº 13.097/2015 e artigo 18 do Decreto nº 8.442/2005.

Entretanto, essa mesma Lei, em seu artigo 33, definiu também uma cláusula de exceção para os produtos classificados nesse código ao estabelecer que tais produtos deveriam observar as alíquotas específicas mínimas (reais por litro) constantes do ANEXO I, o que foi cumprido em relação ao IPI, mas não em relação às contribuições para o PIS/PASEP e COFINS.

As diferenças apuradas inicialmente pela fiscalização foram registradas, item a item, em planilha encaminhada à contribuinte para exame e esclarecimentos.

A resposta foi recebida, analisada e parcialmente acatada. A parte acatada corresponde ao ajuste de determinados registros, conforme detalhado acima, e que resultou, ao final, numa redução de R$ 23.786,08 nas diferenças apuradas originalmente do PIS/PASEP e de R$ 109.543,94 nas diferenças da COFINS. A parte não acatada corresponde às justificativas apresentadas pela não-observância das alíquotas mínimas previstas no artigo 33 da Lei nº 13.097/2015 e artigo 30 do Decreto nº 8.442/2005, conforme relatado.

Conclui-se, portanto, que a fiscalizada cometeu infração fiscal ao não tributar corretamente, em seu devido tempo, os citados produtos, sujeitando-se assim ao lançamento de ofício das diferenças apuradas, o que segue detalhado abaixo.

Em 14/09/2020, a contribuinte tomou ciência das autuações sofridas, por meio de seu domicílio tributário eletrônico, e, em 29/09/2020, protocolou impugnação, de fls. 2758 a 2852, para pleitear a improcedência das autuações sofridas. Em 07/02/2020, protocolou petição de juntada de novos documentos comprobatórios.

A seguir, transcrevemos trechos da impugnação de modo a sintetizar as alegações trazidas. Segundo a impugnante:

II DA TRIBUTAÇÃO ESPECIAL PARA BEBIDAS

(...)

Os referidos valores mínimos, não se aplicam a operação de remessa e retorno para industrialização por encomenda, mas sim e somente a venda de produto industrializado, pois estar-se-á diante de bases de cálculos e riquezas distintas. Ademais, a exigência de valores mínimos dissociados da base de Cálculo prevista na Constituição fere diversos dispositivos legais e Constitucionais, bem como princípios do direito Tributário, conforme a seguir se demonstrará.

III DA ESPECIFICIDADE DA OPERAÇÃO DE REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO SOB ENCOMENDA E DA POSSIBILIDADE DO CRÉDITO INFORMADO EM NOTA FISCAL PELO ENCOMENDANTE – AUSÊNCIA DE PREJUIZO AO FISCO.

(...)

Desta forma, é incontroverso nos autos administrativos, que a operação autuada não se se refere a venda de produto industrializado, mas sim de industrialização por encomenda.

Embora, o NCM do produto industrializado por encomenda, seja o mesmo do produto próprio fabricado e vendido pela INAB, tal fato não desnatura a real natureza da operação, as quais terão reflexos na aplicação da legislação em regência e se utilizam de códigos e estrutura específicos.

Justifica-se assim, a aplicação das alíquotas normais do PIS e COFINS, sem a aplicação de valores mínimos, pois a recorrente está no papel de prestadora de serviço de industrialização e somente cobra pelo serviço prestado, sem a inclusão dos insumos de produção.

(...)

Assim, quando o legislador quis mencionar um fato especifico para industrialização por encomenda o fez, conforme o parágrafo 3º, entretanto, não mencionou nada – sobre valores mínimos em relação a industrialização por encomenda caracterizando silêncio eloquente -, pois sua exigência na operação de remessa para industrialização não faz sentido lógico e matemático, uma vez que o encomendante da produção, tributará o PIS e COFINS de forma integral e com respeito a pauta mínima por ocasião da venda do produto.

(...)

IV AMPLIAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS – ESTABELECIMENTO DE VALORES MINIMOS DISSOCIADOS DA BASE DE CÁLCULO CONSTITUCIONAL - RECEITA OU FATURAMENTO – VIOLAÇÃO DIRETA DO ART. 195, INCISO I, LETRA "B" E ART. 110 do CTN.

