



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10320.720161/2010-34
ACÓRDÃO	3201-012.707 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COSIMA - SIDERURGICA DO MARANHAO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

COFINS. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. PEDIDO COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DO SUJEITO PASSIVO.

Nos pedidos de compensação ou resarcimento o ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco, Helcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e reconheceu em parte o direito creditório.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta contra Despacho Decisório que reconheceu parcialmente o crédito de resarcimento formulado no PER nº 09444.20713.050308.1.1.08-1999, relativo a crédito da contribuição do PIS/Pasep Não-Cumulativo, oriundo da aquisição de bens e serviços utilizados na fabricação de bens exportados para o mercado externo, referente ao 3º trimestre de 2006 (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002). Do crédito pleiteado de R\$ 98.359,48, foi reconhecido o valor de R\$ 12.540,97. Por conseguinte, foram homologadas parcialmente as compensações declaradas.

2. Conforme Relatório Fiscal (fls 94/96), no qual se baseou o Despacho Decisório(fls 112/119), o reconhecimento parcial do crédito se deu em virtude de vários fatores, compreendendo cômputo de outras receitas registradas na escrituração contábil (livro razão) e fiscal (livros registro de entradas, saídas, apuração de IPI, inventário, entre outros) não informadas pelo contribuinte no Dacon, bem como glosa de créditos informados no Dacon, mas não respaldados na contabilidade, incidentes sobre gastos ou despesas:

I - OUTRAS RECEITAS TRIBUTADAS À ALÍQUOTA DE 1,65%

A escrita da **COSIMA** elenca diversas outras contas de receitas tributáveis auferidas no trimestre.

- Base Legal: **Lei 10.637/02, Art. 1º, Caput e §§ 1º a 3º.**
- Exposição: **Demonstrativo das Outras Receitas Tributadas à Alíquota de 1,65%.**

II - SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

A análise das Entradas escrituradas pela **COSIMA** revela a ausência da aquisição de serviços de terceiras pessoas jurídicas aplicados como insumos na fabricação dos produtos comercializados, seja no mercado interno ou externo.

- Base Legal: **Lei 10.637/02, Art. 3º, II e § 1º, I.**
- Exposição: **Demonstrativo dos Serviços Aplicados na Fabricação dos Produtos (Exportação) & (Mercado Interno).**

III - DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETE NAS VENDAS DOS PRODUTOS

A Escrituração do Trimestre não exibe despesas de armazenagem ou frete nas vendas da **COSIMA**. Outrossim, as Notas Fiscais de Saída, pelas exportações realizadas, ratificam ausência de despesas de frete nas vendas onerando a **COSIMA**, posto que atribuem ao Destinatário o frete, em cada caso.

- Base Legal: **Lei 10.833/03, Art. 15, II.**
- Exposição: **Demonstrativo das Despesas de Armazenagem e Frete nas Vendas dos Produtos (Exportação) & (Mercado Interno).**

IV - ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO

Para Setembro a Escrituração apresenta R\$ 372.312,63, inferior aos R\$ 744625,26 do DACON.

- Base Legal: **Lei 10.637/02, Art. 3º, VI e § 1º, III.**
- Exposição: **Demonstrativo dos Encargos de Depreciação do Ativo Imobilizado (Exportação) & (Mercado Interno).**

IV - OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO DE PIS/PASEP

No trimestre, a Escrituração não contempla outras operações com direito a crédito além das elencadas na DACON, ajustadas, onde cabível, nos termos do constante deste Processo.

- Base Legal: **Lei 10.637/02, Art. 3º.**
- Exposição: **Demonstrativo das Outras Operações com Direito a Crédito de PIS/PASEP (Exportação) & (Mercado Interno).**

3. Cientificado do decisório em 07.03.2012 (fl 120), o contribuinte manifestou inconformidade em 09.04.2012 (fls 122/139), instruída com cópia do balancete de verificação (fls 140/157), na qual solicita o reconhecimento integral do direito creditório. Para tanto, aduz preliminar de nulidade do despacho, por não haver identificado as outras receitas acrescentadas à base de cálculo da contribuição, prejudicando, dessa forma, o seu direito de defesa. No mérito, sustenta, em

síntese, a legalidade dos créditos demonstrados no Dacon e no PER, na forma do quadro:

Discriminação	Julho / 2006	Agosto / 2006	Setembro / 2006	Total
Crédito PIS-EXPORTAÇÃO	R\$ 31.240,71	R\$ 27.745,13	R\$ 39.373,64	R\$ 98.359,48
Parcela Utilizada Dedução PIS	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Parcela Utilizada em DCOMP	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Saldo Crédito Passível Ressarcimento / Compensação : R\$ 98.359,48				

4. Por fim, o manifestante protesta pela juntada posterior de novos documentos e requer a realização de perícia, indicando o seu assistente técnico e formulando os quesitos a serem respondidos.

