ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10120.720060/2014-43

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

Processo nº	10120.720060/2014-43
Recurso nº	1 Voluntário
Acórdão nº	**3401-006.058 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	23 de abril de 2019
Matéria	PIS/COFINS
Recorrente	CARAMURU ALIMENTOS S/A.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE

Por integrar o valor do estoque de matéria-prima, é possível a apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da mesma empresa.

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A transferência de produto acabado a estabelecimento filial para "formação de lote" de exportação, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente à própria venda, ou exportação, não gerando o direito ao crédito em relação à contribuição.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

Para o aproveitamento de créditos extemporâneos, não é necessária retificar as DACON´s do período em que eles poderiam ter sido lançados, tampouco as respectivas DCTF´s do período de sua apuração.

CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. INSUMO. BIODIESEL.

A possibilidade de apuração de crédito presumido a partir da aquisição de "sebo" utilizado na produção de biodiesel, nos termos do art. 47 e 47-B da Lei nº 12.546/2011, de 14 de dezembro de 2011, não produziu efeitos retroativos.

CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. INSUMO. PRODUTOS DESTINADOS A ALIMENTAÇÃO.

O crédito presumido proveniente da atividade agroindustrial de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 é apurado somente em relação aos insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, classificados nos capítulos e posições da NCM nele previstos.

ESTORNO DE CRÉDITO PRESUMIDO. VENDA COM SUSPENSÃO. FARELO DE SOJA

É vedado o aproveitamento de créditos em relação a receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas sujeitas ao crédito presumido de farelo de soja (NCM 23.04) e de farelo de girassol (NCM 23.06) anteriormente à publicação da Lei nº 12.431/2011 (Publicada em 27.06.2011).

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso, da seguinte forma: (a) por maioria de votos, para manter a decisão de piso no que se refere a despesas de frete entre estabelecimentos da empresa, relacionadas à formação de lote de exportação, vencidos os Conselheiros Tiago Guerra Machado, Rodolfo Tsuboi e Oswaldo Gonçalves de Castro Neto; e (b) por unanimidade de votos, para (i) reconhecer como possível a apropriação extemporânea de créditos das contribuições, observados os demais requisitos legais para seu creditamento; (ii) admitir os créditos referentes à Nota Fiscal nº 180; (iii) admitir os créditos em relação a aquisições de insumos via industrialização por encomenda; (iv) admitir os créditos referentes a fretes entre estabelecimentos na movimentação de matéria-prima; (v) admitir o crédito presumido em relação a aquisição do sebo com a suspensão de PIS/COFINS, atestada em diligência; e (vi) negar provimento em relação aos demais itens recursais.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente), Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lázaro Antonio Souza Soares, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado), Carlos Henrique de Seixas Pantarolli e Oswaldo Gonçalves de Castro Neto.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o Acórdão da DRJ/RPO, que manteve o despacho decisório que não homologou créditos relativos ao PIS/COFINS, na modalidade não cumulativa.

Diante da decisão de primeiro grau, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário a esse Tribunal administrativo, reprisando as seguintes teses da impugnação:

(a) Das despesas com fretes entre estabelecimentos

Informa que as transferências entre estabelecimentos da pessoa jurídica tiveram por escopo o armazenamento das mercadorias com destino certo à exportação e já negociada; que o frete contratado confere à empresa o direito ao aproveitamento do crédito, porque é decorrente de operação de venda para o exterior, onde o transporte é realizado em duas etapas, sendo a primeira até o porto — que corre às expensas do vendedor —; e a outra do porto de origem até o destino final — que é de responsabilidade do comprador.

Ressalta que "se é certo que se deve considerar a remessa para exportação "frete na operação de venda", a remessa anterior para a formação de lote deve ser incluída no mesmo conceito, pois este frete nada mais é do que uma primeira etapa do transporte definitivo da mercadoria para o seu destino final".

Informa que o seu estabelecimento industrial está situado no centro-oeste, distante do embarque dos produtos para o exterior, realizados em Santos/SP e que, antes de chegar no Porto de Santos, os produtos são transportados por via rodoviária ou aquaviária, desde as fábricas localizadas no Estado de Goiás, até as filiais localizadas em Pederneiras/SP ou Anhembi/SP. A partir das filiais, as mercadorias são transportadas até o porto de Santos pela via ferroviária; c. o frete entre estabelecimentos tem por finalidade precípua colocar os produtos vendidos em condições de serem embarcados/vendidos para o exterior.

E conclui:

> (...) Ainda que se entendesse que os fretes contratados pela Impugnante não se encartassem no conceito de "fretes sobre venda", tais gastos encontram amparo no inciso I do art. 3o, das L eis n° 10.637/2002 e 10.833/2003, por serem gastos necessários à colocação do bem em condições de venda (tem natureza de custo), tal como definido na legislação do Imposto de Renda (art. 289 do RIR/1999);

Por fim, reforçar que direito ao crédito é garantido pela leitura do artigo 3º, das Leis Federais 10.637/2002 e 10.833/2003, seja como despesa com venda, seja como custo a ser incorporado ao bem em estoque (neste caso se não houvesse contratado previamente a venda);

(b) Despesas de armazenagens e fretes extemporâneos

A contribuinte diz que o art. 3o, § 4o, das Leis n°s 10.637/2002 e 10.833/2003, prescreve, sem fazer qualquer ressalva quanto ao prazo e formalidades para o creditamento e de forma clara e taxativa, que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

No que tange ao crédito presumido extemporâneo, assevera que o § 2º, do art. 8o, da Lei n° 10.925/2004 manda aplicar o § 4o, do art. 3o, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, não havendo disposição expressa em sentido contrário. Vejamos:

> "(...) tendo em conta que inexiste no ordenamento jurídico qualquer previsão legal que vede, de forma expressa, o aproveitamento extemporâneo, é de se concluir, reprise-se, que autorizado está o contribuinte à recuperação de créditos que não foram aproveitados no passado".

