



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.720592/2018-37
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-012.007 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2021
Recorrente FLORA PRODUTOS DE HIGIENE E LIMPEZA S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

DESPESAS DE PROPAGANDA E MARKETING. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS.

Para que sejam interpretadas como insumos os serviços contratados pelas empresas devem revelar-se essenciais, relevantes, e cuja supressão inviabilize as suas atividades.

CRITÉRIO DE RATEIO

O critério de rateio a ser empregado para apuração do crédito presumido estabelecido pelo art. 34 da Lei n.º 12.058/2009, quando os contribuintes possuem receitas tributadas pelas alíquotas básicas do PIS e Cofins e, concomitantemente, receitas sujeitas à alíquota zero, deve ser realizado tomando-se como base a proporcionalidade do insumo utilizado na fabricação do produto final.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

O contribuinte que pretende exercer o direito de utilizar créditos extemporâneos possui o ônus de comprovar a sua liquidez e certeza, ainda que por indícios de prova, que pode ser a retificação do DACON.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Carlos Delson Santiago (suplente

convocado(a)), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Vinicius Guimaraes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carlos Delson Santiago.

Relatório

Trata-se de processo originário de Auto de Infração lavrado em face da Recorrente em razão de utilização indevida de créditos de PIS e COFINS não cumulativa.

A Empresa fabrica sabões e detergentes e vende produtos de limpeza e conservação doméstica, bem como perfumaria e higiene pessoal.

Por retratar com fidelidade os fatos ocorridos no processo, adoto e transcrevo fragmentos do Relatório elaborado pela DRJ quando da análise do caso.

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foram lavrados os seguintes autos de infração:

✓ de fls. 1.500/1.507, em que são exigidos R\$ 1.198.574,64 de PIS/Pasep não cumulativo, além de multa de ofício 75% e encargos legais, em face da insuficiência de recolhimento da contribuição, relativamente ao ano calendário de 2014; e

✓ de fls. 1.508/1.515, em que são exigidos R\$ 5.520.707,40 de Cofins não cumulativa, além de multa de ofício 75% e encargos legais, em face da insuficiência de recolhimento da contribuição, relativamente ao ano calendário de 2014.

Consoante o Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.489/1.499), a atividade econômica da fiscalizada é a fabricação de sabões e detergentes sintéticos, tendo como atividades secundárias o comércio atacadista de produtos de higiene, limpeza e conservação domiciliar; a fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal; a promoção de vendas; a pesquisa e desenvolvimento em ciências físicas e naturais; e serviços combinados de escritório e apoio administrativo.

Explica que a tributação do PIS/Pasep e da Cofins sobre as operações de vendas da contribuinte ocorrem das seguintes formas:

Informa que a contribuinte utiliza sebo como matéria-prima na fabricação de sabão e sabonetes, produto que, de acordo com o art. 34 da Lei n.º 12.058/2009, gera direito ao crédito presumido na sua aquisição, mas que o §4º do mesmo artigo veda o citado crédito quando é utilizado na produção de mercadorias vendidas à alíquota zero.

Narra que constatou as seguintes divergências na apuração do crédito:

- Apropriação de créditos sobre despesas de propaganda e *marketing*;
- Diferença na apropriação de crédito presumido na aquisição de sebos utilizados na industrialização de produtos não beneficiados pela venda com alíquota zero;
- Apropriação de créditos extemporâneos; e
- Cálculo de crédito extemporâneo na aquisição de subproduto de desossa/muxiba calculado pela alíquota básica do PIS e Cofins.

Relativamente às despesas com "**propaganda e marketing**", a autoridade *a quo* aduz que tais gastos não se subsumem ao conceito de insumos estabelecido na Nota SEI n.º 63/2018/PGFN-MF. Relata que houve o cálculo indevido de créditos em duas situações: uma lançada em título próprio e outra lançada como "Crédito Extemporâneo", no mês de janeiro/2014. Demonstra que os valores glosados foram os seguintes:

No tópico "AQUISIÇÃO DE SEBO UTILIZADA NA PRODUÇÃO DE **MERCADORIAS**", explica que o sebo é utilizado como matéria-prima de sabões e sabonetes e que as alíquotas incidentes nas vendas de sabões são 1,65% (PIS) e 7,6% (Cofins).

Esclarece que, no caso do sabonete, a venda é tributada à alíquota zero, conforme dispõe o inciso XXVI do art. 1º da Lei n.º 10.925/20014.

Relata que, de acordo com o art. 34 da Lei n.º 12.058/2009, combinado com a *alínea a*, inciso XIX, art. 1º da Lei n.º 10.925/2004, a empresa tributada com base no lucro real que adquirir para industrialização produtos com alíquota zero do PIS/Pasep e da Cofins classificados na posição da NCM 0506 (Ossos e núcleos córneos) poderá descontar crédito presumido mediante a aplicação de 40% sobre às alíquotas básicas do PIS e Cofins.

Ressalta que o §4º do art. 34 da Lei n.º 12.058/2009 determina que não se aplica o *caput* do artigo, no caso destas matérias-primas serem utilizadas na industrialização de produtos cuja receita de venda seja beneficiada com alíquota zero.

Informa que o cálculo da proporção da matéria-prima utilizada na fabricação deve ser aferido com relação à quantidade utilizada na industrialização dos produtos, mas que o percentual utilizado pela impugnante para apurar a base de cálculo do crédito presumido foi aferido com base na proporcionalidade do faturamento dos produtos que utilizaram a citada matéria-prima.

Narra que, como o § 4º do art. 34 da Lei n.º 12.058/2009 veda a utilização do crédito presumido no caso em que essas matérias-primas sejam utilizadas na industrialização de produtos cuja receita de venda seja beneficiada com alíquota zero, a empresa excluiu da base de cálculo do crédito presumido, as vendas de sabonete.

Relata que, analisando os percentuais utilizados com base no faturamento e a quantidade utilizada na produção, foram apuradas diferenças que foram objeto de glosas, conforme tabela abaixo:

No tópico "**CRÉDITO EXTEMPORÂNEO**", constatou que a empresa calculou créditos sobre aquisições efetuadas em 2010 a 2014 e que até 2013 a obrigação era informá-los no Dacon e a partir de 2014 na EFD-contribuições. Aduz que os créditos devem ser calculados com base nas operações ocorridas no mês, ou seja, o regime de competência é o aplicável à apuração de créditos da não cumulatividade. Informa que foram glosados os créditos extemporâneos lançados nos períodos constantes da tabela abaixo, referentes a diversos insumos, conforme planilhas anexadas aos autos:

No tópico "**CRÉDITO EXTEMPORÂNEO - SUBPRODUTO DE DESOSSA APURADA COM ALÍQUOTA BÁSICA**", aduz que, igualmente ao item anterior, o crédito extemporâneo somente pode ser aproveitado caso a empresa efetue as retificações das declarações (DACON/EFD Contribuições e DCTF). Diz que, como a empresa não corrigiu tais declarações, os créditos foram glosados.

Assevera que há mais uma questão que impede a tomada de créditos no montante em que foram apurados, pois a empresa classificou o subproduto de desossa, utilizado na industrialização de sabões e sabonetes, na NCM 0511.99.99, de modo que apurou, indevidamente, créditos de PIS e Cofins nas alíquotas básicas.