(...)

V EXCLUSÃO DO ICMS - SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO, ILIQUIDEZ DO AUTO DE INFRAÇÃO – CALCULO INCORRETO – DESOBEDIENCIA A COMANDO JUDICIAL – ILIQUIDEZ E EXCESSO DE EXECUÇÃO/COBRANÇA.

(...)

VI PRINCÍPIO DA LEGALIDADE – AUTORIZAÇÃO PARA QUE O PODER EXECUTIVO ALTERE OS VALORES MÍNIMOS DO PIS E COFINS.

(...)

VIII DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E VALORES MINIMOS DISSOCIADOS DO FATURAMENTO OU RECEITA.

(...)

IX DA ILEGALIDADE MATERIAL DA PAUTA FISCAL – ESTIPULAÇÃO DE VALORES MINIMOS.

(...)

X DA APLICAÇÃO DO §2º DO ART. 62 DO REGIMENTO INTERNO DO CARF

Ao final, a impugnante requer que sejam julgados totalmente improcedentes os lançamentos tributários da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

É o relatório do necessário.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06, por meio do Acórdão nº 106-008.636, de 20 de janeiro de 2021, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS**
>
> Ano-calendário: 2017, 2018, 2019
>
> BEBIDAS FRIAS. VALORES MÍNIMOS CONFORME ALÍQUOTAS ESPECÍFICAS DEFINIDAS NA LEI Nº 13.097, DE 2015.
>
> Ficam estabelecidos valores mínimos da Cofins, em função da classificação fiscal na Tipi, do tipo de produto e da capacidade do recipiente, conforme Anexo I da Lei nº 13.097, de 2015.
>
> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**
>
> Ano-calendário: 2017, 2018, 2019
>
> BEBIDAS FRIAS. VALORES MÍNIMOS CONFORME ALÍQUOTAS ESPECÍFICAS DEFINIDAS NA LEI Nº 13.097, DE 2015.
>
> Ficam estabelecidos valores mínimos da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, em função da classificação fiscal na Tipi, do tipo de produto e da capacidade do recipiente, conforme Anexo I da Lei nº 13.097, de 2015.
>
> **Impugnação Improcedente**
>
> **Crédito Tributário Mantido**

A recorrente INAB - INDÚSTRIA NACIONAL DE BEBIDAS LTDA interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos na impugnação e pleiteando, em breve síntese, o seguinte:

> *Diante de todo exposto, vem pedir a esta r. Conselho Administrativo, que receba o presente recurso, pois tempestivo, em todos os seus termos, demonstrada a insubsistência e improcedência do Auto de Infração e decisão da respeitável DRJ, acolhendo os argumentos aqui articulados, no sentido de cancelar a ação fiscal, arquivando o procedimento, anulando os termos de infração e cancelando os créditos tributário dele decorrente.*
>
> *Requer a produção de todos os meios de prova em direito admissíveis.*

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues**, Relator.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

1 DA TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS DECORRENTES DE OPERAÇÕES DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA DOS PRODUTOS CLASSIFICADOS NA NCM 2203.0000 (CERVEJA E CHOPE) E DA APLICAÇÃO DOS VALORES MÍNIMOS

Conforme supra relatado, a fiscalização constatou que a recorrente submeteu as receitas decorrentes de operações de industrialização por encomenda dos produtos classificados na NCM 2203.0000 (cerveja e chope) às alíquotas regulares de 1,65% para as contribuições ao PIS/PASEP e 7,6% para a COFINS, nos termos do artigo 25, §3º, da Lei nº 13.097/2015. Entretanto, o artigo 33 da referida lei estabelece uma cláusula de exceção para os produtos classificados nesse código ao prescrever que tais produtos deveriam observar os valores mínimos (reais por litro) constantes do ANEXO I, o que foi observado pela empresa em relação ao IPI, mas não em relação às contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS.