Prossegue afirmando que o § 8o, do art. 3o, das Leis n°s 10.637/2002 e 10.833/2003, não fixaram regime de competência para apropriação de créditos do PIS/PASEP e da COFINS, mas tão somente definiram critério de cálculo desses mesmos créditos, sendo

que o momento da apropriação continua a ser disciplinado pelo § 1° do aludido art. 3o, de sorte que, em não havendo o aproveitamento em tal ocasião, o contribuinte pode fazê-lo em período posterior, por força do permissivo contido no § 4o também daquele comando legal.

Após citar um trecho do Manual de Preenchimento do DACON que estabelece: "o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes, sem atualização monetária ou incidência de juros" e dizer que este manual se enquadra na definição de "norma complementar" estabelecida no art. 96 do Código Tributário Nacional - CTN, diz que a glosa de créditos extemporâneos se afigura um ato abusivo e ilegal, motivo que desautoriza o lançamento.

(c) Das despesas de armazenagem prescritas

Quanto à prescrição de parte do crédito relativo às despesas de armazenagens, a recorrente alega que os créditos do PIS e da COFINS não sofre qualquer hipótese de prescrição, mesmo porque as Leis federais 10.637/2002 e 10.833/2003 não preveem qualquer prazo para a fruição dos créditos.

(d) Aquisição de Bens usados como insumos

Sobre as glosas realizadas, o contribuinte juntou documentação suporte para comprovar tais dispêndios, que não teriam sido apresentadas durante o procedimento fiscal.

(e) Aquisição de Bens que seriam ativo imobilizado

Reproduziu a Resolução CFC nº 1.177/2009 e citar o art. 301 do RIR, que possibilita reconhecer como despesa bem cujo valor unitário se mostre elevado, desde que o prazo de vida útil seja inferior a um ano, e a Solução de Consulta DISIT/SRRF06, de 13 de maio de 2015, diz que a obrigatoriedade de imobilização de gastos realizados em bens do imobilizado é bastante restrita, pois somente se aplica quando o bem beneficiário da reforma alcançar nova vida útil. No caso em tela é diferente, são peças que se desgastam ou deterioram rotineiramente, sem, contudo, elevar a vida útil da máquina ou equipamento, não se mostrando suficiente para conceder-lhes o tratamento de imobilizado.

Arguiu que, caso se admita o enquadramento dos materiais adquiridos como bem do imobilizado, os bens conferem créditos sobre os encargos de depreciação, com observância da metodologia adotada pela Lei nº 11.774/2008.

(f) Do direito ao crédito presumido de PIS/PASEP e Cofins nas aquisições de "sebo" para a produção de biodiesel

Afirmou que o insumo "sebo" é utilizado unicamente para a produção de biodiesel e que "as aquisições realizadas pela Impugnante do insumo "sebo", destinadas a fabricação de biodiesel, ocorridas anteriormente a 15/12/2011, são abarcadas pelo direito ao crédito presumido de PIS/PASEP e COFINS, por força do que prevê o art. 34 da Lei n° 12.058/2009(...)".

(g) Do direito ao crédito presumido de PIS/PASEP e Cofins nas vendas no mercado interno de "farelo de girassol"

Ressalva que a fiscalização teria erroneamente desconsiderou os créditos de contribuições relativos à venda no mercado interno de farelo de girassol, haja vista o contido nos arts. 54 e 55, § 5º, inciso II, da Lei nº 12.350/2010.

Nesse contexto, assegura que o "farelo de soja" é obtido por meio da industrialização da "semente de girassol" e é vendido com o benefício da suspensão de PIS e Cofins a destinatários que irão utilizá-los na alimentação animal; e que "a semente de girassol utilizada para produzir o "farelo de girassol", por ser adquirida das pessoas indicadas no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, garante à impugnante o direito de se apropriar dos créditos presumidos de PIS e Cofins", e por fim, "o fato de o "farelo de girassol" ser comercializado com o benefício da suspensão de PIS e Cofins, não impõe à contribuinte a obrigação de promover o estorno dos créditos presumidos anteriormente apropriados, pois inexiste na lei nº 10.925/2004 tal previsão;

(h) Do estorno do crédito presumido decorrente de venda com suspensão no mercado interno de farelo de soja

Quanto ao estorno de créditos presumidos decorrentes de venda de farelo de soja com suspensão de PIS e Cofins no mercado interno, a contribuinte diz que, nos termos da Lei Complementar nº 95/1998, a vigência da lei será sempre indicada de forma expressa e as disposições normativas serão regidas com clareza, precisão e ordem lógica;

Conclui que tem direito ao crédito presumido, nos termos do art. 64 da Lei nº 12.350/2010 e art. 22 da Instrução Normativa nº 1.157/2011.