Alega que tal NCM pertence à posição 05.11 da TIPI, que trata de "Produtos de origem animal, não especificados nem compreendidos noutras posições; animais mortos dos Capítulos 1 ou 3, impróprios para alimentação humana", dentre os quais estão inseridos: sêmen de bovino; produtos de peixes e crustáceos ou de crustáceos, moluscos ou outros invertebrados aquáticos; Crinas e seus desperdícios, mesmo em mantas, mesmo com suporte; e outros. Afirma que nenhum produto elencado na posição 05.11 da TIPI se assemelha ao subproduto de desossa utilizado pela empresa no processo produtivo.

Afirma que, considerando que o referido produto é adquirido para extração da gordura para a utilização na industrialização de sabões e sabonete, o crédito deve ser tomado com base na disposição do art. 34 da Lei n.º 12.058/2009, ou seja, crédito presumido com a aplicação de 40% sobre a alíquota básica.

Explica que tal crédito foi integralmente glosado, mas que se os órgãos de julgamento entenderem que a empresa tem direito ao crédito extemporâneo, elaborou a planilha abaixo a fim de demonstrar o crédito presumido a que a interessada teria direito:

Por fim, informa que a planilha consolidada abaixo serviu de base para o lançamento fiscal:

(omitida)

Cientificada em 14/11/2018, a interessada apresentou impugnação em 13/12/2018, alegando, em síntese, o seguinte.

No tópico "DA INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO – AFRONTA AO ARTIGO 142 DO CTN E AUSÊNCIA DE PROVA DA ACUSAÇÃO FISCAL", reclama que a autoridade administrativa glosou os créditos da não cumulatividade do PIS/Cofins calculados sobre as despesas incorridas com propaganda e *marketing*, mas não indicou os motivos pelos quais as despesas não seriam "essenciais" ou "relevantes" no contexto da atividade econômica desempenhada.

Afirma que o Acórdão proferido pelo STJ no Recurso Especial n.º 1.221.170 concluiu que para um determinado gasto ser considerado insumo ou não deve haver a análise da atividade econômica desempenhada pela empresa, sendo improcedente a utilização de motivação genérica, abstrata e desprovida de provas, como ocorreu no caso concreto.

Sustenta que as glosas dos créditos calculados sobre tais despesas foram feitas a partir de singela análise da contabilidade, EFD-Contribuições e demonstrativos de apuração de créditos, que, sabidamente, nada dizem a respeito à "essencialidade" ou "relevância" dos gastos no contexto da atividade econômica desempenhada.

Aduz que a fiscalização desprezou a atividade econômica desempenhada que compreende a promoção de vendas, bem como não solicitou qualquer documento e/ou informação acerca das despesas incorridas com propaganda e *marketing*, que ensejaram a apropriação de créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins.

Ressalta que, em se tratando de lançamento de ofício, o ônus da prova é da fiscalização, nos termos do inciso I do artigo 373 do CPC, revelando a insubsistência das exigências fiscais por afronta ao artigo 142 do CTN.

Aduz, baseado em decisões do CARF, que, por falta de motivação, os Autos de Infração são nulos.

Assevera que a autoridade administrativa também questionou a classificação fiscal do subproduto de desossa, igualmente sem qualquer prova, ao afirmar que a NCM n.º 0511.99.99 utilizada seria incorreta, incorrendo na falha de não provar a acusação.

Sustenta que é dever da autoridade administrativa trazer aos autos prova de que o subproduto de desossa não possuiria as características necessárias para o enquadramento na NCM n.º 0511.99.99, o que não ocorreu.

Argumenta que a autoridade *a quo* também não indicou a NCM que, no seu entender, seria a mais adequada para o subproduto de desossa, revelando a precariedade dos lançamentos tributários.

Requer, diante da ausência de aprofundamento do trabalho fiscal e a ausência de prova das acusações fiscais, o que afronta o artigo 142 do CTN, o cancelamento dos autos de infração.

No tópico "IMPROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO FISCAL – AQUISIÇÃO DE SEBO UTILIZADO NA PRODUÇÃO DE MERCADORIAS", esclarece que, nesta questão, a discussão está relacionada ao critério a ser utilizado na apuração do crédito presumido garantido pelo art. 34 da Lei n.º 12.058/2009, a saber: (i) aferição com base na proporcionalidade do faturamento do sabão e do sabonete; ou (ii) aferição com base na produção, conforme aduzido pela autoridade administrativa.

Aduz que o PIS e a Cofins incidem sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, de modo que o cálculo do crédito presumido nas aquisições de matéria-prima também deve ter relação com o seu faturamento.

Assevera que a Lei n.º 12.058/2009 não estabeleceu de forma objetiva o critério de cálculo do crédito presumido, quando os contribuintes possuem receitas tributadas pelas alíquotas básicas do PIS e da Cofins e também receitas sujeitas à alíquota zero.

Argumenta que apesar da ausência de precisão, o §4º do artigo 34 da Lei n.º 12.058/2009 estabelece que o requisito considerado relevante pelo legislador vedar a apuração do crédito presumido foi o regime de tributação da receita do produto industrializado, de modo que é razoável concluir que o percentual a ser utilizado para apurar a base de cálculo do crédito deve ser aferido com base na proporcionalidade do faturamento.

Pondera que o cálculo do crédito presumido com base nas quantidades utilizadas na produção não encontra amparo na Lei n.º 12.058/2009. Ressalta que a autoridade administrativa não indicou qualquer dispositivo da legislação ordinária que eventualmente pudesse dar guarida ao seu entendimento. Afirma que, diante da ausência de precisão e objetividade na legislação ordinária, e considerando-se que o cálculo do crédito presumido com base na produção não está expresso no texto da Lei n.º 12.058/2009, é evidente que deve haver interpretação mais favorável aos contribuintes, conforme o disposto no art. 112 do CTN.

Requer, ainda, na hipótese de se entender que o critério adotado pela autoridade administrativa estaria correto, que a impugnação seja acolhida para determinar o recálculo das exigências fiscais, tendo em vista o equívoco cometido pela autoridade fazendária na apuração dos montantes dos créditos glosados. Esclarece que, conforme planilha demonstrativa anexa (doc. 02), a autoridade administrativa considerou, indevidamente, as alíquotas básicas do PIS (1,65%) e da Cofins (7,6%) no cálculo das glosas, mas que, nos termos do art. 34 da Lei n.º 12.058/2009, que determina que o crédito presumido é calculado mediante a aplicação de percentual correspondente a 40% das alíquotas básicas, o Fisco deveria ter considerado as alíquotas de 0,66% (PIS) e 3,04% (Cofins).

No tópico "IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS", aduz que a única motivação aduzida pela autoridade administrativa para glosar os créditos extemporâneos foi a de que não teria retificado os respectivos DACON e DCTF. Diz que a glosa se baseou numa questão meramente formal, para impor óbice ao aproveitamento de um direito assegurado pelas Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Alega, com base em decisões do CARF, que não pode ser apenada por não observar uma formalidade que não é exigida pela legislação ordinária de regência como requisito para o aproveitamento de créditos extemporâneos. Diz que o direito ao aproveitamento de tais créditos encontra respaldo no §4º do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003, que o DACON e a EFD possuem campos próprios para o registro de créditos extemporâneos e que a DCTF não possui qualquer campo para informação de créditos da não cumulatividade.