Da mesma forma, o v. acórdão recorrido manteve a autuação, com base no entendimento de que "*[...] buscando-se fazer uma interpretação sistemática da Lei, há que se harmonizar o mandamento do §3º do art. 25 da Lei nº 13.097, com o disposto no art. 33 da Lei nº 13.097, de 2015, de modo a que, apesar da possibilidade de apurar a Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pelo emprego das alíquotas ad valorem previstas na Lei nº 11.051, de 2004, a executora deve observar os valores mínimos previstos para a tributação de bebidas frias*".

Por sua vez, a recorrente contesta integralmente o auto de infração, apresentando, em breve síntese, os seguintes argumentos:

> (i) os referidos valores mínimos não se aplicam à operação de remessa e retorno para industrialização por encomenda, mas sim e somente para a venda de produto industrializado – após o serviço de industrialização por encomenda -, pois estar-se-á diante de bases de cálculos, operações e riquezas tributáveis distintas;
>
> (ii) a aplicação de valores mínimos de tributação sobre uma base tributável real reduzida – ou seja, somente sobre o valor cobrado pela prestação de serviço de industrialização – gera distorções e fere a capacidade contributiva da empresa;
>
> (iii) o combatido auto de infração, apresenta clara contrariedade e negativa de vigência ao art. 25, caput e §3º da Lei 13.097/2015, bem como ao art. 10 da Lei nº 11.051/04, referenciado no §3º do art. 25 da lei 13.097/15, pois tributa a receita de serviço de industrialização com previsão de alíquota de 1,65% e 7,6%, pelos valores mínimos previstos para venda de produtos;
>
> (iv) também aplicável ao presente caso o CTN em seu capítulo que trata da interpretação e integração da Legislação Tributária, em especial o art. 112;
>
> (v) a legislação prevê a realização do crédito do PIS e COFINS informado na Nota fiscal pelo encomendante e/ou adquirente, ou seja, caso aplicável o valor mínimo,

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

também para operação específica de remessa para industrialização sob encomenda, o encomendante faria jus ao crédito integral – informado na nota fiscal -, e pagaria, por consequência, menos PIS e COFINS em sua saída, o que demonstra a total ausência de prejuízo ao fisco;

(vi) o art. 33 da lei 13.097/15, ao instituir valores mínimos de PIS e COFINS, em Reais (moeda) e por unidade de litros, acabou por alterar e criar nova base de cálculo das contribuições, em evidente ampliação da base de cálculo prevista na CF que estabelece a receita ou faturamento, como única hipótese de incidência tributária;

(vii) os valores estipulados como mínimos não apresentam qualquer pesquisa, explicação ou fundamento, deixando para o Executivo a definição via decreto do quanto entende correto tributar;

(viii) a ampliação do conceito de faturamento ou receita bruta, também contraria o art. 110 do CTN, pois altera instituto e conteúdo de conceitos consagrado no direito privado, uma vez que a previsão de valores mínimos de tributo, dissociados da aplicação da alíquota sobre a receita ou faturamento cria uma fictícia e abusiva hipótese de incidência;

(ix) a referida lei deixou ao Executivo a definição de núcleos tributários importantíssimos, como base de cálculo e alíquota, sendo forçoso concluir que a referida autorização fere o Princípio da Legalidade, uma vez que extrapola seus limites ao definir o valor da alíquota e da base de cálculo mínima do tributo;

(x) ao definir um valor mínimo de PIS e COFINS, o art. 33 da lei 11.097/15, feriu de maneira direta e claro o artigo 146, inciso III letra "A", art.195 §4º e 154 inciso I, da Constituição Federal, pois resta claro que a definição de um valor mínimo de tributo é uma alteração e criação de base de cálculo e destarte a criação de uma nova fonte de custeio – que não o faturamento ou receita;

(xi) tributar com base em valores mínimos uma operação de industrialização por encomenda, que se apresenta com valores bem menores que uma venda de produto industrializado é confiscatório.

(xii) o presente caso em debate, diz respeito a fixação de valor base de tributação, sem a necessária existência de pesquisa de preço ou qualquer critério para presunção da base, caracterizando pauta fiscal arbitraria e em desacordo com o previsto no art. 178 do CTN.