A decisão recorrida reconheceu em parte o direito creditório e conforme ementa do Acórdão nº 08-30.928 apresenta o seguinte resultado:

Acórdão 08-30.928 - 4^a Turma da DRJ/FOR

Sessão de 3 de setembro de 2014

Processo 10320.720161/2010-34

Interessado COSIMA - SIDERURGICA DO MARANHAO LTDA

CNPJ/CPF 10.431.245/0001-27

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

PEDIDO DE PERÍCIA. CARÁTER TÉCNICO DA PROVA.

A perícia é meio de prova destinado a exames que requeiram conhecimento técnico específico.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas os autos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO.

A partir de dezembro de 2002, a base de cálculo da contribuição é o faturamento, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. RECEITA FINANCEIRA. ALÍQUOTA ZERO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A partir de agosto de 2004, estão sujeitas à alíquota zero as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas submetidas ao regime nãoacumulativo.

As receitas submetidas à alíquota zero não integram a base de cálculo da contribuição.

FALTA DE PROVA. UTILIZAÇÃO COMO INSUMO.

Incumbe ao manifestante comprovar que determinado bem ou serviço, sobre o qual pleiteia creditamento, foi utilizado como insumo na fabricação de produtos destinados à venda.

RESSARCIMENTO. INSUMO CORPÓREO.

Para configurar insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, as matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, utilizados na fabricação de bens destinados à venda, devem sofrer alterações, tais como o desgaste, o dano, ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, e, ainda, não podem representar acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas.

RESSARCIMENTO. SERVIÇO. INSUMO.

Na apuração do PIS/Pasep e da Cofins, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre gastos incorridos com serviços utilizados como insumo, desde que pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

RESSARCIMENTO. COMBUSTÍVEIS.

O gasto com combustíveis utilizados como insumos na fabricação de produtos gera crédito na apuração da Cofins e do PIS/Pasep Não-Cumulativos, ainda que submetidos à tributação monofásica com base em alíquota diferenciada, sendo os créditos calculados, todavia, com base nas alíquotas padrões.

FRETE NA COMPRA DE INSUMOS.

Não há previsão legal para apurar créditos de frete nas operações de compra.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário reproduzindo em síntese os mesmos os argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade. Requer:

- (a) o afastamento da declaração de preclusão do direito à apresentação de documentos probatórios;
- (b) o afastamento do critério físico na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos, com a utilização dos conceitos de custos necessários à obtenção de receita, conforme legislação do Imposto de Renda;
- (c) a autorização para a apropriação de créditos sobre a aquisição de carvão de pessoas físicas, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004;
- (d) a autorização para apropriação de créditos decorrentes da aquisição de insumos, ainda que não escriturados corretamente em DACON (erro material), bem como pela negativa imposta de comprovação da sua essencialidade;
- (e) a autorização para apropriação de créditos em decorrência da aquisição de energia elétrica, consumida no processo produtivo, devendo ser afastadas eventuais inconsistências verificadas em DACON;
- (f) a legitimidade da apropriação de créditos sobre aquisição de fretes, seja nas operações de venda, seja nas aquisições;
- (g) autorização para a apropriação de créditos diversos decorrentes da aquisição de insumos (bens ou serviços) essenciais ao seu processo produtivo;
- (h) requer a conversão do feito em diligência para a realização de perícia contábil para a verificação dos alegados erros de declaração e, também, da essencialidade dos insumos adquiridos;
- (i) por fim, requer seja determinada a aplicação da correção monetária sobre o crédito tributário a ser ressarcido.