(i) Da glosa parcial de crédito presumido da soja adquirida para produção de farelo

A contribuinte rejeitou a glosa parcial dos créditos presumidos da soja adquirida, na medida em que afirma que a parcela de soja utilizada na produção de biodiesel não proporciona o direito de a empresa se beneficiar dos créditos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Buscou demonstrar documentalmente que toda a soja fora utilizada na produção de mercadoria destinada à alimentação humana ou animal, "sendo que o óleo resultante do mesmo processo não interferiu na produção do farelo de soja, produto este que faz jus ao crédito".

Afirmou também que que não há previsão legal que ampare o rateio de crédito empregado pela fiscalização e que a analogia não pode criar restrições, nem resultar em cobrança de tributos não previsto em lei.

Por fim, rejeitou a aplicação de juros sobre a multa de ofício durante o curso do processo para atualização do crédito ora constituído, por falta de embasamento legal para aplicação da Taxa SELIC sobre essa parcela.

Ainda apresentou documentos adicionais para comprovar suas alegações, em especial sobre os créditos sobre frete entre estabelecimentos e sobre o crédito presumido decorrente de sua atividade agroindustrial, entre outros.

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 3401-006.056, de 23 de abril de 2019, proferido no julgamento do Processo nº 10120.730834/2013-63.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão nº 3401-006.056):

> "*Do mérito*
>
> *O Recurso Voluntário se insurge contra o entendimento da decisão de primeiro grau que manteve as glosas de créditos delineadas no MPF nº 0120100-2013-00983 a respeito das seguintes rubricas:*
>
> *(a) Despesas de frete entre estabelecimentos da empresa, relacionados à formação de lote de exportação;*
>
> *(b) Despesas de armazenagens e fretes sobre venda, cujos créditos foram tomados após o período de competência contábil em que foram registradas;*
>
> *(c) Despesas de armazenagem, cujos créditos foram considerados prescritos pois tomados após cinco anos da emissão dos respectivos documentos;*
>
> *(d) Insumos. Falta de comprovação;*
>
> *(f) Despesas relativas a manutenção de máquinas e equipamentos (partes e peças de reposição);*
>
> *(g) Do crédito presumido na aquisição de sebo para produção de biodiesel;*
>
> *(h) Do estorno do crédito presumido decorrente de venda com suspensão no mercado interno de farelo de soja;*
>
> *(i) Crédito presumido nas vendas no mercado interno de "farelo de girassol";*
>
> *(j) Crédito presumido sobre a soja adquirida para produção de farelo.*
>
> *Passo a expor:*

(a) ***Despesas de frete entre estabelecimentos da empresa, relacionados à formação de lote de exportação;*** [1]

Já tive a oportunidade de me manifestar sobre o tema quando da prolação do Acórdão nº 3403-002.681, do qual extraí a ementa proposta ao colegiado:

"COFINS. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. A transferência de produto acabado a estabelecimento filial para "formação de lote" de exportação, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente à própria venda, ou exportação, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição." (Acórdão n. 3403-002.681, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 28.jan.2014)

O dispositivo legal que rega a matéria nas leis de regência das contribuições (art. 3º das Leis nº 10.637/2003 e nº 10.833/2003) contempla as operações de venda e as aquisições de insumos. As transferências entre estabelecimentos da empresa de mercadorias acabadas, contudo, não encontram, na legislação de regência, previsão de geração de créditos.

Como destacamos no citado acórdão, remetendo a voto do Cons. Marcos Tranchesi Ortiz:

"Porque na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode (sic) se situar em três diferentes posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX; (b) se associado à compra de matérias-primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I; e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º.

De seu turno, o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte somente do ponto de vista logístico ou geográfico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda. Juridicamente falando não o é e, a meu ver, não se enquadra dentre as hipóteses legais em que o creditamento é concedido." (Acórdão n. 3403-001.556, Rel. Cons. Marcos Tranchesi Ortiz, unânime, sessão de 25.abr.2012)

Assim, a transferência a estabelecimento filial para "formação de lote", ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente à própria venda, ou exportação.

[1] Transcritos apenas os entendimentos que prevaleceram na decisão sobre o tema. Deixou-se de transcrever o entendimento vencido, que pode ser consultado, na íntegra, no processo paradigma.

Mais enfático, ainda o Acórdão nº 3403-003.164, no qual se asseverou o colegiado, também unanimemente, e com minha participação, que:

"CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. A transferência de produto acabado a estabelecimento filial para "formação de lote" de exportação, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente à própria venda, ou exportação, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição." (Acórdão n. 3403-001.556, Rel. Cons. Alexandre Kern, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Incumbe registrar que mantenho tal entendimento mesmo após a reversão pontual, por maioria, do resultado de um dos precedentes citados (Acórdão nº 3403-002.681) na Câmara Superior de Recursos Fiscais, que entendeu ser a "formação de lotes de exportação" uma operação de venda (vencidos, neste tema, os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira santos e Jorge Olmiro Lock Freire).