(xiii) considerando os precedentes vinculantes citados, pleiteia pela aplicação do artigo 62, §2º, do antigo Regimento Interno do CARF, vigente à época da interposição do recurso.

É o que passamos a apreciar.

Inicialmente, cumpre destacar que, nos termos do artigo 26-A, do Decreto nº 70.235/72, não cabe a este Colegiado "*afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade*".

Assim, as alegações acerca da inconstitucionalidade da legislação tributária não são oponíveis na esfera administrativa de julgamento, uma vez que sua apreciação foge à alçada da autoridade administrativa de qualquer instância, não dispondo esta de competência legal para examinar hipóteses de violação às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Da mesma forma, não é cabível invocar a proporcionalidade, a razoabilidade, o não confisco, ou qualquer outro princípio, para afastar a aplicação de lei tributária válida e vigente, na medida em que isso significaria nítida declaração, *incidenter tantum*, de inconstitucionalidade desta norma.

Neste sentido, assim dispõe a Súmula CARF no 2:

> O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Com efeito, a apreciação dessas questões encontra-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos de constitucionalidade das normas jurídicas deve ser submetida àquele Poder.

Diante disto, sendo vedado ao julgador administrativo não observar textos legais em vigor, sob pena de responsabilidade funcional, deixo de conhecer das alegações tecidas nos seguintes capítulos do Recurso Voluntário:

> IV. AMPLIAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS – ESTABELECIMENTO DE VALORES MINIMOS DISSOCIADOS DA BASE DE CÁLCULO CONSTITUCIONAL - VIOLAÇÃO DIRETA DO ART. 195, INCISO I, LETRA "B" E ART. 110 do CTN.
>
> VI. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE – AUTORIZAÇÃO PARA QUE O PODER EXECUTIVO ALTERE OS VALORES MÍNIMOS DO PIS E COFINS.
>
> VII. DA INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 33 E PARÁGRAFOS DA LEI 11.097/15 - SOMENTE LEI COMPLEMENTAR PODE DEFINIR NOVA FONTE DE CUSTEIO DO PIS E COFINS.
>
> VIII. DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E VALORES MINIMOS DISSOCIADOS DO FATURAMENTO OU RECEITA.
>
> IX. DA ILEGALIDADE MATERIAL DA PAUTA FISCAL – ESTIPULAÇÃO DE VALORES MINIMOS.

Frise-se que as alegações tecidas em tais capítulos se voltam contra a lei em si e não ao ato de aplicação (lançamento), o qual pode ser submetido a essa esfera de julgamento para controle de legalidade, e não de constitucionalidade.

Ainda, merece destaque que não há qualquer julgamento definitivo em sede de recurso repetitivo ou repercussão geral pelo STJ ou STF acerca da matéria ora em debate, de modo que não há qualquer inobservância às determinações regimentais deste Órgão Julgador.

DOCUMENTO VALIDADO

Desta forma, a controvérsia que deve ser dirimida pelo presente órgão de julgamento neste tópico se resume a dois argumentos tecidos pela recorrente. O primeiro, de que os valores mínimos previstos no artigo 33 da Lei nº 13.097/15 não se aplicam à operação de remessa e retorno para industrialização por encomenda, de modo que o auto de infração combatido configuraria contrariedade e negativa de vigência ao artigo 25, §3º da mesma lei, bem como, ao artigo 10 da Lei nº 11.051/04, pois estaria tributando a receita decorrente da industrialização por encomenda, com previsão de alíquotas de 1,65% e 7,6%, pelos valores mínimos previstos para venda de produtos. E o segundo de que, caso aplicável o valor mínimo também para operação específica de remessa para industrialização sob encomenda, o encomendante faria jus ao crédito integral – informado na nota fiscal -, e recolheria, por consequência, menos PIS e COFINS em sua saída, o que demonstra a total ausência de prejuízo ao fisco.