No tópico "IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA DE CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO DE SUBPRODUTO DE DESOSSA/MUXIBA" aduz que, igualmente ao item anterior, a fiscalização entendeu que a ausência de retificação de DACON e DCTF impediria o aproveitamento de créditos extemporâneos nas aquisições de subproduto de desossa. Aduz que tal exigência não encontra amparo no texto das Leis n.ºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 12.058/2009, e, também, não há na legislação de regência qualquer norma determinando a observância do regime de competência na apropriação de créditos do PIS e Cofins.

Aduz que, além disso, a autoridade administrativa questionou a classificação fiscal do subproduto de desossa, aduzindo que a NCM n.º 0511.99.99 estaria incorreta. Assevera que a autoridade *a quo* não provou que tal NCM seria incorreta e, também, não indicou qual seria a mais adequada, de modo que a acusação fiscal é improcedente.

Apresenta laudo elaborado pelo Dr. Ricardo Isidoro da Silva (doc. 03), provando que o subproduto da desossa foi classificado corretamente na NCM n.º 0511.99.99.

No tópico "IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE AS DESPESAS INCORRIDAS COM PROPAGANDA E *MARKETING*", aduz que de acordo com a interpretação conferida pelo STJ, o termo "insumo" significa que o bem ou serviço deve ser essencial ou relevante para o contribuinte, nos contextos da atividade econômica desempenhada, o que, evidentemente, deve ser analisado, caso a caso, e conforme as provas dos autos.

Alega que as despesas incorridas com propaganda e *marketing* são relevantes, imprescindíveis e importantes para o posicionamento no mercado, a conquista e manutenção de clientes, a comercialização de produtos e para o auferimento de receitas.

Argumenta, com base no Parecer Econômico da LCA Consultoria (doc. 04) que, em um mercado altamente competitivo e concentrado, como é o de cosméticos e limpeza, é fundamental uma série de ações para projetar o produto e a marca da empresa, ou seja, as atividades de propaganda e *marketing* são essenciais.

Explica que o processo de produção de produtos cosméticos e de limpeza é simples, de modo que a competição está na comercialização dos produtos no mercado, ou seja, o que faz a diferença no mercado é o valor da marca e a imagem do produto.

Informa que, apesar de a autoridade administrativa não ter questionado os documentos que amparam as despesas incorridas, junta aos autos cópia de contratos de prestação de serviços firmados com empresas de propaganda e *marketing* (doc. 05) e cópias de notas fiscais de prestação de serviços (doc. 06), comprovando a efetividade dos gastos.

No tópico "SUBSIDIARIAMENTE: DA NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO", alega que não tem fundamento legal a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício, quando esta for exigida em conjunto com o tributo supostamente devido.

Pleiteia o provimento da impugnação.

É o relatório.

Da análise do processo pela Delegacia de Julgamento foram lavradas as ementas abaixo transcritas

DESPESAS DE PROPAGANDA E MARKETING. NÃO ENQUADRAMENTO NA CONDIÇÃO DE INSUMOS.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelos contribuintes, ou seja, deve estar circunscrito ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica, de modo que os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção, como é o caso dos gastos com propaganda e marketing, não são considerados insumos.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APURAÇÃO. FATO GERADOR DO CRÉDITO.

No regime da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, os créditos podem ser utilizados posteriormente, mas desde que seu cálculo (apuração) seja feito no período em que foram gerados, sendo necessária, portanto, a retificação do Dacon, EFD-Contribuições e DCTF correspondentes, se for o caso.

ERRO DE FATO. COMPROVAÇÃO. GLOSA. CRÉDITO PRESUMIDO.

Comprovado o erro de fato na glosa de créditos presumidos na aquisição de sebo, revertem-se as glosas realizadas sob essa fundamentação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

DESPESAS DE PROPAGANDA E MARKETING. NÃO ENQUADRAMENTO NA CONDIÇÃO DE INSUMOS.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelos contribuintes, ou seja, deve estar circunscrito ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica, de modo que os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção, como é o caso dos gastos com propaganda e marketing, não são considerados insumos.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APURAÇÃO. FATO GERADOR DO CRÉDITO.

No regime da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, os créditos podem ser utilizados posteriormente, mas desde que seu cálculo (apuração) seja feito no período em que foram gerados, sendo necessária, portanto, a retificação do Dacon, EFD-Contribuições e DCTF correspondentes, se for o caso.

ERRO DE FATO. COMPROVAÇÃO. GLOSA. CRÉDITO PRESUMIDO.

Comprovado o erro de fato na glosa de créditos presumidos na aquisição de sebo, revertem-se as glosas realizadas sob essa fundamentação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não cabe a decretação de nulidade do lançamento quando a autuação está legalmente fundamentada, explicitada de forma clara e baseada em dados informados pela própria contribuinte.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de liquidação e Custódia (SELIC) sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A Impugnação encontra-se às e-fls. 2.730, documentos complementares juntados às e-fls. 2933, o Acórdão proferido pela DRJ foi acostado às e-fls. 3.966, e o Recurso Voluntário às e-fls. 4000.

A desoneração promovida pela DRJ às e-fls. 3968 foi inferior ao valor de alçada para o Recurso de Ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Raphael Madeira Abad, Relator.

1. Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e a matéria é de competência deste Colegiado, razão pela qual dele conheço.

Os valores exonerados com o julgamento parcialmente procedente da Impugnação ao Auto de Infração são inferiores ao limite de alçada do Recurso de Ofício.

2. Preliminares

2.1. Preliminar de nulidade por “INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO – AFRONTA AO ARTIGO 142 DO CTN E AUSÊNCIA DE PROVA DA ACUSAÇÃO FISCAL” item II do RV.

Por tratar de assuntos diversos, esta preliminar pode ser dividida em alguns capítulos.

2.1.1. Alegada falta de aprofundamento do trabalho fiscal e a investigação dos fatos e a falta de esforço para provar a acusação fiscal no caso da tese da publicidade como insumo.

A Recorrente sustenta que em sua impugnação (e-fls. 2730 e seguintes) abordou matérias de mérito que foram tratadas como preliminares de nulidade, por meio das quais

demonstra “... a existência de vícios insanáveis na motivação dos lançamentos tributários, comprometendo material e substancialmente a certeza, liquidez e exigência dos créditos tributários”

Alega que “... a autoridade administrativa não aprofundou o trabalho fiscal e a investigação dos fatos, e não envidou mínimos esforços para provar a acusação fiscal” trabalhando com presunções simples e motivações frágeis e deficientes, o que violaria o artigo 142 do CTN.

Sustenta que as fragilidades do auto de infração e “depõem contra a própria materialidade dos autos de infração, atingindo o ato administrativo de lançamento tributário na sua origem e impedindo a sua convalidação no curso do processo administrativo (...) de modo que o seu acolhimento conduz, necessariamente, ao cancelamento integral das exigências fiscais, e não a decretação de nulidade.”