Isso porque a "formação de lotes de exportação" é etapa que antecede uma possível (mas, ainda não efetivada) exportação, e não envolve nem compra nem venda, mas mero acúmulo de mercadorias para venda futura (a menos que se demonstre documentalmente o oposto, o que não ocorre no presente processo). Não vemos, assim, como possa se amoldar a situação ao disposto no art. IX do art. 3º da lei de regência, que trata de frete na operação de "venda", visto que "venda" não houve, nesta operação de transferência para "formação de lotes de exportação".

(b) Despesas de armazenagens e fretes sobre venda, cujos créditos foram tomados após o período de competência contábil em que foram registradas;

O entendimento fazendário, que restou confirmado na decisão recorrida, direciona-se no sentido de que os bens e serviços somente poderiam ter seus créditos imputados ao período de competência em que foram adquiridos. Contudo, não comungo do mesmo posicionamento.

Primeiramente, vejamos o que diz o citado artigo 3º, em seu caput e no parágrafo quarto:

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

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Vejam que, em interpretação literal e sistemática, o parágrafo quarto estabeleceu o direito de o contribuinte apropriar crédito que eventualmente não tenha sido utilizado para desconto da base de cálculo em um determinado mês em períodos de apuração subsequentes.

Caso o legislador fizesse menção ao excesso de créditos, ou mesmo a expressão "saldo credor" – como o faz em diversos outros normativos relativos às contribuições sociais – ele teria o feito. Desse modo, não caberia restrição ao Poder Executivo restringir esse direito quando estabeleceu normas relativas à gestão da fiscalização e arrecadação desses tributos, como faz crer a decisão ora recorrida.

É claro que o direito original aos créditos das contribuições parte do pressuposto de que eles devam ser registrados simultaneamente à escrituração dos documentos que embasam a aquisição de bens e serviços, ou ainda que venha a ser apropriado nos períodos em que determinados custos e despesas forem considerados incorridos. Todavia, o parágrafo quarto acima mencionado possibilitou ao contribuinte vir a registrar extemporaneamente os créditos de PIS e COFINS registrados na sistemática não cumulativa das referidas contribuições, vindo a aproveitá-los para desconto das contribuições sociais em períodos de apuração distintos (futuros) dos quais se originaram.

Esse entendimento vem sendo unânime nessa turma, que aduziu dessa mesma maneira, no Acórdão 3401-004.022, proferido em outubro/2017, de relatoria do Conselheiro Robson Bayerl. Vejamos:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/01/2010, 01/04/2011 a 30/06/2011, 01/08/2011 a 31/08/2011, 01/11/2011 a 30/11/2011

PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO. INSUMO. ALCANCE.

O alcance do termo "insumo", insculpido no art. 3º, I, "b", das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não pode ser equiparado restritivamente aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, próprios da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, tal como detalhado no PN CST 65/79, tampouco extenso como os conceitos de custo de produção e despesas operacionais da legislação do IRPJ, arts. 290 e 299 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), consistindo em bens e serviços, inerentes e necessários à atividade da empresa, adquiridos e empregados

diretamente na área de produção, desde que sofram a incidência das contribuições não cumulativas na etapa anterior da cadeia produtiva.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Consoante art. 3º, § 4º da Lei nº 10.833/03, o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes, não havendo norma que imponha a retificação das DACONs para que seja alocado no período de apuração a que se refira o dispêndio.

ALUGUÉIS. DIREITO DE CRÉDITO. DELIMITAÇÃO.

O direito de crédito relativo aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na empresa, previsto no art. 3º, IV das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, compreende apenas a retribuição pelo uso e gozo da coisa não fungível, nos contratos de locação, como regulado pelo art. 565 e ss. do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), não englobando as despesas condominiais e demais taxas sob responsabilidade dos locatários, bem assim, as contraprestações financeiras, a cargo dos parceiros públicos, nos contratos administrativos de concessão das parcerias público-privadas.

BENEFÍCIO FISCAL ESTADUAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCIDÊNCIA. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Afastada a hipótese de caracterização do crédito presumido concedido pelo Estado do Bahia, através do Decreto nº 6.734/97, como subvenção para investimento, inaplicável as disposições do art. 21 da Lei nº 11.941/2009, então vigente, enquadrando-se o benefício fiscal em comento no conceito amplo de receita veiculado no art. 1º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, submetendo-se à incidência das contribuições de que tratam.

Recurso voluntário provido em parte.

Em seu voto, o Ilustre Conselheiro destaca:

Esta interpretação atribuída aos dispositivos é plausível, porém, não é a única aceitável, pois, tanto as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, como as INs RFB 247/02 e 404/04 que as normatizam, não distinguem o crédito, como espécie, do saldo credor, preferindo a adoção do termo "crédito" indistintamente para uma e outra finalidade, razão porque a interpretação do contribuinte é também acertada, mormente pela sua dicção literal, consoante a qual "o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes".

Ora, os créditos da não cumulatividade podem ser pleiteados a qualquer tempo, enquanto não decaído o direito ao seu exercício, não havendo norma clara que imponha a retificação das DACONs para inclusão de créditos nos períodos de apuração a que se refiram, de maneira que não haveria obstáculo ao aproveitamento a destempo sem observância estrita do regime de competência, como exigiram a DRF/DRJ, eis que se trataria de situação esporádica, valendo a analogia com o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, onde os créditos alegados extemporaneamente não impõem a reescrituração do livro, bastando sua indicação em campo próprio.