Vieram os autos para julgamento desta Turma, que em outra composição, por meio de Resolução decidiu pela conversão do feito em diligência para que a Autoridade Lançadora intime a Recorrente para, no prazo de 60 (sessenta) dias, prorrogável por mais 30 (trinta) dias:

- (i) apresentar, de forma detalhada, quais os erros de declaração existentes em suas DACONs, indicando, com o devido lastro probatório, os corretos valores a serem observado, podendo a Autoridade lançadora solicitar especificamente os documentos que entenda necessários para tal comprovação;
- (ii) apresentar laudo descritivo da sua atividade operacional, indicando, para cada um dos itens (insumos) objeto de glossa, sua aplicação e essencialidade ao seu processo produtivo. Após, deverá a Autoridade Lançadora se manifestar acerca das informações e documentos apresentados pela Contribuinte, notadamente no que se refere aos alegados erros de preenchimento das DACONs e respectivos documentos probatórios, apresentando relatório conclusivo. Concluído, abra-se novo prazo de (30) trinta dias para que a Recorrente se manifeste acerca do Relatório Fiscal.

Em resposta a diligência a Autoridade lançadora emitiu Relatório de Diligência:

II – HISTÓRICO 1.

O “Termo de Ciência e Intimação Fiscal” (TDPF 0320100-2019-00125), de 02.09.2019 (Doc.01), formalizando a solicitação do estipulado nas Resoluções do CARF, não foi recebido pela Diligenciada (Doc.02). Como se infere dos referidos Documentos Anexos, a ciência intentada o foi por via postal, ao Domicílio Tributário de Eleição consignado no respectivo CNPJ. É que a Diligenciada, em 14.02.2019, solicitou o cancelamento do “Termo de Opção pelo Domicílio Tributário Eletrônico”, ao qual havia aderido em 22.10.2014 (Doc.03).

2. Em 02.10.2019, a Diligenciada seguia sem Domicílio Tributário Eletrônico [DTE] (Doc.04).

3. Alternativamente, em momentos variados, foram feitas tentativas de contato aos telefones (98) 3067-8200, (98) 3678-2001, (81) 3421-3535, (98) 3678-2011, entre outros, todos atribuídos à Diligenciada, à vista de consultas a sítios de cadastros empresariais na internet. Do mesmo modo se deu quanto às Procuradoras da Diligenciada que, no passado, compareciam à DRF de São Luís-MA para tratar dos assuntos de sua Outorgante, as Senhoras Ivanilza Gomes Lins e Flaviane Amorim (Doc.05). O canal de internet mantido por “Queiroz Galvão”, grupo empresarial da Diligenciada, também foi instado (Doc.06). Em todos os casos, e outros, cujos registros ainda não foram localizados ou não mais existem, não houve sucesso.

4. Mantendo-se (03.02.2020) a Diligenciada sem DTE (Doc.07), o “Termo de Ciência e Intimação Fiscal” (de 06.02.2020), análogo ao seu precedente (02.09.2019), também foi devolvido, por inacolhimento, na esteira de sua postagem ao Domicílio Tributário de Eleição da Fiscalizada (Doc.08).

5. Em 26.08.2020, a Diligenciada permanecia sem readeção ao DTE (Doc.09).

6. Após quase 2,5 anos, em 30.03.2023 (Doc.10), a Diligenciada continuava sem DTE, e, postado, com Aviso de Recebimento ao seu Domicílio Tributário de Eleição, outro “Termo de Ciência e Intimação Fiscal” (30.03.2023) (Doc.11) retornou não recebido (Doc.12).

7. Em 16.11.2023, chegou ao Signatário mensagem de correio eletrônico da Ouvidoria da 3^a Região Fiscal (circunscrição competente para tratar dos Processos em causa). Em seu teor está a transcrição do que manifestou, em nome de COSIMA - SIDERÚRGICA DO MARANHÃO, CNPJ 10.431.245/0004-70, a Senhora Taciana Stanislau Afonso Bradley Alves, CPF 865.883.114-00, como segue (Doc.13):

“Prezados Senhores, bom dia, a empresa COSIMA - SIDERURGICA DO MARANHAO LTDA. (CNPJ 10.431.245/0004-70) possui um conjunto de 36 processos conexos que discutem Per/Dcomps de créditos de PIS e COFINS apurados pelo regime não cumulativo nos anos calendário de 2003 a 2008. O

CARF, em 25/09/2018, ao julgar esse conjunto de 36 processos, baixou todos em diligência, ocorre que, passados 5 (cinco) anos, os processos estão parados sem que as Resoluções tenham sido cumpridas, sequer a intimação da empresa para juntar documentos foi realizada. Em que pese ter que obedecer a ordem cronológica dos processos, 5 (cinco) anos para cumprir uma diligência não é um prazo razoável, Dessa forma, requer seja dado prosseguimento a esses feitos, pois estão parados há mais de 5 (cinco) anos aguardando o cumprimento de diligência determinada pelo CARF. A lista dos processos segue em anexo.”

Em atenção ao asseverado na retro Manifestação, pouco tempo depois, foram prestadas as seguintes informações:

“O Domicílio Tributário de Eleição do Contribuinte, reiteradamente instado por via postal, resultou em todas as vezes improfícuo.

Com efeito, em todas as ocasiões, a correspondência postada, contendo a íntegra da Resolução e Termo de Informação correlato, retornou sem ter sido procurada pelo Contribuinte.

O Contribuinte não é optante do Domicílio Tributário Eletrônico.

Os elementos da escrituração do Contribuinte são essencialmente necessários aos exames definidos pela Resolução, não sendo exequíveis de outra forma.

As tentativas de contato telefônico com o Contribuinte (em seu domicílio tributário de eleição e Escritório no Recife-PE) foram sem êxito (ligações não atendidas). Igualmente, com resultado equivalente, buscou-se contato telefônico com Procuradores que, no passado, acompanhavam as ações fiscais do Contribuinte (Senhoras Ivanilza e Flaviane).”

8. A consulta ao CNPJ da Diligenciada, em 16.11.2023 (Doc.14), data da Manifestação à Ouvidoria tratada acima, não mostra solução de continuidade na ausência de DTE.

9. Face à Manifestação à Ouvidoria, a Diligenciada assentou-se da ineficácia do seu Domicílio Tributário de Eleição e da impossibilidade de contorná-la com o DTE, do qual está desligada. Não obstante, após 16.11.2023 (quando se expediu a Resposta àquela Manifestação), não se modificou o status do DTE da Diligenciada, tampouco, tornou-se efetivo seu Domicílio Tributário de Eleição. De fato, a consulta ao CNPJ, em 05.12.2023 (Doc.15) mostra que segue mantida a falta de DTE. Por outro lado, antes do envio doutro “Termo de Ciência Fiscal” (23.02.2024), a verificação de DTE (Doc.16) também não mostrou alteração. E, postado, tal Termo voltou sem acolhimento do Domicílio Tributário de Eleição da Fiscalizada (Doc.17).

10. Nesta data, 30.08.2024, mais de seis meses após a anterior consulta ao CNPJ da Diligenciada, esta segue sem DTE (Doc.18). Quase um lustro desde a expedição (02.09.2019) do primeiro “Termo de Ciência e Intimação Fiscal”,

subsiste ineficaz o Domicílio Tributário de Eleição da Diligenciada e ausente o seu DTE.

11. O atendimento ao demandado no Acórdão sobredito imprescinde do pronunciamento satisfatório e bastante da Diligenciada e, bem assim, da apreciação de seus itens escriturais (Diário/Razão, Registro de Apuração do IPI, Registro de Entradas e Registro de Saídas, se outros não se derem por necessários, conforme o caso concreto). Na matéria, eis que o período de apuração incidente é muito anterior ao Sistema Público de Escrituração Digital.

III – CONCLUSÃO E ENCAMINHAMENTO

Do quanto expendido, evidenciando-se a impossibilidade de concluir as medidas dispostas no precitado Acórdão, à sua emanante Repartição, se encaminha este Processo.

Por meio de Edital Eletrônico foi a Recorrente intimada a tomar ciência do Relatório de Diligência Fiscal. A ciência do Relatório de Diligência Fiscal foi dada pelo decurso de prazo de 15 dias a contar da publicação do edital no sítio da RFB na internet.

Devidamente intimada por meio do Edital Eletrônico a Recorrente não se manifestou.

Posteriormente, retornaram os autos para julgamento desta Turma.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Conforme relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e reconheceu em parte o direito creditório.

1. Da conversão do julgamento em diligência

No caso em exame, verifica-se que, em observância ao princípio da verdade material e como requerido pela Recorrente, este Colegiado, em outra composição, determinou a conversão do julgamento em diligência com o objetivo de oportunizá-la apresentação de documentação complementar que pudesse comprovar a efetiva existência, a liquidez e a certeza dos valores pleiteados a título de crédito.