Por pertinente, cumpre reproduzir os principias dispositivos legais que circunscrevem a controvérsia:

> **Lei nº 13.097/2015**
>
> 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**.
>
> [...]
>
> Art. 25. As alíquotas das contribuições incidentes sobre a receita decorrente da venda dos produtos de que trata o art. 14 são as seguintes:
>
> [...]
>
> § 3º **No caso de industrialização por encomenda dos produtos de que trata o art. 14, aplica-se à pessoa jurídica executora da encomenda o disposto nos §§ 2º e 3º do art. 10 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, independentemente do regime de apuração a que está submetida**.
>
> [...]

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> Art. 30. **A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa poderá descontar créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS em relação à aquisição no mercado interno ou à importação dos produtos de que trata o art. 14**.
>
> § 1º Na hipótese de aquisição no mercado interno, os créditos de que trata o caput correspondem aos valores informados na nota fiscal pelo vendedor, nos termos do art. 36.
>
> § 2º Na hipótese de aquisição dos produtos de que trata o caput de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, os créditos serão calculados mediante a aplicação sobre o valor de aquisição constante do documento fiscal de percentual correspondente a:
>
> [...]
>
> § 4º **O disposto no caput e nos §§ 1º e 2º aplica-se inclusive no caso de industrialização por encomenda**.
>
> [...]
>
> Art. 33. **Ficam estabelecidos valores mínimos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação em função da classificação fiscal na Tipi, do tipo de produto e da capacidade do recipiente, conforme Anexo I desta Lei**.
>
> **Lei nº 11.051/04**
>
> Art. 10. Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica encomendante, no caso de industrialização por encomenda, aplicam-se, conforme o caso, as alíquotas previstas:
>
> [...]
>
> § 2º **A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidirão sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica executora da encomenda às alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente**.
>
> § 3º Para os efeitos deste artigo, aplicam-se os conceitos de industrialização por encomenda do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. (**Grifamos**)

Conforme se verifica da legislação supratranscrita, apesar de estabelecer, em seu artigo 25, §3º, que, independentemente do regime de apuração a que esteja submetida (cumulativo ou não cumulativo), a pessoa jurídica executora da industrialização por encomenda deverá submeter a receita bruta auferida às alíquotas de 1,65% a título de contribuição ao PIS/PASEP e de 7,6% a título de COFINS, a Lei nº 13.097/15 também prevê, em seu artigo 33, que deverão ser observados valores mínimos das referidas contribuições, em função da classificação fiscal na Tipi, do tipo de produto e da capacidade do recipiente, nos termos do Anexo I da referida Lei.

Vejam que, apesar da reprovável conduta de estabelecer valores mínimos iguais para todas as operações com os produtos discriminados nos referidos anexos (tomando como critério apenas a classificação fiscal na Tipi, o tipo de produto e a capacidade do recipiente), o legislador criou uma regra geral de valor mínimo para todas as operações com os produtos discriminados no Anexo I, não fazendo qualquer ressalva no sentido de se tratar de valor mínimo aplicável apenas às operações de venda, razão pela qual, salvo melhor juízo, não merece subsistir a interpretação restritiva pretendida pela recorrente.

Não se discorda dos graves efeitos decorrentes de tal exigência mais gravosa para a atividade econômica exercida pela recorrente, a qual se vê obrigada a recolher tributos em valor bastante relevante em comparação à própria receita auferida com as operações objeto de autuação (o que restou bem demonstrado no Recurso Voluntário), entretanto, tais questões devem ser debatidas em sede de controle de constitucionalidade da lei, onde poderão ser avaliadas as questões relativas ao princípio da capacidade contributiva, do não-confisco e da legalidade, bem como, tal tributação mais gravosa também deveria ter sido observada na própria formação dos preços por parte da recorrente.

Além disto, não há qualquer contrariedade ou negativa de vigência ao dispositivo que prevê as alíquotas aplicáveis à receita decorrente da industrialização por encomenda, vez que a empresa deve submeter sua receita às referidas alíquotas, observando, entretanto, que o valor devido a título das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS não deve ser inferior aos valores mínimos previstos em lei. Ou seja, não há contradição, há apenas a exigência de um valor mínimo a ser recolhido por operação (novamente, sem adentrar na constitucionalidade de tal exigência).

A Lei nº 13.097/15 é clara ao disciplinar a incidência das contribuições ao PIS e da COFIS e do IPI devido pelos importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização e comercialização dos produtos nela discriminados (o que alcança também o industrializador por encomenda, diversas vezes mencionado pela referida lei), estabelecendo regras gerais aplicáveis a todos, como é o caso dos valores mínimos e dos deveres previstos nos artigos 35 e 36, abaixo transcritos:

> Art. 35. As pessoas jurídicas que industrializam os produtos de que trata o art. 14 ficam obrigadas a instalar equipamentos contadores de produção, que possibilitem, ainda, a identificação do tipo de produto, de embalagem e sua marca comercial, aplicando-se, no que couber, as disposições contidas nos arts. 27 a 30 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.
>
> Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal do Brasil estabelecerá a forma, limites, condições e prazos para a aplicação da obrigatoriedade de que trata o caput deste artigo, sem prejuízo do disposto no art. 36 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.
>
> Art. 36. As pessoas jurídicas industriais, importadoras ou comerciais dos produtos de que trata o art. 14, exceto as pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional,

DOCUMENTO VALIDADO

> deverão informar os valores devidos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS nas notas fiscais de saída referentes a suas operações.
>
> § 1º Na determinação do valor a ser informado devem ser consideradas as reduções de alíquotas cabíveis estabelecidas nesta Lei.
>
> § 2º O disposto neste artigo aplica-se inclusive à pessoa jurídica executora da encomenda, no caso de industrialização por encomenda.

Assim, apesar dos pertinentes argumentos trazidos pela recorrente no sentido de que os valores mínimos exigidos impõe uma carga tributária abusiva e confiscatória sobre as operações de industrialização por encomenda, trata-se de questão que deve ser analisada sob a ótica da constitucionalidade da referida lei, apreciação a qual deve ser submetida ao Poder Judiciário, inexistindo qualquer reparo em sede de controle de legalidade, vez que, salvo melhor juízo, a legislação foi adequadamente observada pela autoridade lançadora.

Quanto ao argumento de que não houve prejuízo ao erário, cumpre destacar apenas que não se pode alegar uma eventual ausência de apropriação de crédito da não-cumulatividade a maior pelo encomendante como justificativa para legitimar a tributação a menor no caso concreto. Ora, o prejuízo ao erário é inquestionável e decorre diretamente da ausência de recolhimento integral do tributo por parte da empresa autuada.

É certo que, caso a recorrente tivesse observado os valores mínimos previstos em lei, o valor a título de tributo informado na nota fiscal seria superior, o que permitiria o aproveitamento de crédito da não-cumulatividade a maior pelo encomendante, nos termos do artigo 30, §4º, da Lei nº 13.097/15. Por outro lado, caso a recorrente tivesse levado em consideração os valores mínimos na formação do seu preço, isto também poderia impactar num valor a maior a ser exigido do encomendante e, por conseguinte, um valor a maior a ser cobrado (e, consequentemente, tributado) na operação seguinte. Assim, com a devida vênia, o referido argumento não comprova a suposta ausência de prejuízo ao fisco, o qual decorre diretamente do recolhimento a menor do tributo.

De igual modo, não há que se falar em aplicação do artigo 112 do CTN, uma vez que, além de não se tratar de lei tributária que define infração, ou lhe comina penalidades, não há dúvidas quanto à capitulação legal, natureza ou circunstâncias materiais do fato.

Desta forma, tendo sido verificado que a recorrente não observou os valores mínimos previstos em lei para tributação das receitas decorrentes das operações com produtos classificados na NCM 2203.0000 (cerveja e chope), foi correta a atuação da autoridade lançadora no sentido de exigir a diferença que não foi recolhida a título das contribuições ao PIS e da COFINS, razão pela qual voto por negar provimento ao recurso neste tópico.

Por tais razões, voto por não conhecer do recurso quanto às alegações de inconstitucionalidade da legislação tributária, e, no mérito, para negar-lhe provimento neste tópico.

DOCUMENTO VALIDADO

2 EXCLUSÃO DO ICMS – SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO – OBEDIÊNCIA A COMANDO JUDICIAL

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que obteve êxito em ação judicial visando excluir o ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, inclusive com o trânsito em julgado da sentença, nos seguintes termos:

> *Em 17/06/2020 houve o trânsito em julgado da Ação Ordinária nº 5000821-72.2017.4.04.7016 que discutia o direito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.*
>
> *A ação foi distribuída em 15/03/2017, portanto o benefício alcançado deve ser levantado a partir de 15/03/2012, ou seja, abrange o período do combatido auto de infração e, desta forma, o mesmo se apresenta ilíquido e em excesso de cobrança, devendo ser anulado.*
>
> *A decisão de 2º grau, mantida pelo STJ, confere o direito à empresa de excluir o ICMS destacado nas notas fiscais de saída das mercadorias do seu estabelecimento.*

3. DISPOSITIVO

Ante ao exposto, na forma do art. 487, I, do CPC, **JULGO PROCEDENTE** o pedido, **DECLARANDO** que o ICMS não integra a base de cálculo das contribuições relativas ao PIS e à COFINS. Tem direito a autora de restituir/compensar os valores recolhidos a título de PIS e COFINS decorrentes da indevida inclusão do ICMS na base de cálculo dessas contribuições nos cinco anos que antecedem ao ajuizamento da ação, bem como no período posterior ao ajuizamento, tudo a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva do mérito da causa (Código Tributário Nacional, art. 170-A, acrescentado pela LC nº 104, de 2001), sendo os valores restituíveis/compensáveis acrescidos de juros equivalentes à taxa referencial SELIC (Lei nº 8.212, de 1991, art. 89, §4º, redação da Lei nº 11.941, de 2009).

Superior Tribunal de Justiça

S.T.J. FL. _____

AREsp 1545863/PR

CERTIDÃO DE TRÂNSITO E TERMO DE BAIXA

Certifico que o v. acórdão de fls. 576 transitou em julgado no dia 16 de junho de 2020.

Registro a baixa destes autos à(o) TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO.

Brasília - DF, 17 de junho de 2020

Com base nisto, defende que "*o presente auto de infração apresenta-se ilíquido e em exceção de cobrança, pois considera parcela de valor – ICMS – que não deveria, em virtude de sentença transitada em julgado*".

Ao apreciar a impugnação, o v. acórdão recorrido não analisou a existência de decisão judicial transitada em julgado favorável à recorrente, se limitando a aduzir que o

DOCUMENTO VALIDADO

Original

julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706, pelo STF, no qual foi fixada a fixou a tese de que "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins", teria sido objeto de embargos de declaração, com pedido de modulação dos efeitos da decisão, pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, de modo que tal exclusão necessitaria de uma decisão judicial específica para o contribuinte, determinando a exclusão do ICMS.

É o que passo a apreciar.

Considerando que a recorrente estava amparada por decisão judicial transitada em julgado, que lhe permitia a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, durante o período objeto da autuação, entendo que houve um equívoco por parte da autoridade lançadora ao quantificar o tributo devido (vez que, à época do lançamento, a decisão judicial já havia transitado em julgado), o qual não implica nulidade integral do auto de infração, por se tratar de valor plenamente identificável e passível de exclusão em sede de liquidação, mas que, por óbvio, demanda o provimento do recurso neste tópico, a fim de determinar a exclusão do ICMS da base calculada das contribuições ao PIS e da COFINS lançadas na autuação ora combatida.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, para o fim de excluir o ICMS da base calculada das contribuições ao PIS e da COFINS objeto da autuação em debate, em observância à decisão judicial transitada em julgado.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade da legislação tributária. Na parte conhecida, voto por dar-lhe parcial provimento, para o fim de excluir o ICMS da base calculada das contribuições ao PIS e da COFINS objeto da autuação em debate, em observância à decisão judicial transitada em julgado.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues

DOCUMENTO VALIDADO