Assim, o aproveitamento de créditos fora dos períodos de apuração a que se referem é possível, como defendido pelo contribuinte, cumprindo à fiscalização a verificação se, de fato, este crédito não foi aproveitado anteriormente e observada a delimitação do conceito de insumo formulada no presente acórdão.

Entendo não ser possível criar uma vedação, por meio de interpretação, onde a lei, ou mesmo os atos administrativos correlatos, não expressamente o fizeram.

Desse modo, deve ser acolhida a pretensão do contribuinte.

Diante do exposto, entendo que a decisão recorrida deve ser reformada para considerar possível a apropriação extemporânea de créditos das contribuições sociais, observados os demais requisitos legais para seu creditamento.

(c) Despesas de armazenagem, cujos créditos foram considerados "prescritos" pois tomados após cinco anos da emissão dos respectivos documentos;

Nesse item, a Recorrente alega que o Relatório Fiscal que ensejou o lançamento de ofício considerou ter havido dois tipos de "prescrição": (i) dispêndios ocorridos antes de julho de 2006; (ii) dispêndios ocorridos após julho de 2006.

Analisando o aludido Relatório, vê-se que isso não é exatamente verdade. O que ocorreu é que a fiscalização considerou prescritos os créditos decorrentes de dispêndios realizados após cinco anos contados de cada período de apuração das contribuições sociais, de de maneira que houve glosas "por prescrição" separados mês a mês, sendo certo que o espaço temporal objeto daquele MPF de aproximadamente dois anos.

Por outro lado, aduz a Recorrente que não há, na legislação das contribuições, tampouco na legislação complementar (CTN), previsão legal para a decadência do direito de escriturar os créditos extemporâneos em cinco anos, dado que o artigo 168, do CTN trata de crédito tributário e não de créditos escriturais,

como é o caso da não-cumulatividade do PIS e da COFINS; tampouco restaria aplicável o Decreto 20.910/1932, porque esse estaria tratando de prescrição do direito de ação perante a Fazenda Pública, o que também não seria o caso dos créditos escriturais.

Ora, de fato, as Leis Federais 10.637/2002 e 10.833/2003 estabelecem a possibilidade de apuração de créditos a serem utilizados para desconto do valor devido ao PIS e à COFINS, calculados na modalidade não-cumulativa, sendo certo que são, indubitavelmente, "direitos creditórios" que reduzem o valor devido a título das contribuições sociais; indo mais além, quando há saldo credor decorrem do "excesso" de créditos em comparação aos respectivos débitos, é possível até o mesmo o seu ressarcimento.

É verdade, porém, que houve um silêncio nesses textos normativos quanto ao prazo prescricional para a apropriação dos créditos escriturais, o que não significa dizer, aprioristicamente, que não há um termo inicial ou que não há limite temporal para o exercício dessa faculdade do contribuinte.

O ordenamento jurídico deve ser analisado como um sistema entrelaçado de normas, princípios e valores que não permite a aplicação nua e crua de um determinado texto normativo sem avaliar todos os seus aspectos ascendentes e descendentes. O intérprete que assim o fizer colocará em risco toda a efetividade do ordenamento, deixando margem para que a atividade de interpretação deixe de ter sua função de uniformizar igualitariamente os direitos e obrigações entre os membros da sociedade sujeita àquele ordenamento, para ser uma ferramenta de legitimação da imposição individual de vontades.

Dito isso, reconheço que há certa concordância na afirmação de que o direito ao aproveitamento desses créditos não pode se confundir com o direito à restituição de tributo pago indevidamente ou a maior, não se ensejando a aplicação do artigo 168, do CTN; contudo, não há como afastar a aplicação subsidiária do Decreto 20.910/1932, plenamente em vigor, cujo artigo 1º afirma:

Art. 1º - As dividas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.

Vê-se que o espectro alcançado pelo citado artigo é absolutamente amplo, comportando, no trecho grifado, uma gama enorme de "direitos" atribuíveis ao administrado contra a fazenda pública, não havendo qualquer restrição semântica à

aplicação ao caso dos créditos escriturais decorrentes da não-cumulatividade das contribuições sociais.

Desse modo, adaptando-se ao nosso tema, é imperioso entender que o artigo 1º, do Decreto 20.910/1932, implica na observância do prazo prescricional de cinco anos contado da competência tributária em que aquela crédito poderia ter sido escriturado.

Essa discussão não é novidade e já foi objeto de avaliação pela Coordenação-Geral de Tributação (COSIT), que entendeu de modo idêntico quando da Solução de Divergência COSIT 21/2011:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

EMENTA: EXISTÊNCIA E TERMO DE INÍCIO DO PRAZO PRESCRICIONAL DOS CRÉDITOS REFERIDOS NO ART. 3º DA LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2001; E NO ART. 3º DA LEI º 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003.

Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932.

Os fatos geradores dos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, têm natureza complexiva e aperfeiçoam-se no último dia do mês da apuração.