Os argumentos trazidos pela Recorrente em sua Impugnação apontam para uma nulidade por falta de motivação, como se pode ler da peça:

Nada mais foi dito pela autoridade administrativa, que glosou, indistintamente, todos os créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS, calculados pela Impugnante sobre as despesas incorridas com propaganda e marketing, e não indicou os motivos pelos quais as despesas em referência não seriam “essenciais” ou “relevantes” no contexto da atividade econômica desempenhada pela Impugnante. (e-fls. 2732)

O Acórdão, por sua vez, entendeu que a motivação teria sido suficiente, pois a glosa foi realizada motivada pelo fato de que tanto a unidade como a DRJ não admitem que a publicidade seja essencial e relevante e cuja supressão não inviabiliza a atividade. Há também entendimento segundo o qual a publicidade, por ser realizada após o processo produtivo, não seria apto a gerar créditos.

A fiscalização não adentrou nos números apresentados pela Recorrente por partir da premissa de que a publicidade não é apta a gerar créditos.

Desta forma, entendo que apesar de, em tese, a ausência de motivação ser apta a acarretar a nulidade do ato administrativo, **vejo que no caso concreto o Auto de Infração foi devidamente motivado razão pela qual não há de se falar em nulidade ou ainda de cancelamento, eis que não contém qualquer vício ou irregularidade, razão pela qual afasto a preliminar.**

2.1.2. Preliminar de nulidade por falta de comprovação de que o subproduto da desossa não possuiria as características necessárias para o enquadramento na posição NCM n. 0511.99.99.

A fiscalização glosou os créditos de aquisição de sebo utilizado na produção de mercadorias, especificamente sabões e sabonetes, sob os seguintes fundamentos:

O sebo é utilizado pelo contribuinte para a industrialização de sabões e sabonetes. As alíquotas nas vendas de sabões são 1,65% (Pis) e 7,6% (Cofins). No caso do sabonete a venda é tributada à alíquota zero, conforme conforme dispõe o inciso XXVI, do art. 1º, Lei nº 10.925/20014.

De acordo como artigo 34 da Lei n. 12.058/2009, combinado com a alínea a, inciso XIX, art. 1º da Lei 10.952/2004, a empresa tributada com base no lucro real que adquirir para industrialização produtos com alíquota zero da contribuição ao PIS /Pase e da Cofins classificados no subitem 05.06.90.00 (outros), constante na posição 0506 (ossos e núcleos córneos, em bruto, desengordurados ou simplesmente preparados(mas não cortados sob forma determinada), acidulados ou degelatinados; pós e desperdícios destas matérias) classificados no item 1502.10.1 (gorduras de animais das espécies bovina) poderá descontar crédito presumido mediante aplicação de 40% sobre as alíquotas previstas no art. 2º das Leis do PIS e Cofins. Neste caso aplica-se 40% sobre 1,65% (PIS) e 7,6% (Cofins), resultando em 0,66% e 3,04%.

Porém, o parágrafo 4º veda a aplicação dada pelo caput do artigo, no caso dessas matérias primas serem utilizadas na industrialização de produtos cuja receita de venda seja beneficiada com alíquota zero.

Em outras palavras, a fiscalização classificou os produtos no item 05.06.90.00 (outros) e 1502.10.1 (gorduras de animais das espécies bovina), e glosou os créditos com base no parágrafo 4º da Lei 12.058/2009, que veda a utilização dos créditos no caso das mercadorias serem utilizadas na industrialização de produtos sujeitos à alíquota zero.

Na Impugnação a Recorrente alega que era ônus da fiscalização apontar os motivos pelos quais o subproduto da desossa não possuiria as características necessárias para o enquadramento na posição NCM n. 0511.99.99.

A Recorrente adotou a seguinte classificação.

0511. PRODUTOS DE ORIGEM ANIMAL, NÃO ESPECIFICADOS NEM COMPREENDIDOS NOOUTRAS POSIÇÕES; ANIMAIS MORTOS DOS CAPÍTULOS 1 OU 3, IMPRÓPRIOS PARA ALIMENTAÇÃO HUMANA.

0511.99.99 OUTROS.

Já a fiscalização entendeu que haveriam duas classificações, quais sejam:

05.06. OSSOS E NÚCLEOS CÓRNEOS, EM BRUTO, DESENGORDURADOS OU SIMPLEMENTE PREPARADOS (MAS NÃO CORTADOS SOB FORMA DETERMINADA), ACIDULADOS OU DEGELATINADOS; PÓS E DESPERDÍCIOS DESTAS MATÉRIAS.

05.06.90.00. OUTROS

15.02.SEBO

15.02.10. Gorduras e óleos animais ou vegetais; produtos da sua dissociação; gorduras alimentícias elaboradas; ceras de origem animal ou vegetal. 15.02: Gorduras de animais das espécies bovina, ovina ou caprina, exceto as da posição 15.03. 1502.10: - Sebo 1502.10.1: Bovino

Não bastasse a ausência de amparo em provas, no termo de verificação fiscal a autoridade administrativa também não indicou a Posição NCM que, no seu entender, seria a mais adequada para o subproduto de desossa. Ou seja, a autoridade administrativa aduziu que a Posição NCM adotada pela Impugnante estaria incorreta, mas não indicou a Posição NCM supostamente mais adequada, revelando, por mais este motivo, a precariedade dos lançamentos tributários, a ensejar o seu pronto cancelamento, inclusive por afronta ao artigo 142 do CTN.

O Acórdão em questão, por sua vez, entendeu que a omissão em relação a qual seria o “NCM correto” não teria o condão de invalidar ou anular o Auto, *verbis*:

Tal questão, contudo, não tem o condão de invalidar ou anular o procedimento fiscal. Ainda que a interessada tenha razão, a questão é de mérito e será analisada mais adiante.

No Recurso Voluntário a Recorrente reitera os argumentos no sentido de que (i) a ausência de provas de que o produto não se enquadraria na NCM eleita e (ii) a ausência de indicação de NCM mais adequada acarretariam o “cancelamento” do auto de Infração por violação ao artigo 142 do CTN.

Não bastasse a ausência de amparo em provas, no termo de verificação fiscal a autoridade administrativa também não indicou a Posição NCM que, no seu entender, seria a mais adequada para o subproduto de desossa. Ou seja, a autoridade administrativa aduziu que a Posição NCM adotada pela Recorrente estaria incorreta, mas não indicou a Posição NCM supostamente mais adequada, revelando, por mais este motivo, a precariedade dos lançamentos tributários, a ensejar o seu pronto cancelamento, inclusive por afronta ao artigo 142 do CTN.

Diante do exposto, e considerando-se a ausência de aprofundamento do trabalho fiscal e a ausência de prova das acusações fiscais aduzidas nos itens 3.1 e 3.4 do termo de verificação fiscal, o que compromete a certeza e liquidez dos autos de infração, e afronta o artigo 142 do CTN, o recurso voluntário deve ser provido, para reformar a r. decisão recorrida, cancelando-se integralmente as exigências fiscais.

Em relação às nulidades no processo administrativo fiscal é importante destacar que há diversas teorias das nulidades no direito administrativo, sendo que a adotada neste Colegiado parte da interpretação do Dec. 70.235/72 é a mesma esposada pelo Supremo Tribunal Federal, segundo a qual a declaração de nulidade de ato administrativo procedimental está condicionada à comprovação de um prejuízo.

Neste sentido adoto e transcrevo fragmento do voto de lavra da Ilustríssima Conselheira Denise Green no processo 11080.900061/2014-56, *verbis*:

O argumento da defesa somente faria sentido nos casos em que o despacho decisório tivesse sido emitido com um vício insanável, sendo nulo de pleno direito. Nesta situação, os efeitos retroagem a data de sua emissão (efeitos *ex tunc*).

Porém, no presente caso, o acórdão da DRJ não decretou a nulidade do despacho decisório (embora tivesse poderes para tanto), nem tampouco homologou a compensação. A decisão foi no sentido de que, afastada a prejudicialidade, fosse verificada a existência, suficiência e disponibilidade de crédito pretendido em compensação.

Conforme lição de Hely Lopes Meirelles, os chamados atos decisórios são decisões que as autoridades executivas proferem em papéis, requerimentos e processos sujeitos à sua apreciação. O despacho administrativo, embora tenha forma e conteúdo jurisdicional, não deixa de ser um ato administrativo, como qualquer outro emanado do Executivo (MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, 20ª ed., São Paulo: Malheiros, 1995, p. 168)

O ato administrativo permanecerá no mundo jurídico até que seja verificada situação que demonstre algum vício de legalidade ou que simplesmente comprove a sua desnecessidade superveniente. Alguns atos ao serem elaborados podem vir defeituosos no que tange a sua legalidade. Neste caso, a Administração Pública ou o Poder Judiciário são legitimados para declarar a sua extinção por meio da anulação.

Mas essa não é a única forma de alteração do ato administrativo.

Existem outras, dentre elas se enquadram a convalidação, a revogação, a cassação, a caducidade, a contraposição ou renúncia.

Conforme já dito, o contencioso administrativo relativo aos processos de compensação obedece ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (§11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996). As hipóteses de nulidade são tratadas nos arts. 59 a 61, nos seguintes termos:

Art. 59. **São nulos:**

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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 posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 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 do mérito a 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. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior 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.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Como se vê, os fatos eleitos pelo legislador para inquinar a validade do ato foram a incapacidade do agente ou a preterição do direito de defesa (art. 59, incisos I e II).

As demais irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo (art. 60). O dispositivo disciplinou, no âmbito do processo administrativo fiscal, o que a doutrina especializada denomina de convalidação. O ato de convalidação deve ser praticado pela Administração Pública para corrigir determinado ato anulável, de forma a ser mantido no mundo jurídico para que possa permanecer produzindo seus efeitos regulares.

Na convalidação, o ato refeito retroage à data em que foi realizado, ambos formando uma unidade. Nesse sentido, a lição de Marcus Vinícius Neder e Maria Tereza Martinez Lopez (Processo Administrativo Fiscal Comentado, Dialética, 3ª Edição, pag.584):

Em certos casos, o defeito do ato processual não leva, efetivamente, à decretação de nulidade. O ato posterior pode restabelecer o ato irregular, o qual, então, se revigora, evitando-se a aplicação da sanção de nulidade. A convalidação do ato é “instrumento hábil para remover imperfeições, sanando vícios de invalidade, afastando dúvidas nas relações jurídicas criadas”. **O ato é refeito sem o vício que maculava o ato passado e retroage à data em que foi realizado, ambos formando uma unidade.** (grifou-se)

O instituto pode ser utilizado em atos vinculados ou discricionários. E não se trata de uma regra isolada no âmbito exclusivo do processo administrativo fiscal. A Lei nº

9.784, de 1999 (que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal) também prevê a convalidação, nos seguintes termos:

Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.

Além do mais, a jurisprudência firmada no âmbito do CARF é no sentido de que não há nulidade sem prejuízo. O seguinte precedente ilustra o entendimento dominante no CARF:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

De acordo com o princípio *pas de nullité sans grief*, que na sua tradução literal significa que não há nulidade sem prejuízo, não se declarará a nulidade por vício formal se este não causar prejuízo.

Podemos, então, estar diante a uma violação à prescrição legal sem que disso, necessariamente, decorra a nulidade. Como no presente caso, em que o art. 10, IV do Decreto nº 70.235/72 prescreve que o auto de infração conterà obrigatoriamente a disposição legal.

Não obstante a existência de vício formal no lançamento, a sua nulidade não deve ser decretada, por ausência de efetivo prejuízo por parte do contribuinte em sua defesa. Não há de se falar em nulidade do lançamento, por não restar configurado o binômio defeito prejuízo. (Acórdão Acórdão nº 920201.539 – 2ª Turma, Processo nº 35386.001011/200616, Rel. Elias Sampaio Freire, Sessão de 09 de maio de 2011). (grifou-se)

Assim sendo, em atendimento ao princípio do *pas de nullité sans grief*, a invalidade processual há de ser entendida como uma sanção que somente será aplicada caso se constate a presença do binômio defeito e prejuízo, devendo o último ser entendido como obstáculo ao alcance da finalidade do ato processual. Isto é, não há de ser declarada a nulidade de ato processual se este não causa prejuízo a alguém, já que o processo, como meio de pacificação dos conflitos sociais, nada mais é do que o instrumento para efetivação do direito.

Não obstante considerada a inexistência da motivação que fundamentou o indeferimento do pleito da interessada, a sua nulidade não deve ser decretada, por ausência de efetivo prejuízo por parte da contribuinte em sua defesa, pois, no presente caso, a DRJ, ao apreciar a manifestação de inconformidade, determinou o retorno à Delegacia de origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade de crédito pretendido em compensação, pois não detém poderes para praticar o ato contestado. Não há de se falar em nulidade do ato administrativo, por não restar configurado o binômio defeito-prejuízo.

(...)

No mesmo sentido é o entendimento do Supremo Tribunal Federal:

ARE 1076820 SP - SÃO PAULO 0000026-21.2015.6.26.0137

5. Inexistência de ofensa ao princípio da identidade física do juiz, tampouco prejuízo à Agravante, sendo certo que no sistema de nulidade vigora o princípio *pas de nullité sans grief*, o qual dispõe que somente se proclama a nulidade de um ato processual quando houver efetivo prejuízo à parte devidamente demonstrado. Todavia, não ficou evidenciado nos autos qualquer prejuízo à parte ou à marcha processual.

Finalmente, ainda acerca deste tema, para que seja configurada a nulidade é imprescindível que a Recorrente aponte qual teria sido o prejuízo advindo da hipotética transgressão por ele suscitada, e não apenas indicar uma violação.

Em relação ao alegado vício de motivação analisando-se os Autos de Infração de e-fls. 1489 e seguintes é possível aferir que eles foram devidamente motivados, sendo necessário pontuar que a fiscalização criou capítulos isolados para cada uma das glosas e montou tabelas por meio das quais expõe seus argumentos, não havendo se se falar em vícios.

Também é de se destacar que a Recorrente não apontou qual haveria sido a omissão na motivação, especificamente, e qual teria sido o prejuízo para ela.

Por estes motivos, é de se afastar a preliminar de nulidade.

3. Mérito.

3.1. Argumento da Improcedência da glosa de créditos extemporâneos (item 3.3 do TVF - Item IV do RV)

O Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 1489 e seguintes negou os pretendidos créditos extemporâneos pretendidos pela Recorrente por dois argumento sucessivos em capítulos estanques, quais sejam:

a) não existe previsão legal para creditamento extemporâneo de créditos.

b) a aquisição de “produto da desossa” não seria apto a gerar os créditos pretendidos eis que foram objeto de classificação fiscal equivocada.

Neste momento será tratado tão somente o primeiro capítulo, qual seja o da ausência de previsão legal para o creditamento extemporâneo.

Quando da análise do processo pela DRJ (e-fls. 3.978) ela limitou-se a denegar o pleito da Recorrente de utilizar extemporaneamente créditos apurados em meses distintos ao da ocorrência da aquisição dos bens.

Entendeu a decisão que não haveria previsão legal para o creditamento fora do mês do fato, que o ocasionou, especialmente o parágrafo primeiro do artigo 3º da Lei n. 10.833/2003.

Quanto a esta questão, há de se observar que no regime da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, o cálculo do crédito deve ser feito no mês da ocorrência da aquisição bens, a teor do §1º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput , adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput , incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput , incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput , devolvidos no mês.

(...)

O § 4º do art. 3º da Lei 10.833/2003 dispõe que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”, mas isso não significa que o crédito de uma determinada competência (mês) possa ser reconhecido e escriturado em outras competências (meses). O que o dispositivo em questão faculta é apenas que um crédito apurado e reconhecido na competência correta possa ser utilizado nas competências subsequentes quando não utilizado na competência originária.

Desse modo, se determinado crédito não foi apurado no momento próprio, existe a possibilidade de sua apuração em momento posterior, mas isso deve ocorrer mediante retificação dos EFD-Contribuições, DAFON e DCTF correspondentes ao período de origem, pois só assim estará sendo observado o princípio contábil da competência.

(...)

A retificação dos referidos documentos é necessária não somente para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados na declaração original, mas também para a atualização dos saldos de créditos das declarações posteriores. Trata-se de medida necessária para demonstrar com precisão que o crédito está constituído e, mais importante, que o mesmo não foi utilizado em períodos anteriores (condição *sine qua non* para o aproveitamento futuro).

Com efeito, conforme se depreende dos artigos 1º e 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, a regra da não cumulatividade foi fundada na **apuração** e análise **mensal**, vinculando o fato gerador que é o faturamento **mensal** com os créditos que a contribuinte poderá descontar referentes às aquisições incorridas ou devolvidas **no mês**, com critério de rateio **mensal**. A legislação se reporta, para fins de determinação do crédito, **ao mês** de aquisição do bem ou serviço ou mês em que a despesa for incorrida, e, caso o crédito não seja aproveitado no próprio mês de sua apuração, poderá sê-lo nos seguintes.

Assim, desde que os créditos sejam corretamente apurados e informados nos demonstrativos próprios (Dafon e/ou EFD) não precisam ser descontados no próprio mês de sua apuração. Isso significa que se deve respeitar a ordem lógica da norma citada acima: primeiro apurar o crédito dentro do mês de origem (fato gerador do crédito) para depois aproveitar eventual saldo nos meses subsequentes.

(...)

Este Colegiado possui entendimento no sentido de que é possível a utilização de créditos extemporâneos.

Contudo, para o exercício deste direito, ainda que em sede de discussão oriunda de Auto de Infração, era necessário que a Recorrente, ainda na impugnação, houvesse demonstrado indícios de prova do direito alegado.

A Recorrente trouxe um laudo por meio da qual admite que comprova a natureza das mercadorias.

No caso concreto seria imprescindível que a Recorrente tivesse retificado o DACON, fato que definitivamente não ocorreu e por esta razão não é possível a utilização dos alegados créditos extemporâneos.

3.2. Argumento da improcedência da glosa de créditos na aquisição de subproduto de desossa – muxiba (Item 3.4 do TVF - Item V do RV) Classificação Fiscal.

A fiscalização glosou alternativamente os créditos de aquisição de sebo utilizado na produção de mercadorias, especificamente sabões e sabonetes, sob os o argumento de que, ainda que superada a questão de ser um crédito extemporâneo, a glosa deveria ser mantida por outro motivo, qual seja.

A fiscalização entende que a classificação fiscal do produto da desossa na NCM 0511.99.99, que entende ser equivocada, gerou créditos indevidos de PIS e de COFINS nas alíquotas básicas.

Entende a DRF que a posição 05.11 trata de “produtos de origem animal não especificados e compreendidos em outras posições”, mas que o “subproduto da desossa” não se encaixa nesta classificação, concluindo.

“A nosso ver, considerando que o referido (Sub) produto é adquirido para extração da gordura para utilização na industrialização de sabões e sabonete, essa auditoria considerou que o crédito a ser tomado está de acordo com a disposição do art. 34 da Lei 12.058/2009, ou seja, dever-se ia aplicar o crédito presumido com a aplicação de 40% sobre a alíquota básica.”

Por esta afirmativa é possível interpretar que a fiscalização pretende que como o “subproduto da desossa” é adquirido para a extração de gordura, estes produtos sejam classificados e tratados como gordura animal.

Admitiu a fiscalização que ainda que se fosse possível conceder os créditos apurados extemporaneamente, este deve ser presumido (40%) e não o crédito apurado com base na alíquota básica.

Na Impugnação a Recorrente alega que era ônus da fiscalização apontar os motivos pelos quais o subproduto da desossa não possuiria as características necessárias para o enquadramento na posição NCM n. 0511.99.99.

A Recorrente adotou a seguinte classificação.

0511. PRODUTOS DE ORIGEM ANIMAL, NÃO ESPECIFICADOS NEM COMPREENDIDOS NOUTRAS POSIÇÕES; ANIMAIS MORTOS DOS CAPÍTULOS 1 OU 3, IMPRÓPRIOS PARA ALIMENTAÇÃO HUMANA.

0511.99.99 OUTROS.

Já a fiscalização entendeu que poderiam haver duas classificações, quais sejam:

05.06. OSSOS E NÚCLEOS CÓRNEOS, EM BRUTO, DESENGORDURADOS OU SIMPLEMENTE PREPARADOS (MAS NÃO CORTADOS SOB FORMA DETERMINADA), ACIDULADOS OU DEGELATINADOS; PÓS E DESPERDÍCIOS DESTAS MATÉRIAS.

05.06.90.00. OUTROS

15.02.SEBO

15.02.10. Gorduras e óleos animais ou vegetais; produtos da sua dissociação; gorduras alimentícias elaboradas; ceras de origem animal ou vegetal. 15.02: Gorduras de animais das espécies bovina, ovina ou caprina, exceto as da posição 15.03. 1502.10: - Sebo 1502.10.1: Bovino

Não bastasse a ausência de amparo em provas, no termo de verificação fiscal a autoridade administrativa também não indicou a Posição NCM que, no seu entender, seria a mais adequada para o subproduto de desossa. Ou seja, a autoridade administrativa aduziu que a Posição NCM adotada pela Impugnante estaria incorreta, mas não indicou a Posição NCM supostamente mais adequada, revelando, por mais este motivo, a precariedade dos lançamentos tributários, a ensejar o seu pronto cancelamento, inclusive por afronta ao artigo 142 do CTN.

A decisão atacada, por sua vez, não adentrou no mérito da discussão sob o entendimento de que tratavam-se de créditos extemporâneos:

Neste item a impugnante aduz que, igualmente ao item anterior, a fiscalização entendeu que a ausência de retificação de DACON e DCTF impediria o aproveitamento de créditos extemporâneos nas aquisições de subproduto de desossa. Aduz que tal exigência não encontra amparo no texto das Leis n.ºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 12.058/2009, e que não há na legislação de regência qualquer norma determinando a observância do regime de competência na apropriação de créditos do PIS e Cofins.

Todavia, como já se discutiu acima, não é possível a apropriação (cálculo) de créditos de forma extemporânea, mas apenas a sua utilização. A apuração do crédito deve se realizar no mês de ocorrência do fato gerador.

Alternativamente, a autoridade administrativa questionou a classificação fiscal do subproduto de desossa, aduzindo que a NCM n.º 0511.99.99 estaria incorreta e, portanto, não poderia se apurar o crédito básico, mas apenas o crédito presumido.

Tal discussão, no entanto, é desnecessária, haja vista que não se pode apurar extemporaneamente crédito algum.

O Acórdão sob exame não tratou da matéria da classificação fiscal de subproduto de desossa / muxiba partindo da premissa de que se tratam de créditos que não poderiam ter sido apresentados pelo fato de serem extemporâneos.

Partindo-se do entendimento de que a Recorrente não se desincumbiu do ônus de demonstrar os créditos extemporâneos que alega possuir, este capítulo recursal resta prejudicado.

3.3. Alegação de improcedência da acusação fiscal constante do item 3.2 do termo de verificação fiscal – aquisição de sebo na produção de mercadoria. (Item III do RV)

A Recorrente utiliza gordura animal (sebo) para a produção de sabões e sabonetes, e esta gordura advém dos restos de animais cuja carne foi utilizada para fabricação de alimentos.

Como o artigo 34 da Lei n. 12.058/2009 veda apuração de crédito presumido na aquisição de matéria prima utilizadas na industrialização de produto sujeito à alíquota zero,

discute-se o critério da proporcionalidade do percentual aplicado no SABÃO, submetido à alíquota básica, e do SABONETE, sujeito à alíquota zero, eis que são situações distintas.

Todavia a questão foi deslocada para qual o critério de proporcionalidade deve ser utilizado para o cálculo, se o FATURAMENTO (tese da Recorrente) ou se a PRODUÇÃO (tese do fisco).

Assim tratou a decisão atacada.

A questão a ser analisada neste item diz respeito ao critério a ser utilizado na apuração do crédito presumido estabelecido pelo art. 34 da Lei n.º 12.058/2009, a saber:

(i) aferição com base na proporcionalidade do faturamento do sabão e do sabonete, como requer a impugnante; ou

(ii) aferição com base na produção, conforme feito pela fiscalização.

Pois bem, de fato, como alegou a impugnante, a Lei n.º 12.058/2009 não estabeleceu de forma objetiva o critério de cálculo do crédito presumido quando os contribuintes possuem receitas tributadas pelas alíquotas básicas do PIS e Cofins e, concomitantemente, receitas sujeitas à alíquota zero. O critério de rateio utilizado pela autoridade administrativa, portanto, não está expresso na legislação. Todavia, o critério utilizado pela contribuinte também não tem previsão legal.

Entende-se, contudo, que o critério de rateio utilizado pela autoridade fiscal é absolutamente condizente com as normas contábeis vigentes e, assim, o mais apropriado para o caso. Isso porque, a matéria-prima utilizada (sebo) irá compor o produto final (sabão ou sabonete) em determinadas proporções, de forma que irão compor o custo do produto fabricado em função das quantidades que são utilizadas para produzi-lo. A quantidade de matéria-prima que foi incorporada ao produto é, portanto, o fator determinante para se definir o crédito a ser deferido à interessada. A quantidade do sebo utilizada no produto final compõe o custo de fabricação do bem produzido, de modo que é a proporção utilizada em cada produto fabricado o fator contabilmente correto para se calcular os créditos a serem deferidos. Correto, portanto, o procedimento fiscal.

A questão, portanto, é saber qual critério empregar, se a “proporcionalidade do faturamento”, tese da Recorrente, ou na “produção”, tese do fisco, como bem pontua a Recorrente em seu Recurso Voluntário, cujo fragmento, apesar de longo, deve ser transcrito.

Portanto, nesse ponto, a discussão está diretamente relacionada ao critério que deve ser utilizado para apuração do crédito presumido garantido pelo artigo 34 da Lei n.º 12.058/2009, a saber: (i) aferição com base na proporcionalidade do faturamento do sabão e do sabonete, conforme sustentado pela Recorrente; ou (ii) aferição com base na produção, conforme aduzido pela autoridade administrativa.

Com o devido respeito ao entendimento da autoridade administrativa e que acabou sendo encampado na r. decisão recorrida, a interpretação da legislação ordinária de regência conduz ao entendimento de que o percentual a ser utilizado para apurar a base de cálculo do crédito presumido deve ser aferido com base na proporcionalidade do faturamento, como procedeu a Recorrente, de modo que a glosa da diferença de créditos presumidos deve ser cancelada.

Com efeito, nos termos das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (artigo 1º), o PIS e a COFINS incidem sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Evidentemente, pois, o cálculo do crédito presumido nas aquisições de matéria prima também deve ter relação com o faturamento do contribuinte, que está sujeito à incidência das referidas contribuições, e não com a produção.

Por outro lado, a Lei nº 12.058/2009 não estabeleceu de forma precisa e objetiva o critério de cálculo do crédito presumido, quando o contribuinte possui receitas tributadas normalmente pelas alíquotas básicas do PIS e da COFINS, e também receitas sujeitas à alíquota zero, como, aliás, reconhecido na r. decisão recorrida. Confira-se a redação do artigo 34 da Lei nº 12.058/2009:

(...)

Apesar da ausência de precisão e objetividade, o §4º do artigo 34 da Lei nº 12.058/2009 estabelece que: *“O disposto no caput não se aplica no caso de o produto adquirido ser utilizado na industrialização de produto cuja receita de venda seja beneficiada com suspensão, alíquota zero, isenção ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, exceto na hipótese de exportação”* (grifos nossos).

Como se vê no §4º do artigo 34 da Lei nº 12.058/2009, o requisito considerado relevante pelo legislador ordinário para vedar a apuração do crédito presumido foi o regime de tributação (suspensão, alíquota zero, isenção ou não incidência) da receita do produto industrializado pelo contribuinte.

Em assim sendo, e considerando-se que (i) o PIS e a COFINS incidem sobre a totalidade das receitas; e (ii) o requisito considerado relevante pelo legislador ordinário para vedar a apuração do crédito presumido foi o regime de tributação da receita, é razoável concluir que o percentual a ser utilizado para apurar a base de cálculo do crédito presumido deve ser aferido com base na proporcionalidade do faturamento.

Mais a mais, também há de se ponderar que o cálculo do crédito presumido com base na produção, como sugerido pela autoridade administrativa, não encontra amparo no texto da Lei nº 12.058/2009. A propósito, no item 3.2 do termo de verificação fiscal a autoridade administrativa não indicou qualquer dispositivo da legislação ordinária que eventualmente pudesse dar guarida ao seu entendimento. **Ora, se o critério de cálculo utilizado pela fiscalização não tem previsão legal, como reconhecido na r. decisão recorrida, é óbvio e evidente que ele não pode ser aplicado para legitimar a lavratura de autos de infração. Em um Estado Democrático de Direito, o contribuinte não pode ser apenado por um fato não previsto em Lei.**

Diante da ausência de precisão e objetividade na legislação ordinária, e considerando-se, também, que o cálculo do crédito presumido com base na produção não está expresso no texto da Lei nº 12.058/2009, em hipótese alguma pode prevalecer o cálculo da fiscalização, ao argumento de que simplesmente seria mais “razoável”. **A razoabilidade deve ser invocada a favor do contribuinte, e não para subsidiar a lavratura de auto de infração, inclusive com aplicação de multa de ofício.**

Assim, é evidente que o caso concreto reclama interpretação mais favorável ao contribuinte (especialmente porque o critério de cálculo da autoridade administrativa não tem previsão legal), conforme o disposto no artigo 112 do CTN, com o que a Recorrente não pode ser apenada com a glosa de créditos. Confira-se, por relevante, a redação do artigo 112 do CTN:

A partir da necessidade de se estabelecer a forma de cálculo do crédito presumido partindo-se da premissa de que o insumo é empregado em produtos diversos com tratamentos tributários distintos, a Recorrente entende que a medida deve ser o valor de venda de cada um dos produtos, ou seja o faturamento.

Todavia o direito tributário classicamente emprega critério diverso, e mais seguro, pois independe da atribuição, pelo contribuinte, do valor aferido com a venda de cada produto, qual seja o da quantidade de insumo empregado em cada produto final, independente do valor pelo qual ele é vendido, exemplificativamente como ocorre no Drawback.

Por estes motivos, voto por reconhecer que o critério utilizado pela fiscalização e pela decisão recorrida estão corretos, razão pela qual voto por negar provimento a este capítulo recursal.

3.4. Alegação de dúvida e aplicação do princípio *in dubio pro reo*.

A Recorrente alega ainda que tratando-se de Auto de Infração e havendo dúvida acerca da ocorrência ou não da infração, pois não há certeza acerca de qual critério utilizar, que a dúvida deveria militar a favor da Recorrente.

Diante da ausência de precisão e objetividade na legislação ordinária, e considerando-se, também, que o cálculo do crédito presumido com base na produção não está expresso no texto da Lei nº 12.058/2009, em hipótese alguma pode prevalecer o cálculo da fiscalização, ao argumento de que simplesmente seria mais “razoável”. **A razoabilidade deve ser invocada a favor do contribuinte, e não para subsidiar a lavratura de auto de infração, inclusive com aplicação de multa de ofício.**

Assim, é evidente que o caso concreto reclama interpretação mais favorável ao contribuinte (especialmente porque o critério de cálculo da autoridade administrativa não tem previsão legal), conforme o disposto no artigo 112 do CTN, com o que a Recorrente não pode ser apenada com a glosa de créditos. Confira-se, por relevante, a redação do artigo 112 do CTN:

O princípio “*in dubio pro reu*” é refletido no direito tributário como “*in dubio pro contribuinte*” única e exclusivamente no caso de infrações, jamais no caso de dúvida quanto à incidência ou não de um tributo, cuja exegese possui regramento próprio, previsto expressamente pelo CTN, cuja exegese, aliás, é objeto de contundentes críticas.

O presente capítulo recursal versa sobre um Auto de Infração, ou seja, uma consequência jurídica decorrente do descumprimento de uma norma tributária.

Contudo, não há dúvidas acerca dos fatos, razão suficiente para que não seja empregado o princípio *in dubio pro pretendido*, razão pela qual é de se negar provimento a este capítulo recursal.

3.5. Glosas de propaganda e marketing (Item 3.1 do TVF - Item VI do RV)

A Recorrente alega que os custos com propaganda e marketing amoldam-se ao conceito de insumos, especialmente com o advento da nova interpretação esposada pelo STJ acerca da definição do conceito de insumos, ocorrida com o julgamento do RE 1.221.170/PR, há mais de três anos, portanto cuja transcrição ou maiores explicações são desnecessários eis que conhecimento deste Colegiado e da comunidade jurídica em geral.

Desta forma, conhecidas as premissas é possível entrar na discussão do mérito da questão.

A Recorrente, desde sua Impugnação alega que os custos com propaganda e marketing subsomem-se ao conceito de insumos, essenciais, relevantes e insuprimíveis, pois a sua supressão inviabilizaria economicamente a atividade da Recorrente como um todo.

A Recorrente trouxe aos autos diversos gráficos, estatísticas e demonstrativos que buscam estabelecer uma relação proporcional direta entre o [custo e intensidade do investimento em publicidade] e [número de likes, dislikes, fans, afinidade com a marca, percepção da marca, e impacto, dentre outros].

Não há dúvidas que a intensificação da publicidade e do marketing possui o condão de aumentar o conhecimento do público acerca do produto, aliás, é exatamente para isto que ela existe, e se não gerasse o referido resultado as empresas não investiriam precioso dinheiro em algo inócuo.

Demonstrou, inclusive, que quando se diminui o investimento diminui-se a interação, enaltecendo a importância da publicidade.

Todavia, este não é o critério que deve ser utilizado para que um bem ou serviço subsoma-se ao conceito de insumo, essencial, relevante e o mais importante, insuprimível.

A Recorrente não logrou êxito em demonstrar que a publicidade é um bem insuprimível na sua atividade, ou seja, que a atividade restará inviável se ela hipoteticamente deixar de existir.

Há dois fatos que enrobustecem este entendimento: O primeiro deles é que a própria Recorrente afirma que os produtos por ela industrializados possuem tecnologia conhecida e a publicidade representa um grande diferencial competitivo entre ela e as concorrentes, todavia isto não significa que seja insuprimível.

A Recorrente, em todo o processo admite que vende seus produtos em diversas lojas, como supermercados, e que se hipoteticamente a publicidade e marketing deixassem de existir, os consumidores continuariam comprando os bens escolhendo-os nas prateleiras, da mesma forma que ocorre com os outros produtos que estão ao seu lado.

Assim, embora reconheça a importância da publicidade para a Recorrente, ela não pode ser tratada como insumo essencial, relevante e, especialmente insuprimível, para efeitos de geração de créditos.

4. Conclusões

Por todo o exposto, voto no sentido de afastar as preliminares e, no mérito negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad

Fl. 22 do Acórdão n.º 3302-012.007 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10314.720592/2018-37