Regularmente intimada, contudo, a Recorrente quedou-se inerte, não apresentando qualquer manifestação nos autos, tampouco os elementos probatórios requisitados, o que dificulta e até inviabiliza a verificação da origem e da legitimidade dos créditos objeto das compensações realizadas.

Ressalte-se que, nos termos do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil, e em conformidade com o art. 170 do Código Tributário Nacional, o ônus da prova quanto à existência do crédito tributário apto a ensejar compensação recai sobre o contribuinte. No mesmo sentido, a jurisprudência consolidada deste Conselho e dos Tribunais Superiores é firme ao reconhecer que a homologação de créditos e compensações demanda prova robusta e inequívoca da liquidez e certeza do crédito alegado, não sendo possível presumir sua existência ou validade.

2. Da base legal e definição de insumo para fins de creditamento das contribuições

Em relação a possível reversão das glosas mantidas pela DRJ e contestadas pela Recorrente necessário se faz analisar a legislação relativa apuração e desconto desses créditos.

Pois bem, estabelecem respectivamente a Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002:

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:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de

Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 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: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)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, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física; II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

XX

Lei nº 10.637/2002

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 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: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

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, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física; II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023) § 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(destaques não constam do original)

Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, a saber:

“Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

- a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;
- a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;
- b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

 - b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;
 - b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Em suma, depreende-se da leitura do Parecer Normativo Cosit 05-2018 dever o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

3. Glosas mantidas pela DRJ

Dito isto, nos termos da legislação e do Parecer Normativo Cosit 05-2018 supracitados, e considerando exercer a Recorrente atividades de industrialização, importação, comercialização e exportação de produtos siderúrgicos em geral, notadamente ferro-gusa, bem como florestamento, reflorestamento e transporte de produtos perigosos, passo a analisar as glosas mantidas pela DRJ.

3.1 Dos serviços prestados por pessoa jurídica

Acerca das glosas relativas aos serviços prestados por pessoa jurídica, a DRJ as manteve pelos seguintes fundamentos:

39. A primeira glosa tem por objeto despesas incorridas com serviços prestados por pessoa jurídica, declaradas pelo contribuinte no Dacon como utilizados como insumo, mas não verificadas na sua escrituração (fls 67/72) (art. 3º, caput, II, da Lei nº 10.637, de 2002).

40. De outra parte, o manifestante alude que os serviços geradores do crédito glosado foram aplicados ou consumidos como insumo, fazendo menção a uma planilha discriminatória dos serviços tomados e ao balancete de verificação, que estariam em consonância com o Dacon.

41. A fiscalização constatou, no livro razão e no registro de entrada, ausência de aquisição de serviços prestados por terceiro, consoante planilhas demonstrativas. Nesse ponto, o requerente limita-se a afirmar a conformidade entre o Dacon e o livro razão e o balancete de verificação, sem, no entanto, evidenciar especificadamente o ponto de sua discordância.

Ademais, verificam-se várias inconsistências entre os registros escriturais e entre estes e o que se alega, a ponto de não se poder afastar a glosa.

42. Em primeiro lugar, a fiscalização fundamentou a inexistência de despesa com serviços no livro registro de entrada do contribuinte e no livro razão (fls 69/72).

43. Em segundo lugar, o demonstrativo relaciona contas supostamente integrantes da despesa que não constam do balancete de verificação. Na verdade, o balancete juntado contém apenas contas cuja numeração inicia com “3”, enquanto o demonstrativo consolida como despesa contas cuja numeração inicia com “4” (fls 140/151 e 155/157).

44. Em terceiro lugar, eventual desconformidade entre registros escriturais do contribuinte deve ser por ele esclarecida, tarefa essa de que não se ocupou.

45. Por fim, o contribuinte não se deteve em demonstrar que os serviços tomados se inserem no conceito funcional de insumo, de modo que se conserva a glosa efetuada.

Em defesa a Recorrente sustenta:

Segundo o despacho decisório, as despesas com serviços prestados por pessoa jurídica, declaradas no DACON como utilizadas como insumo, não foram verificadas em sua escrituração contábil.

Justifica a glosa sob o argumento de que não haveria registro de despesas com serviços no Livro Razão e no Livro de Registro de Entrada da Recorrente, existindo no DACON, contas pretensamente integrantes da despesa que não constariam do balancete de verificação.

Em sua Manifestação de Inconformidade, a Recorrente demonstrou através da planilha discriminatória dos serviços tomados, que as informações contidas no Livro Razão e no Balancete de Verificação estavam em perfeita consonância com o DACON.

Restou devidamente demonstrado que as inconsistências apontadas na decisão recorrida não passam de mero erro material, insuscetível de justificar a manutenção das glosas, posto que, em consonância com o princípio da verdade material, pode ser facilmente constatada a realização das despesas justificadoras do crédito pleiteado, diante dos documentos apresentados.

Os eventuais erros e omissões no preenchimento do DACON ou dos documentos de escrituração contábil, são, portanto, insuscetíveis de justificar a manutenção das referidas glosas.

Ressalte-se, ainda, para agravar a situação, que a decisão recorrida incorreu na nulidade de indeferir o protesto por produção de novas provas e de realização de perícia, cuja flagrante necessidade é incontestável.

Inobstante, a decisão atacada ainda pretende justificar a manutenção da glosa sob o pretexto de que "[...] o contribuinte não procurou demonstrar que os serviços tomados se inserem no conceito funcional de insumo".

Ora, o que se verifica é a imperativa necessidade de se reiterar o pedido de decretação de nulidade do vergastado acórdão, posto que proferido com nítida preterição do direito de defesa da Recorrente, contrariando o principal escopo do processo administrativo fiscal, qual seja, a busca da verdade real.

Por outro lado, é de conhecimento notório que o procedimento de auditoria é realizado mediante a confrontação, por amostragem, entre as informações registradas na contabilidade e no DACON, com aquelas contidas nos arquivos de memória de cálculo e nas notas fiscais de entradas, fornecidos pela empresa.

Ocorre que, para fins de caracterização de um serviço como insumo e o consequente creditamento, à luz da jurisprudência do CARF, faz-se necessário ultrapassar a formalidade dos documentos apresentados e adentrar-se ao efetivo conhecimento do processo produtivo da empresa, posto que, conforme aduzido, é a realidade fática que vai demonstrar a sua necessidade e essencialidade.

É justamente em observância ao princípio da verdade material que à autoridade fiscal é conferida a faculdade de solicitar informações e provas acerca do crédito pleiteado, na hipótese de verificar qualquer insuficiência ou inconsistência nos elementos oferecidos pelo contribuinte.

Na verdade, a autoridade fiscal deveria ser a primeira interessada em verificar o que de fato estaria relacionado com a produção da empresa, o que, infelizmente, não acontece, sendo indevidamente negado aos contribuintes o creditamento a que fazem jus.

De fato, caso se dispusesse a verificar in loco o estabelecimento empresarial da Recorrente, ou, ainda, deferido o pleito de perícia, teria a Autoridade facilmente verificado a essencialidade dos bens e serviços declarados como insumos no processo produtivo da contribuinte.

Assim é que, à luz do entendimento jurisprudencial do CARF acerca da definição do conceito de insumo, tem-se evidente a necessidade e essencialidade dos serviços objeto da glosa, restando imperativa a reforma da decisão.

Nesse sentido, como já dito linhas acima, em observância a jurisprudência do STJ, deve o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Nesse sentido e na busca pela verdade material, como requerido pela Recorrente, este Colegiado, em outra composição, determinou a conversão do julgamento em diligência com o

objetivo de oportunizá-la apresentação de documentação complementar que pudesse comprovar a efetiva existência, a liquidez e a certeza dos valores pleiteados a título de crédito.

Regularmente intimada, contudo, a Recorrente quedou-se inerte, não apresentando qualquer manifestação nos autos, tampouco os elementos probatórios requisitados, inviabilizando a verificação da origem e da legitimidade dos créditos em análise.

Sendo assim, como ônus da prova é da Recorrente, nenhuma modificação a ser feita na decisão de primeira instância sobre esta matéria.

3.2 Despesas com armazenagem e frete

A Recorrente alega:

Novamente, em relação às despesas com armazenagem e frete, o reconhecimento do crédito encontra óbice apenas no excesso de formalismo adotado na decisão recorrida, em nítido confronto com os princípios regentes do processo administrativo fiscal.