O termo de início para contagem do prazo prescricional relativo aos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração;

DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932; art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2001; art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Assim, como o direito ao crédito extemporâneo se expira após cinco anos contados do momento da aquisição das mercadorias e/ou serviços (fato gerador dos créditos), não há que se reformar o lançamento de ofício quanto se particular, mantendo-se a decisão recorrida

(d) Insumos. Falta de Comprovação

A Recorrente apresenta nos itens 2.5.4 a 2.5.9 do seu Recurso as razões para se reformar a decisão recorrida dado que teria havido um erro material nos demonstrativos de crédito relativos a fornecedor, em decorrência de informação quanto ao CNPJ.

No caso, foi informado o CNPJ 05.252.578/0001-59, enquanto o correto seria o CNPJ 88.370.945/0001-46. Feito esse esclarecimento, e admitindo a regularidades de tais notas fiscais, verifica-se que se referem à industrialização por encomenda contratada pela Recorrente, relacionadas ao produto "Ácido Graxo Vegetal", contudo, diante da insuficiência de esclarecimentos quanto ao uso desse item nas atividades desempenhadas pela Recorrente, não é possível admitir a possibilidade de apropriação de créditos . De tal sorte, deve ser mantida a decisão recorrida, por carência probatória da Recorrente fundar seus argumentos, com relação a esses itens.

Quanto às glosas impugnadas nos itens 2.5.10 e 2.5.11, sendo juntado o documento fiscal comprobatório da despesa, e esclarecida a natureza do serviço (carga e descarga de mercadorias em transporte multimodal, nas operações de venda) e sua vinculação e essencialidade em relação à atividade desempenhada pela Recorrente, é de se admitir créditos nesse particular, devendo a decisão ser reformada.

Quanto às glosas mencionadas nos itens 2.5.12 a 2.5.17 e 2.6.1, a fiscalização efetuou a glosa simplesmente em razão de haverem sido apresentados documentos fiscais comprobatórios, o que foi feito já na impugnação e ignorado pela decisão recorrida. Tratam-se de aquisições de insumos via industrialização por encomenda de diversos produtos que são posteriormente revendidos pela Recorrente, como pipoca, farinhas, amendoim, entre outros.

Havia, ainda, no Relatório que deu azo ao lançamento, menção a aquisições de insumos de pessoas físicas. Contudo, a Recorrente rebate essa conclusão afirmando que as notas fiscais glosadas eram de pessoas jurídicas, juntando-as desde a impugnação, e que tal equívoco decorreu de o Excel desconsiderar os "zeros" à esquerda do CNPJ 00.048.496/0001-73, fazendo-o parecer ser um número de CPF (484.960.001-73).

Diante desses esclarecimentos, deve-se reconhecer que as glosas foram indevidas e que, portanto, a decisão também deve ser reformada.

(e) Despesas relativas a manutenção de máquinas e equipamentos (partes e peças de reposição);

A Recorrente refuta as alegações da fiscalização referentes à glosa de créditos relacionadas à manutenção de máquinas e equipamentos, que foram efetuadas considerando que tais dispêndios deveriam ser registrados como ativo imobilizado ("não-circulante"), haja vista que os valores adquiridos ou contratados eram superiores ao montante máximo estabelecido à época pela legislação do Imposto de Renda para o registro como despesa dedutível em detrimento do registro como ativo imobilizado ("não-circulante") e sujeito, assim, a depreciação/amortização.

Ora, de fato, o valor do item adquirido ou serviço contratado para realizar a manutenção de bens do seu ativo permanente não é o único elemento a ser considerado para definir se tais dispêndios serão tratados como despesa ou como ativo imobilizado.

O conceito de ativo imobilizado encontra-se na Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.A.), com as alterações promovidas pela Lei nº 11.638/2007, que em seu artigo 179, IV, estabelece que devem ser registrados no ativo imobilizado os "direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens".

Por seu turno, em linha com o que estabelece o Manual de Contabilidade da FIPECAFI[2], podemos depreender desta definição legal que devem ser classificados como ativo imobilizado "(...) os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e de seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade".

Na prática, as premissas para o registro contábil de um determinado dispêndio como ativo imobilizado sempre foi encontrado na Resolução CFC nº 1.025/2005[3], até 31.12.2009, e desde então no Pronunciamento nº 27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC[4], aprovado pela Deliberação CVM nº. 583/09 e pela Resolução CFC nº. 1.177/09.

O referido CPC nº 27, em seu item 6, define ativo imobilizado conforme abaixo:

(...)

Ativo imobilizado é o item tangível que:

é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

---

[2] **IUDÍCIBUS**, Sérgio de, **MARTINS**, Eliseu e **GELBCKE**, Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*, 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 190.

[3] (...)
19.1.2.4. Ativo imobilizado, objeto desta norma, compreende os ativos tangíveis que:
a) são mantidos por uma entidade para uso na produção ou na comercialização de mercadorias ou serviços, para locação, ou para finalidades administrativas;
b) têm a expectativa de serem utilizados por mais de doze meses;
c) haja a expectativa de auferir benefícios econômicos em decorrência da sua utilização; e
d) possa o custo do ativo ser mensurado com segurança.
(...)

[4] Com a reforma da Lei das S.A. pela Lei nº 11.638/2007, criou-se a possibilidade de que a competência para regulação de matéria contábil fosse legalmente delegada ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, órgão que se tornou responsável pela emissão de pronunciamentos que versam sobre princípios, normas e padrões de contabilidade, os quais vêm sendo adotados pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM.

se espera utilizar por mais de um período.

Mais adiante, o mencionado CPC nº 27 trata das hipóteses em que um bem deve ser reconhecido como um item do ativo imobilizado:

7. O custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se:

(a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e

(b) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente.

8. Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado.

Ora, consoante a definição acima, para que a fiscalização ousasse desconsiderar os valores registrados na contabilidade como despesas, deveria ter sido feita uma análise pormenorizada de cada item glosado, com o intuito de identificar os casos em que os dispêndios representaram um aumento da vida útil dos equipamentos que foram objeto de manutenção, ou, ainda, que viessem a aumentar a capacidade ou funcionalidade desses equipamentos.

Não é o que restou demonstrado no Relatório Fiscal, que, em um parágrafo, justificou sucintamente a glosa, sem muita convicção.

Diante disso, carecendo de suporte argumentativo e probatório por parte da fiscalização, não se admite ignorar a escrita contábil da Recorrente, que registrou tais dispêndios como despesas de manutenção de equipamentos industriais, de modo que, mais uma vez, deve ser reformada a decisão, afastando-se as glosas de créditos dessa natureza.

(f) Da despesa de fretes entre estabelecimentos na movimentação de matéria-prima

Insurge-se a Recorrente contra a glosa efetuada pela fiscalização relativa aos fretes contratados para a movimentação de matéria-prima entre seus estabelecimentos, por suposta ausência de permissão legal.

Todavia, ainda que a legislação da modalidade não-cumulativa das contribuições sociais não tenha previsto a possibilidade de desconto de créditos sobre os serviços de frete decorrentes da movimentação de insumos, tal menção nem fosse necessária.

Isso porque, o regime não-cumulativo das contribuições está sensivelmente ligado à dualidade custo-receita; não há a menor dúvida que o frete suportado pelo adquirente na compra de insumos deve ser integrado ao custo de aquisição desses últimos.

Vejamos o Pronunciamento Técnico CPC 16, aprovado pelo CFC pela NBC TG 16:

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

Além disso, é possível inferir que tenha havido silêncio eloquente pelas normas que regulam as contribuições, ao não vetar expressamente essa possibilidade, vis a vis ser absolutamente claro que, como regra, os gastos na movimentação de insumos até o seu efetivo consumo serem integrantes do saldo do estoque.

Dessa forma, as despesas incorridas na movimentação de matéria-prima e outros insumos até sua utilização, por compor o valor do seu estoque, implica no direito ao crédito das contribuições. Nesse sentido, a glosa mencionada no Relatório Fiscal, e que foi confirmada na decisão ora recorrida, deve ser afastada.

(g) Do crédito presumido na aquisição de sebo para produção de biodiesel;

Com relação aos itens que tratam das hipóteses de apropriação de crédito presumido na atividade agroindustrial, é importante destacar que, nos termos do art. 47 e 47-B da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e publicada no DOU de 15.12.2011, c/c o art. 8º da lei nº 10.925/2004, acompanhando integralmente a conclusão do acórdão da DRJ, que não há direito de crédito nas aquisições de sebo para produção de biodiesel.

*Tal como destacado pela fiscalização no seu Relatório Fiscal, "*não obstante o crédito presumido do art 47 da Lei n° 12.546/2010 nunca ter tido eficácia, posto que foi revogado pela Lei n° 12.865/2013 antes que fosse regulamentado pela RFB, conforme determinava seu § 6o, a Lei n° 12.995/2014 introduziu naquela primeira lei o art. 47-B, que convalidou os créditos do art. 47 realizados durante sua vigência (caput) e também convalidou os créditos do art. 8o da Lei n° 10.925/2004 (§ 1o) em relação à aquisição de soja in natura por produtores de

biodiesel, contudo o § 2o do citado art. 47-B proibiu o crédito simultâneo do art. 47 da mesma lei e do art. 8o da Lei n° 10.925/2004 em relação à mesma operação*".*

Assim reproduzo, por entender irretocável, a decisão ora recorrida, vez que não foram trazidos novos elementos no Recurso que pudessem afastar aquela conclusão:

Já em relação à alegação da contribuinte que o insumo "sebo" é utilizado unicamente para a produção de biodiesel e que teria direito ao crédito presumido do PIS e da Cofins nas aquisições deste, nos termos do artigo 34 da Lei nº 12.058/2009, e nas redação dada pelas Leis nºs 12.350/2010 e 12.839/2013, faz-se necessário, antes de enfrentar o mérito, a reprodução dos arts. 32 e 34 da referida lei:

(...)

Da leitura dos artigos acima reproduzidos, verifica-se/conclui-se que:

a) O direito ao crédito presumido somente se aplica à aquisição de sebo com suspensão das contribuições, no mesmo período de apuração, de pessoa jurídica residente ou domiciliada no País.

b) A suspensão aludida é obrigatória quando a venda for efetuada por pessoa jurídica que revenda o sebo bovino ou que industrialize os produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02, da NCM, para outra pessoa jurídica, desde que a venda não seja no varejo;

c) Sendo o sebo bovino adquirido com a incidência de suspensão do pagamento da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, e utilizado como insumo na industrialização de biodiesel, cabe ao adquirente o direito de apuração dos créditos presumidos tratados no art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009.

Como dito alhures, a contribuinte para usufruir do direito ao crédito presumido precisa, além ser pessoa jurídica tributada pelo Lucro Real, demonstrar que a aquisição de sebo foi com suspensão das contribuições e de pessoa jurídica residente ou domiciliada no País.

Contudo, na impugnação apresentada, a contribuinte não demonstrou que cumpriu todos os requisitos, principalmente se a aquisição de sebo foi de pessoa jurídica e com suspensão.

Assim, cabendo o ônus da prova em contrário à empresa, nos termos dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/197217; art. 36 da Lei nº 9.784/199918; e art. 373 da Lei nº 13.105/200519, e esta, em sua impugnação, não demonstrando o cumprimento dos demais requisitos para usufruir do direito ao crédito presumido estabelecido pela Lei nº 12.058/2009, não há motivos para rever o lançamento(glosa de crédito) da matéria tratada neste tópico.

Assim, mantenho a decisão recorrida por seus próprios fundamentos.

(h) Do crédito presumido decorrente de venda com suspensão no mercado interno de "farelo de soja" e de "farelo de girassol"

Tampouco merece reforma o entendimento trazido pelo acórdão recorrido concernente à possibilidade de crédito presumido com a venda do produto agroindustrial estava sujeito à suspensão das contribuições.

A recorrente pleiteia que sejam considerados, nas apurações de janeiro a junho de 2011, a inclusão de crédito presumido concedido pela Lei Federal 12.431/2011, cuja vigência expressamente se iniciou em 27.06.2011, quando fora publicada no DOU.

Ora, não há como conceber a possibilidade de vigência retroativa à lei, sem que essa estabeleça tal aplicação, de modo que deve ser mantida a decisão da DRJ que não considerou tais créditos até a entrada em vigor daquele ato normativo.

(i) Crédito presumido sobre a soja adquirida para produção de farelo.

Com relação a esse item, por entender ter a decisão a quo escrutinado a questão de maneira definitiva, creio que o acórdão de primeiro grau merece ser mantido na sua integralidade, de forma que acompanho tal entendimento, aproveitando os fundamentos do voto do relator que cito:

A fiscalização glosou parcialmente créditos presumidos da soja adquirida, por entender que a parcela de soja utilizada na produção de biodiesel não proporciona o direito de a empresa se beneficiar dos créditos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. O entendimento da fiscalização foi no sentido de que há direito ao crédito apenas quando aplicada à soja na produção de mercadoria de origem animal ou vegetal destinada à alimentação humana ou animal).

Em sua impugnação, a fiscalizada contesta a glosa realizada, afirmando que toda soja, sem exceção foi empregada na produção de mercadoria destinada à alimentação humana ou animal, sendo que o óleo resultante do mesmo processo não interferiu na \produção do farelo de soja, produto este que faz jus ao crédito. Afirma que o aproveitamento parcial dos créditos somente seria aplicado se a empresa destinasse uma parte da soja para produção de farelo e a outra para produção de

biodiesel e que, por se tratar de norma especial, a única exceção (vedação ao aproveitamento do crédito presumido) encontra-se taxativamente prevista no §4º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004; e não há previsão legal que imponha o aproveitamento proporcional em razão da pluralidade de produtos resultantes do mesmo processo e matéria-prima, é de se concluir que a Impugnante tem direito ao crédito presumido integral.

Em outras palavras, o que a impugnante defende é que toda a aquisição de soja é para a produção de "farelo de soja", sendo o biodiesel o subproduto.

De acordo com o "Memorial Descritivo do Processo de Produtivo Soja - decepção / Preparação / Extração / Lecitina" apresentado pela contribuinte, diferentemente do alegado, fica evidente que a soja adquirida é para a produção de óleo/biodiesel/lecitina, sendo o subproduto da industrialização o "farelo de soja".

Contudo, não é o fato de o "farelo de soja" ser, ou não, o subproduto do esmagamento da soja que determina a existência do direito ao crédito presumido, mas sim o fato de as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, produzirem (a partir da soja) mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal (art. 8º da Lei nº 10.925/2004).

Desse modo, inexistindo o direito ao crédito presumido de que trata o art. 8o da Lei 10.925/2004 em relação a insumos aplicados na fabricação de biodiesel — produto este não destinado à alimentação humana e animal — há que se excluir/glosar os valores dos insumos a eles aplicados da base de cálculo do crédito presumido informado pela contribuinte em seu Dacon.

Quanto ao rateio proporcional dos valores glosados conforme a proporção das receitas da empresa, esta é a forma correta de realizar as glosas, haja vista ter sido este o método adotado na apropriação dos créditos realizada pela interessada em Dacon.

Portanto, com base nos dispositivos acima expostos a glosa do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 proporcional à produção de biodiesel, merece ser mantido.

Por todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário e dou-lhe parcial provimento."

Importa registrar que nos autos ora em apreço, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada no paradigma, de tal sorte que o entendimento lá esposado pode ser perfeitamente aqui aplicado.

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 do Recurso Voluntário e dar-lhe parcial provimento.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan