



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10245.720543/2014-31  
**Recurso nº** 1 Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-006.622 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de julho de 2019  
**Matéria** MULTA ISOLADA - COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** BEBIDAS MONTE RORAIMA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. MULTA ISOLADA. PROCESSOS APENSADOS. JULGAMENTO CONJUNTO. ART. 116 DECRETO Nº 7.574/2011. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

O julgamento conjunto e simultâneo de processos de análise de declaração de compensação e de lançamento da multa isolada correspondente que tramitam apensados, ainda que com o proferimento de dois acórdãos, não configura hipótese de nulidade por violação do art. 116 do Decreto nº 7.574/2011.

PIS/COFINS. REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO. ART. 52 DA LEI Nº 10.833/2003. CRÉDITO EMBALAGEM. COMPENSAÇÃO COM OUTROS TRIBUTOS FEDERAIS. IMPOSSIBILIDADE.

Os créditos-embalagem apurados pelas pessoas jurídicas fabricantes de bebidas do capítulo 22 da TIPI optantes pelo regime especial de apuração previsto no art. 52 da Lei nº 10.833/2003 não podem ser objeto de compensação com outros tributos e contribuições da empresa como ocorre com as empresas comerciais nos termos do §4º do art. 51 da mesma lei.

MULTA ISOLADA. ART. 18 DA LEI Nº 10.833/2003. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. FALSIDADE DA DECLARAÇÃO. CARÊNCIA PROBATÓRIA. IMPROCEDÊNCIA.

A qualificação da multa isolada aplicada por compensação indevida somente pode ocorrer quando a autoridade fiscal provar de modo incontestado o dolo por parte da contribuinte, condição imposta pela lei. Não estando comprovado com elementos contundentes o intuito de fraude, deve ser afastada a aplicação da multa qualificada.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para excluir a imposição da multa isolada.

*(assinado digitalmente)*

Rosaldo Trevisan - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mara Cristina Sifuentes, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado), Lázaro Antonio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan.

## **Relatório**

Trata-se de Recursos Voluntários contra Acórdãos da DRJ, que decidiram pela improcedência da Manifestação de Inconformidade e da Impugnação apresentadas, conforme ementas respectivamente abaixo transcritas:

### *CRÉDITOS. EMBALAGENS. APROVEITAMENTO.*

*É vedada a utilização do crédito-embalagem por parte da empresas fabricantes de bebidas do capítulo 22 da Tipi, em declarações de compensação com outros tributos e contribuições da empresa, diferente do que ocorre com as empresas comerciais, para as quais há a previsão legal.*

*(...)*

### *MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. CABIMENTO.*

*Enseja o lançamento da multa isolada de ofício quando a compensação for considerada não homologada. Sendo apurada falsidade nas informações a multa será aplicada no percentual de 150%.*

Cientificada das referidas decisões, a empresa interpôs os respectivos Recursos Voluntários em que reproduziu os mesmos argumentos da Manifestação de Inconformidade e da Impugnação, conforme segue.

*"a) Informa ter por objetivo social a fabricação de refrigerantes e o engarrafamento de água mineral, enquadrados no código 22.02 da TIPI, sendo que em 20.05.2004 efetuou a opção pelo regime especial de tributação de que trata o § 1º do art. 52 da Lei nº 10.833, de 2003, passando a sujeitar-se às regras específicas desse sistema de tributação que, em linhas gerais, prevê o crédito de determinado valor, estipulado para cada unidade de embalagem adquirida e o débito pelo valor fixado no inciso I do art. 52, por litro de produto vendido;*

*b) Cita soluções de consulta de regionais da Receita Federal, entendendo inexistirem dúvidas quanto ao seu direito;*

*c) Defende a possibilidade legal da utilização dos créditos em compensações, julgando que a legislação colocou as indústrias de*

*refrigerantes que optaram pelo Regime Especial da Lei 10.833/2003 na mesma condição das empresas que comercializam as embalagens, isto é, com a permissão do crédito pelas embalagens que adquirir;*

*d) Quanto ao fato de estar situada em área de livre comércio, informa possuir projeto aprovado pela Suframa, o que lhe confere tratamento tributário diferenciado. Cita novas soluções de consulta;*

*e) Acrescenta:*

“A produção da requerente é comercializada na Área de Livre Comércio de Boa Vista, na Zona Franca de Manaus e na República da Guiana. Nessa condição, tem-se uma significativa proporção de vendas equiparadas a exportação, com total isenção do PIS e da Cofins. As vendas dentro da Área de Livre Comércio, caso não prevaleça o regime especial (REFRI) PRATICADO, DEVEM RECEBER o tratamento incentivado assegurado no marco regulatório da Suframa, com a ressalva de que a responsabilidade do recolhimento dos tributos é do fornecedor, quando da venda para empresa estabelecida na ALC (Sol. De Consulta nº 414).

Tem-se, assim que, na impensável hipótese de não aplicação do regime especial pelo qual optou a requerente (REFRI), não se poderá exigir tributo integral, como pretende a fiscalização, que negou a homologação pretendida. Há que ser procedido criterioso levantamento e consideradas as isenções, a alíquota zero ou as alíquotas incentivadas garantidas por lei, na conformidade do entendimento administrativo exposto nas Soluções de Consulta acima transcritas.”

*f) Em seguida, refere-se ao lançamento da multa isolada objeto do processo apensado, entendendo serem incabíveis por haver o mesmo agido de acordo com as normas e a interpretação da Receita Federal;*

*g) Cita os princípios da igualdade (equiparação entre comerciantes e industriais) e boa-fé, para reforço do seu entendimento;*

*h) Afirma que a segurança jurídica que deve nortear as relações entre a administração e os administrados também recomenda que as decisões definitivas proferidas no contencioso administrativo fiscal, especialmente as que se tornam reiteradas, sirvam de orientação a ser respeitada pelo contribuinte e pelo próprio fisco, o que não se vê neste caso;*

*i) Transcreve jurisprudência que entende ir ao encontro do seu juízo;*

*j) Aduz que na dúvida deverá ser aplicado o art. 112 do CTN;*

*k) Ao final, requer a revisão dos atos administrativos.”*

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão nº 3401-006.621, de 23 de julho de 2019, proferido no julgamento do Processo nº 10245.720443/2014-13.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão nº 3401-006.621):

*"Da preliminar*

*A Recorrente se socorre do art. 116 do Decreto nº 7.574/2011, que regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União, para pugnar pela nulidade absoluta dos julgados recorridos, sob a alegação de descumprimento da norma nele contida quanto ao necessário julgamento conjunto dos processos de homologação de compensação e de lançamento de multas àqueles correlatas, uma vez que a DRJ/BEL proferiu dois acórdãos, um no processo de nº 10245.720443/2014-13, referente à análise das declarações de compensação, e outro no processo de nº 10245.721222/2014-54, em que foi formalizado auto de infração para lançamento da multa isolada prevista no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003.*

*Para análise da matéria, veja-se o disposto no art. 116 do Decreto nº 7.574/2011, que se refere especificamente aos processos de compensação:*

*Art. 116. Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere o **Erro! A referência de hyperlink não é válida.** as peças serão reunidas em um único processo, devendo as decisões respectivas às matérias litigadas serem objeto de um único acórdão (**Erro! A referência de hyperlink não é válida.**). (grifo nosso)*

*O dispositivo transcrito, como ele mesmo indica, reproduz a norma contida no §3º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, in verbis:*

*§3º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente. (grifo nosso)*

*Veja-se ainda o disposto no art. 12 do mesmo decreto, que reproduz o art. 59 e ss. do Decreto nº 70.235/1972, dispondo sobre as hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal:*

*Art. 12. São nulos (**Erro! A referência de hyperlink não é válida.**):*

*I - os atos e os termos lavrados por pessoa incompetente; e*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os atos posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§ 3º Quando puder decidir o mérito em favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará, nem mandará repetir o ato, ou suprir-lhe a falta.*

*Art. 13. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 12 não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio (**Erro! A referência de hyperlink não é válida.**). (grifo nosso)*

*Do cotejamento das normas acima transcritas, pode-se verificar que a arguição de nulidade formulada pelo Recorrente não merece prosperar, senão vejamos. Não se vislumbra outra mens legis para o §3º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, ao determinar que as peças de defesa devam ser decididas simultaneamente, que não a preocupação em se evitar julgamentos contraditórios em relação à matérias intrinsecamente correlatas, em prejuízo à segurança jurídica. O art. 116 do Decreto nº 7.574/2011 certamente foi além do texto legal e, para assegurar tal desiderato, previu o proferimento da decisão mediante um acórdão apenas.*

*Os processos em que o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade contra o despacho decisório que não homologou a compensação declarada e impugnou o auto de infração da multa correlata foram reunidos mediante apensação e tramitaram conjuntamente até o presente momento, inclusive por ocasião da decisão de primeira instância. Apega-se o Recorrente ao fato de terem sido proferidos dois acórdãos, um em cada processo, mas releva o fato de terem tramitado em conjunto, de terem sido distribuídos ao mesmo relator e de terem sido submetidos a julgamento conjunto na mesma sessão de 02 de junho de 2016. O relatório de ambos os acórdãos, salvaguardadas pequenas particularidades, guarda inexorável identidade, revelando a análise conjunta da matéria.*

*Tal contexto revela que houve análise e decisão simultâneas das peças apresentadas, como prevê a lei, ainda que formalmente constantes de dois acórdãos distintos, assegurando-se o não proferimento de decisões contraditórias ou que, de algum modo, pusessem em risco a segurança jurídica da Recorrente. Ademais, não há que se cogitar de hipótese de prejuízo ao direito de defesa da Recorrente, posto que não lhe faltaram o pleno*

*conhecimento das razões de decidir e a oportunidade de recorrer das decisões proferidas.*

*Assim, à luz do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não se verifica hipótese prevista de nulidade no processo administrativo fiscal, nem mesmo de irregularidade que importe prejuízo ao sujeito passivo, mas apego da Recorrente ao formalismo na tentativa de desconstituir as decisões contra as quais se insurge.*

*Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade.*

*Do mérito*

*Anota-se, de início, que aqui não se discute o direito creditório da Recorrente, posto que reconhecido, mas tão somente a possibilidade de vinculação dos seus créditos à declarações de compensação. A controvérsia posta nos autos reside, portanto, em se aferir a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS/PASEP-embalagens previstos no §1º do art. 52 da Lei nº 10.833/2003 apurados no 3º trimestre de 2006 para compensação com débitos de outros tributos federais.*

*A Recorrente é empresa que industrializa bebidas constantes do art. 49 da Lei nº 10.833/2003 e, para isto, adquire embalagens para seu envasamento. Como consta dos autos, a mesma era optante do regime especial de apuração e pagamento da contribuição para o PIS/PASEP previsto no art. 52 da Lei nº 10.833/2003, no qual os valores das contribuições são fixados por unidade de litro do produto, desde 20 de maio de 2004. O regime permitia, nos termos do § 1º do mesmo art. 52, que a pessoa jurídica industrial optante poderia se creditar dos valores das contribuições estabelecidos nos incisos I a III do art. 51, referentes às embalagens que adquirisse, no período de apuração de registro do respectivo documento fiscal de aquisição. Vejam-se os dispositivos correspondentes vigentes à época:*

*Art. 49. A contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS devidas pelos importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos classificados nas posições 22.01, 22.02, 22.03 (cerveja de malte) e no código 2106.90.10 Ex 02 (preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebida refrigerante), todos da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, serão calculadas sobre a receita bruta decorrente da venda desses produtos, respectivamente, com a aplicação das alíquotas de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) e 11,9% (onze inteiros e nove décimos por cento).*

*(...)*

*Art. 51. As receitas decorrentes da venda e da produção sob encomenda de embalagens, pelas pessoas jurídicas industriais ou comerciais e pelos importadores, destinadas ao envasamento dos produtos relacionados no art. 49 desta Lei, ficam sujeitas ao*

recolhimento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fixadas por unidade de produto, respectivamente, em:

*I - lata de alumínio, classificada no código 7612.90.19 da **Erro! A referência de hyperlink não é válida.** e lata de aço, classificada no código 7310.21.10 da **Erro! A referência de hyperlink não é válida.**, por litro de capacidade nominal de envasamento:*

*a) para água e refrigerantes classificados nos códigos 22.01 e 22.02 da **Erro! A referência de hyperlink não é válida.**, R\$ 0,0170 (dezessete milésimos do real) e R\$ 0,0784 (setecentos e oitenta e quatro décimos de milésimo do real); e*

*b) para bebidas classificadas no código 2203 da **Erro! A referência de hyperlink não é válida.**, R\$ 0,0294 (duzentos e noventa e quatro décimos de milésimo do real) e R\$ 0,1360 (cento e trinta e seis milésimos do real);*

*II - embalagens para água e refrigerantes classificados nos códigos 22.01 e 22.02 da **Erro! A referência de hyperlink não é válida.**:*

*a) classificadas no código **Erro! A referência de hyperlink não é válida.** 3923.30.00: R\$ 0,0170 (dezessete milésimos do real) e R\$ 0,0784 (setecentos e oitenta e quatro décimos de milésimo do real), por litro de capacidade nominal de envasamento da embalagem final;*

*b) pré-formas classificadas no Ex 01 do código de que trata a alínea a deste inciso, com faixa de gramatura:*

*1 - até 30g (trinta gramas): R\$ 0,0102 (cento e dois décimos de milésimo do real) e R\$ 0,0470 (quarenta e sete milésimos do real);*

*2 - acima de 30g (trinta gramas) até 42g (quarenta e dois gramas): R\$ 0,0255 (duzentos e cinquenta e cinco décimos de milésimo do real) e R\$ 0,1176 (um mil e cento e setenta e seis décimos de milésimo do real);*

*3 - acima de 42g (quarenta e dois gramas): R\$ 0,0425 (quatrocentos e vinte e cinco décimos de milésimo do real) e R\$ 0,1960 (cento e noventa e seis milésimos do real);*

*III - embalagens de vidro não retornáveis classificadas no código 7010.90.21 da **Erro! A referência de hyperlink não é válida.**, para refrigerantes ou cervejas: R\$ 0,0294 (duzentos e noventa e quatro décimos de milésimo do real) e R\$ 0,1360 (cento e trinta e seis milésimos do real), por litro de capacidade nominal de envasamento da embalagem final;*

*(...)*

*§2º As receitas decorrentes da venda a pessoas jurídicas comerciais das embalagens referidas neste artigo ficam sujeitas ao recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins*

*na forma aqui disciplinada, independentemente da destinação das embalagens*

*§3º A pessoa jurídica comercial que adquirir para revenda as embalagens referidas no § 2º deste artigo poderá se creditar dos valores das contribuições estabelecidas neste artigo referentes às embalagens que adquirir, no período de apuração em que registrar o respectivo documento fiscal de aquisição.*

*§ 4º Na hipótese de a pessoa jurídica comercial não conseguir utilizar o crédito referido no § 3º deste artigo até o final de cada trimestre do ano civil, poderá compensá-lo com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*(...)*

*Art. 52. A pessoa jurídica industrial dos produtos referidos no art. 49 poderá optar por regime especial de apuração e pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual os valores das contribuições são fixados por unidade de litro do produto, respectivamente, em:*

*(...)*

*§ 1º A pessoa jurídica industrial que optar pelo regime de apuração previsto neste artigo poderá creditar-se dos valores das contribuições estabelecidos nos incisos I a III do art. 51, referentes às embalagens que adquirir, no período de apuração em que registrar o respectivo documento fiscal de aquisição. (grifo nosso)*

*A decisão recorrida entendeu, a meu ver acertadamente, pela impossibilidade de utilização dos créditos previstos no art. 52 (atribuível às empresas industriais que utilizam as embalagens referidas no art. 51, I a III como insumo) em compensações por ausência de previsão legal, o que restaria demonstrado pela autorização expressa concedida especificamente às empresas comerciais pelo §4º do art. 51. Confira-se:*

*20. Entretanto, a legislação de regência não previa a possibilidade de utilização dos “créditos-embalagens” em declarações de compensação, diferente do que ocorria com as empresas comerciais tratadas no citado art. 51 da mesma Lei 10.833, de 2003, para as quais havia essa previsão legal, abaixo transcrita:*

*(...)*

*21. Tais créditos somente poderiam ser aproveitados no abatimento da contribuição devida pela empresa. Por esse motivo é que o programa Per/Dcomp somente permitia a utilização do “crédito-embalagem” em compensações nos casos de empresas comerciais, tendo a manifestante a assim se*

*declarado quando da transmissão das declarações de compensação.*

*A possibilidade de aproveitamento dos créditos de PIS/PASEP-embalagens para fins de compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal foi inserida pela Lei **Erro! A referência de hyperlink não é válida.** na Lei nº 10.833/2003, consubstanciando-se no §4º do seu art. 51, norma que faz referência expressa às pessoas jurídicas comerciais que apurem créditos quando da aquisição de embalagens para fins de revenda.*

*No regime especial de apuração e pagamento da contribuição para PIS/PASEP previsto no art. 52, por outro lado, não se permitiu às pessoas jurídicas industriais que apurassem crédito por ocasião da aquisição de embalagens para fins de envasamento da produção que o utilizassem para outros fins que não o abatimento dos débitos da própria contribuição, razão por que o programa gerador do PER/DCOMP não possuía campo em que se enquadrasse a situação jurídica da Recorrente, levando-a ao preenchimento do campo relativo às empresas comerciais quando assim não o era.*

*Ante o exposto, voto por manter o indeferimento da compensação.*

#### *Da multa aplicada*

*A Recorrente foi autuada para exigência da multa isolada prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/2003 no patamar de 150% porque, no entender da autoridade fiscal, teria prestado informação falsa na declaração de compensação ao selecionar a opção de fundamento legal do crédito, única disponível no programa gerador de PER/DCOMP, referente ao §4º do art. 51 da Lei nº 10.833/2003, referente às empresas comerciais de embalagens, o que destoa de sua realidade fática. Foi ainda arrolado como responsável solidário o sócio-administrador nos termos do art. 135, III do CTN.*

*Em sua defesa, a Recorrente concentra esforços na demonstração da possibilidade de apurar os créditos utilizados, o que aqui não se discute, pois a controvérsia repousa apenas sobre a possibilidade de compensação dos créditos apurados. Entretanto, à vista de tudo o que consta dos autos quanto às regras aplicáveis ao regime especial de apuração da contribuição para o PIS/PASEP pelo qual optou a Recorrente, entendo que a mera indicação do fundamento legal do crédito como sendo o §4º do art. 51 da Lei nº 10.833/2003 no programa gerador PER/DCOMP, quando esta era a única opção disponibilizada pelo mesmo em relação ao regime especial, por si só, não se revela suficiente demonstração do intuito fraudulento.*

---

*A impossibilidade de compensação na hipótese em tela decorre da ausência de previsão legal. Não há norma que possa ser apontada de plano como aquela que a Recorrente teria pretendido especificamente burlar ou fraudar mediante prestação de falsa declaração com o fim de extinguir indevidamente crédito tributário. Tampouco se está diante do aproveitamento de créditos inexistentes, ao contrário. E mais, a impossibilidade de compensação não é a regra geral para as hipóteses de incidência não-cumulativa das contribuições em tela. Neste cenário, não reputo implementada a condição legal para a imposição da multa isolada prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, que é a comprovação cabal do intuito fraudulento, pois a autuação carece de elementos robustos neste sentido, limitando-se a narrar os fatos e as prescrições legais pertinentes.*

*Ante o exposto, voto pela improcedência do auto de infração.*

*Da conclusão*

*Ante o exposto, voto por CONHECER dos Recursos Voluntários e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO aos mesmos para excluir a imposição da multa isolada."*

Importa registrar que nos autos ora em apreço, de igual maneira ao ocorrido no processo paradigma, o julgamento do processo principal (compensação) e do respectivo apenso (multa) ocorreu simultaneamente, de tal sorte que se aplica a este, a decisão proferida naquele.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, o colegiado decidiu por CONHECER dos Recursos Voluntários e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO aos mesmos para excluir a imposição da multa isolada.

*(assinado digitalmente)*

Rosaldo Trevisan

Processo nº 10245.720543/2014-31  
Acórdão n.º **3401-006.622**

**S3-C4T1**  
Fl. 12

---