Ocorre que, como já esclarecido, a divergência entre os valores é devido tão somente à não consideração da despesa com embarques.

Defende, ainda, que as despesas contidas na conta 3.1.3.01.09.00015 correspondem a despesas com frete na operação de compra dos insumos utilizados na fabricação de produtos vendidos e por não se enquadrarem na restrita hipótese de creditamento prevista no art. 3º, caput, inciso IX, , c/c art. 15, caput, II, da Lei 10.833/2003, não gerariam o direito ao crédito pleiteado, ora por não serem suportados pela Recorrente, ora por não constituírem despesas de frete na operação de venda.

Ocorre que, conforme demonstrado na Manifestação de Inconformidade apresentada, à luz da jurisprudência deste Ilustre Conselho, balizada no princípio da verdade material, regente do Processo Administrativo Fiscal, carece de total reforma tal decisão, tendo em vista a essencialidade de tais despesas na atividade produtiva, integrando o valor dos custos, o frete pago na aquisição das mercadorias.

De fato, as despesas com frete nas operações de venda, o frete na aquisição de insumos e os custos com armazenagem podem, em tese, gerar direito ao crédito das contribuições ao PIS e à COFINS, desde que devidamente comprovadas, nos termos da legislação de regência e da jurisprudência consolidada do CARF.

No entanto, no caso concreto, as informações e documentos apresentados pela Recorrente não se mostram suficientes para demonstrar a liquidez e a certeza dos créditos pretendidos. Ressalte-se que o ônus de comprovar a efetiva realização das despesas e sua correlação com a atividade geradora de receitas é da Recorrente, que, embora regularmente

instada a se manifestar e a apresentar elementos probatórios, quedou-se silente, razão pela qual não há como reconhecer o direito creditório pleiteado.

3.3 Encargos de depreciação do ativo imobilizado

Acerca da glosa a DRJ assim se manifestou:

56. A glosa também recaiu sobre encargos de depreciação do ativo imobilizado, pois que o valor declarado no Dacon não é comprovado pelo livro razão (art. 3º, caput, VI, e §1º, II, da Lei nº 10.637, de 2002) (fls 84/85). Para setembro de 2006, a escrituração apresenta R\$ 372.312,63, inferior aos R\$ 744.625,26 do Dacon.

57. Por sua vez, o manifestante sustenta que a despesa de depreciação está comprovada pelo balancete de verificação apresentado.

58. Pois bem, tanto a fiscalização quanto o contribuinte estão de acordo quanto à conta a ser considerada no cômputo da despesa dedutível, a saber: 4.1.2.01.09.00030 (fls 156/157 x fl 84).

59. Entretanto, não se verifica nos autos o referido balancete. De fato, o balancete juntado contém apenas contas cuja numeração inicia com “3”. Assim, entre o registro no livro razão e a alegação exposta apenas num demonstrativo, há de prevalecer a primeira informação.

60. Ainda que o balancete tivesse sido juntado e nele houvesse o registro do valor aduzido, competiria ao requerente explicitar e justificar a inconsistência entre o livro razão e o balancete de verificação, o que efetivamente não o fez.

61. Portanto, mantém-se a glosa relativa aos encargos de depreciação.

Também em relação a esta glosa as informações e documentos apresentados pela Recorrente não se mostram suficientes para demonstrar a liquidez e a certeza dos créditos pretendidos. Ressalte-se que o ônus de comprovar a efetiva realização das despesas e sua correlação com a atividade geradora de receitas é da Recorrente, que, embora regularmente instada a se manifestar e a apresentar elementos probatórios, quedou-se silente, razão pela qual não há como reconhecer o direito creditório pleiteado.

3.4 Aquisição de insumos (bens ou serviços) essenciais ao seu processo produtivo

Sobre a glosa relativa aquisição de insumos (bens ou serviços) essenciais ao seu processo produtivo, destaque-se trecho da decisão da DRJ:

62. Por fim, a fiscalização glosou o valor informado na linha do Dacon correspondente a “outras operações com direito a crédito” (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002)(fls 86/93). A autoridade decisória assevera que a escrituração do

contribuinte não contempla outras operações com direito a crédito, além das relacionadas no Dacon.

63. Na manifestação de inconformidade, o contribuinte relaciona os bens e serviços que comporiam o crédito glosado e que seriam comprovados pelo balancete, a saber: EPI, combustíveis, fretes, manutenção, materiais (contas nº 4...).

64. Tal como posta a questão, mantém-se a glosa efetuada.

65. A princípio, verifica-se que o contribuinte não juntou o balancete de verificação(só das contas nº 3...).

66. Nada obstante, observa-se que alguns dos itens relacionados constituem bens e serviços em geral; outros não são caracterizados como insumo sob o aspecto físico (bens corpóreos) ou funcional (serviços). Com efeito, os itens EPI e material de uso e consumo sequer se inserem no conceito funcional, muito menos no conceito físico de insumo.

67. Quanto à despesa com frete, há previsão específica na lei para o creditamento(art. 3º, caput, IX, c/c art. 15, caput, II, ambos da Lei nº 10.833, de 20033); entretanto, o manifestante não comprova que o frete se deu na operação de venda. Ademais, esse item de despesa tem campo próprio para ser indicado no Dacon, como examinado em ocasião anterior.

Se o contribuinte incorrerá em equívoco ao prestar a informação, cumprir-lhe-ia enfocar esse ponto na sua manifestação.

68. O mesmo se diga em relação a serviços de manutenção, que, ressalte-se, não foi objeto de maior detalhamento pelo manifestante, na tentativa de caracterizá-los como insumo.

69. No tocante aos combustíveis e lubrificantes, informa que são utilizados diretamente no processo produtivo (Solução de Consulta nº 81, de fevereiro de 2011).

70. A Lei nº 10.637, de 2002, autoriza a dedução de gastos com combustíveis e lubrificantes, desde que “utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda” (art. 3º, II). Dessa forma, podem ser deduzidos os créditos sobre gastos com “combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas e equipamentos do processo produtivo, na condição de insumos à fabricação de produtos destinados à venda”, tal como concluiu a Solução de Consulta.

71. Consoante se depreende, a proibição de descontar crédito sobre combustíveis, enquanto submetidos à tributação monofásica e diferenciada na origem produtora ou importadora, alcança apenas o empresário comercial distribuidor ou varejista desses produtos.

Por outro giro, o empresário industrial que os utilizar como insumo para a fabricação de produtos destinados à venda pode se creditar da contribuição sobre

a aquisição desses insumos, mediante a aplicação da alíquota padrão (1,65% para o PIS/Pasep e 7,6% para a Cofins). Por se tratar de empresário industrial, a princípio é cabível o creditamento sobre a aquisição de combustível, desde que utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

72. Antes de examinar a prova e os argumentos apresentados, convém lembrar que o item do crédito glosado (linha 13 da ficha 6 do Dacon) não comporta informação relativa a crédito de serviços e combustíveis e lubrificantes, porquanto possuírem campo próprio para serem informados (linhas 2 e 3 do Dacon).

73. Se o contribuinte se equivocou ao prestar a informação, cumprir-lhe-ia especificar, por tipo e quantidade, os insumos que compuseram o crédito glosado, respondendo aos seguintes questionamentos: qual serviço, combustível e lubrificante? quanto de serviço, combustível e lubrificante? para que o serviço, combustível e lubrificante? No entanto, o manifestante não elaborou um demonstrativo sequer, de modo que inviável se apresenta qualquer incursão com o escopo de certificar a veracidade dos argumentos.

74. Dessa forma, é procedente a glosa do crédito incidente sobre “outros valores com direito a crédito”. Se o contribuinte incorrerá em equívoco ao prestar a informação, cumprir-lhe-ia enfocar esse ponto na sua manifestação.

Assim como nos itens anteriores, verifica-se que a Recorrente permaneceu inerte, deixando de apresentar manifestação nos autos e de atender à diligência regularmente determinada para a comprovação dos fatos alegados.

A ausência de documentação hábil inviabiliza a verificação da origem, da natureza e da legitimidade dos créditos pleiteados, impossibilitando a aferição de seu enquadramento legal. Considerando que o ônus da prova quanto à existência e validade dos créditos é da Recorrente, não há elementos que autorizem a revisão da decisão recorrida, razão pela qual deve ser mantida integralmente a glosa efetuada em primeira instância.

Por fim, ante a manutenção das glosas e por conseguinte o não reconhecimento do direito creditório pleiteado, desnecessária análise da possibilidade de correção monetária.

Conclusão

Dante todo o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale

