



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.901156/2014-26
ACÓRDÃO	3201-013.267 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MAXIMINO PASTORELLO S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. FASE LITIGIOSA NÃO INSTAURADA. REVELIA. RECURSO VOLUNTÁRIO NÃO CONHECIDO.

A ausência de impugnação ao lançamento impede a instauração da fase litigiosa do processo administrativo, razão pela qual não se conhece do recurso voluntário que não suscitou argumentos para infirmar a revelia.

INDÉBITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por se referir a matéria não impugnada na primeira instância administrativa, e, na parte conhecida, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em lhe negar provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela DRJ que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada e não reconheceu 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 o presente processo de apreciação do Pedido de Ressarcimento nº 32519.44003.021013.1.1.11-9688, no valor de R\$ 70.314,76, cujo crédito se refere à Cofins não-cumulativa Mercado Interno Não-Tributável¹ do 1º trimestre de 2013.

A DRF – Cascavel/PR, através do Despacho Decisório eletrônico nº 121478978 de 05/04/2017, não reconheceu o crédito pleiteado, não homologando as Declarações de Compensação (DCOMPs) vinculadas².

A seguir, reproduzimos as principais considerações relacionadas pela autoridade fiscal em seu Parecer de Auditoria Fiscal nº 2/2017, que subsidiou o Despacho Decisório citado:

Preliminarmente, deve-se destacar que a auditoria fiscal, que compreendeu ambas as contribuições (PIS/Pasep e Cofins dos trimestres listados no quadro acima), baseou-se nas informações constantes dos arquivos digitais transmitidos pelas pessoas jurídicas ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), instituído pelo Decreto nº 6.022, de 2007, especialmente aquelas contidas na Escrituração Fiscal Digital do PIS/Pasep e da Cofins(EFD-Contribuições) apresentada pela interessada em face da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012.

Dentre as receitas auferidas pela interessada, observa-se que uma parcela (receita tributada no mercado interno) é decorrente da revenda de mercadorias, que está sujeita à incidência do PIS/Pasep e da Cofins, com possibilidade de desconto de créditos, na forma da legislação.

Diversamente, a receita auferida pela interessada com a revenda de óleo diesel está sujeito a um regime de tributação (monofásica ou concentrada) em que o único contribuinte das contribuições é o produtor ou importador (art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004), restando reduzidas a zero as alíquotas das contribuições incidentes sobre as receitas com a

venda de tal produto nas etapas posteriores à produção ou importação (art. 42 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001). Assim, os custos relativos às aquisições de óleo diesel para revenda não geram créditos para a interessada (art. 3º, I, b, das Leis nos 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003).

Em relação à receita decorrente da venda de mercadorias diversas, classificadas pela interessada como receita não tributada no mercado interno, verifica-se que uma parcela, conforme consta do 'Demonstrativo de Operações Diversas Declaradas como Receita Não Tributáveis' anexo, não é de fato receita e, por isso, foi excluída da apuração. A parcela restante foi mantida, visto tratar-se da venda de produto (Sanact Air 32, Flua Petrobras ou IPI Arla 32 BB) sujeito à alíquota zero das contribuições (art. 1º, I, da Lei nº 10.925, de 2004) desde o início da cadeia de comercialização do produto. Desta forma, os custos relativos às aquisições do produto para revenda também não geram créditos para a interessada.

Dentre as receitas auferidas pelo estabelecimento 0008, observa-se que uma parcela (receita tributada no mercado interno) é decorrente da revenda de produtos odontológicos, que está sujeita à incidência do PIS/Pasep e da Cofins, com possibilidade de desconto de créditos, na forma da legislação.

Quanto à receita decorrente da venda de mercadorias diversas, classificadas pela interessada como receita não tributada no mercado interno, verifica-se que uma parcela, conforme consta do 'Demonstrativo de Operações Diversas Declaradas como Receita Não Tributáveis' anexo, não é de fato receita e, por isso, foi excluída da apuração. A parcela restante revelou-se receita tributável no mercado interno e, assim, foi reclassificada. O crédito tributário daí decorrente deverá ser constituído em procedimento fiscal específico.

Considerando os ajustes acima mencionados, as seguintes receitas foram apuradas:

Na EFD-Contribuições apresentada pela interessada (demonstrativos de apuração de créditos e débitos anexos), observa-se que o saldo do crédito ali apurado não apresenta divergência em relação ao valor do pedido de ressarcimento, em que pese todo o crédito apurado ter sido vinculado à receita tributada no mercado interno (assim sendo, não passível de ressarcimento), diferentemente do Dacon apresentado pela interessada para o mesmo período, em que todos os custos, despesas e encargos geradores do crédito foram vinculados, mediante rateio, às receitas tributada e não tributada no mercado interno.

Mas, como anteriormente afirmado, por conter a EFD-Contribuições, em tese, o conjunto de documentos e operações representativos a) das receitas auferidas e b) das aquisições, dos custos, despesas e encargos geradores de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, é na análise das informações nela contidas que se confirmará a) a procedência do crédito apurado e b) a existência de crédito a ser vinculado à receita não tributada no mercado interno.

De se observar, ainda, que a análise dos créditos do estabelecimento 0008 (atacadista de produtos odontológicos) será apartada, visto que suas operações de compra e venda de produtos odontológicos não se confundem com as dos demais estabelecimentos (atacadista de combustível - óleo diesel).

- Aquisição de bens para revenda (linha 01) No caso das aquisições de bens para revenda efetuados pela interessada (exceto pelo estabelecimento 0008), o aproveitamento de crédito ocorre sobre a aquisição do produto 'XP3 Melhorador de Combustíveis', que é, de fato, produto/mercadoria objeto de revenda pela interessada e sujeito à tributação do PIS/Pasep e da Cofins. No caso das aquisições de bens para revenda efetuados pelo estabelecimento 0008, o aproveitamento de crédito ocorre sobre a aquisição de produtos odontológicos diversos, que são, também, produtos/mercadorias objeto de revenda pela interessada e sujeitos à tributação do PIS/Pasep e da Cofins. Todavia, o custo de aquisição de tais produtos/mercadorias (em ambas as situações) nada tem de comum com a receita decorrente da revenda de óleo diesel (ou do produto IPI ARLA 32, também sujeito à alíquota zero), motivo pelo qual o crédito decorrente da aquisição desses produtos não é passível de rateio e deve mesmo ser vinculado apenas à receita tributada nº mercado interno, conforme explicitado acima - Aquisição de bens utilizados como insumos (linha 02) Relativamente à Cofins, a Lei nº 10.833, de 2003, assim dispõe:

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

(...)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)(...)§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

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

(Destaquei) De se observar que os dispositivos legais acima transcritos não são direcionados às empresas comerciais, caso da interessada (revendedora de mercadorias), e sim às empresas produtoras de bens destinados à venda e às empresas prestadoras de serviços.

Desta forma, não há que se pretender o aproveitamento de créditos com aquisições de bens/serviços enquadrados pela interessada como insumos, os quais certamente não foram utilizados para as finalidades previstas nos dispositivos legais acima transcritos.

Ainda que a interessada, hipoteticamente falando, pudesse apurar créditos sobre aquisições de bens/serviços utilizados como insumos, os bens/serviços em questão foram descritos apenas genericamente como sendo despesas com

veículos(administrativo/frota de caminhões), combustíveis e lubrificantes, peças, pneus, material de uso e consumo, etc, sem contar que em alguns casos as operações nem se referem a aquisições de terceiros, fatores que, de qualquer forma, ensejariam a glosa dos créditos decorrentes de tais aquisições, visto ser da interessada o ônus de comprovar a procedência do crédito pretendido, a começar pela correta e completa prestação de informações.

Portanto, os seguintes valores que serviram de base de cálculo do crédito foram glosados, os quais se encontram detalhados no 'Demonstrativo da Base de Cálculo do Crédito GLOSADO - Dados dos Documentos Fiscais' anexo:

- Aquisição de serviços utilizados como insumos (linha 03)Para esta modalidade de crédito, os dispositivos legais aplicáveis são os mesmos da modalidade de crédito 'Aquisição de bens utilizados como insumos', tópico onde se encontram transcritos.

E como anteriormente observado, referidos dispositivos legais não são direcionados às empresas comerciais, caso da interessada (revendedora de mercadorias), e sim às empresas produtoras de bens destinados à venda e às empresas prestadoras de serviços.

Desta forma, não há que se pretender o aproveitamento de créditos com aquisições de serviços enquadrados pela interessada como insumos, os quais certamente não foram utilizados para as finalidades previstas nos dispositivos legais acima transcritos. De qualquer modo, a análise das operações representativas das aquisições de tais serviços revelou que se referem a serviços de transporte de carga (fretes) vinculados a operações 1) de compra de mercadorias e 2) de venda de mercadorias, restando, portanto, evidente a incorreta classificação dessas despesas nesta modalidade de crédito.

Frete Vinculado a Compra de Mercadorias Quanto à despesa com frete vinculado a compra de mercadorias, é preciso observar que não há previsão legal que permita o aproveitamento de créditos sobre tal despesa, considerada isoladamente. Entretanto, no caso de o bem adquirido (para revenda ou para utilização como insumo) for passível de aproveitamento de crédito, é admissível que o valor da despesa com o frete contratado para o transporte desse bem seja apropriado ao custo de aquisição do bem adquirido, base de cálculo do crédito do PIS/Pasep e da Cofins. No mesmo sentido manifestou-se a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da RFB por ocasião da lavratura da Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23/08/2016, cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União de 11/10/2016, Seção 1, páginas 33/34.

Conforme se observa, a regra é que os gastos com serviços de transportes sejam tratados como integrantes (ou componentes) do custo de aquisição dos bens movimentados.

Deveras, considerando que a legislação das contribuições em estudo cuidou expressamente dos gastos com transporte suportados pelo vendedor e silenciou

acerca dos gastos com transporte suportados pelo adquirente, e que não há qualquer razão que justifique tratamento diferenciado conforme o custo do transporte seja suportado por um ou por outro, parece mesmo que a referida legislação considerou que os dispêndios com transportes na aquisição de bens suportados pelo adquirente devem integrar o custo de aquisição de tais bens.

Destarte, quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido (no caso presente partes e peças de reposição adquiridas), o custo de seu transporte, incluído nº seu valor de aquisição, servirá, indiretamente, de base de cálculo na apuração do crédito.

Ao revés, se não for permitido o creditamento em relação às indigitadas partes e peças adquiridas, também não haverá, sequer indiretamente, tal direito em relação aos custos com seu transporte.

No caso dos fretes contratados pela interessada (exceto pelo estabelecimento 0008), em face do acima exposto, os seguintes valores que serviram de base de cálculo do crédito foram glosados (detalhamento no 'Demonstrativo da Base de Cálculo do Crédito GLOSADO - Dados dos Documentos Fiscais' anexo), visto que vinculados a operações de compras de bens (óleo diesel, IPI Arla 32) que não geram crédito para a interessada:

Também foram glosados os seguintes valores que serviram de base de cálculo do crédito (detalhamento no 'Demonstrativo da Base de Cálculo do Crédito GLOSADO - Dados dos Documentos Fiscais' anexo), visto que não confirmadas as informações prestadas pela interessada na EFD-Contribuições:

No caso dos fretes contratados pelo estabelecimento 0008, uma verificação por amostragem revelou que se referem a fretes vinculados a aquisições de produtos odontológicos (sujeitos à tributação do PIS/Pasep e da Cofins).

Desta forma, admitindo-se que a totalidade desses fretes estejam vinculados à aquisição de produtos odontológicos para revenda, admissível o aproveitamento de créditos sobre tais valores de fretes, visto que integram o custo de aquisição dos produtos objeto de revenda, base de cálculo dos créditos, conforme acima explicitado.

Esses custos geradores de créditos, porém, nada têm de comum com a receita decorrente da venda de óleo diesel/ IPI Arla 32 (receita não tributada no mercado interno), motivo pelo qual devem mesmo ser vinculados tão somente à receita tributada no mercado, conforme explicitado.

Frete Vinculado a Venda de Mercadorias Trata-se, no presente caso, de despesa com frete suportado pela interessada na operação de venda de óleo diesel (produto sujeito à tributação concentrada ou monofásica do PIS/Pasep e da Cofins), cujo assunto também foi objeto de apreciação pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da RFB, que assim se manifestou por ocasião da lavratura da Solução de Divergência Cosit nº 2, de 13/01/2017, cuja ementa foi publicada no

Diário Oficial da União (DOU) de 18/01/2017, Seção 1, páginas 14/15, com o seguinte teor (excertos):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS EMENTA: Em relação aos dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos a cobrança concentrada ou monofásica da Cofins:

(...);

b) é vedada a apuração de créditos da contribuição no caso de revenda de tais produtos, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante desses produtos os adquire para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos.

(...)DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 3º, inciso IX;

Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, art. 24; Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 5º, §§ 13 a 16. Reforma a Solução de Divergência Cosit nº 5, de 13 de junho de 2016, publicada no DOU de 17 de junho de 2016.

Em sua fundamentação, a Cosit, na referida Solução de Divergência, assim se manifestou(excertos):

9. Conforme se observa, o inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, alberga duas modalidades distintas de creditamento no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quais sejam: a) sobre dispêndios com armazenagem; e b) sobre dispêndios com frete na operação de venda. Conquanto a divergência interpretativa refira-se apenas à modalidade de creditamento relativa aos dispêndios com frete na operação de venda, cumpre analisar as regras aplicáveis às duas modalidades de creditamento porque a interpretação do inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é aplicável a ambas.

10. Consoante disposto nos dispositivos transcritos, permite-se o creditamento, no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à armazenagem de mercadoria e ao frete suportado pelo vendedor “nos casos dos incisos I e II” do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Ora, a menção a tais “casos” é expressa e não pode ser ignorada na interpretação do dispositivo analisado.

11. E quais “casos” são esses a que faz menção o inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003? Considerando que todos os incisos do caput do citado art.

3º da Lei nº 10.833, de 2003, cuidam exclusivamente de estabelecer hipóteses de creditamento da não cumulatividade das contribuições em voga, nada mais plausível que considerar que ao se referir aos “casos dos incisos I e II”, a Lei mencionou as hipóteses de creditamento previstas em tais dispositivos, ou seja, os “casos” em que tais preceptivos permitem creditamento da Contribuição para

o PIS/Pasep e da Cofins. Consequentemente, nos “casos” em que os preceptivos em voga não permitem creditamento (exceções), também não haverá creditamento com base no inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

12. Assim, a identificação das hipóteses de creditamento permitidas pelo inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, depende, por expressa disposição, da identificação das hipóteses de creditamento permitidas pelos incisos I e II do caput do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

(...)18. Portanto, conclui-se que, em relação aos dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

a) é permitida a apuração de créditos das contribuições no caso de venda de produtos produzidos ou fabricados pela própria pessoa jurídica;

b) é vedada a apuração de créditos das contribuições no caso de revenda de tais produtos, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante desses produtos os adquire para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos.

(...)Conclusão 25. Diante do exposto, resolve-se a presente divergência interpretativa afirmando-se que, em relação aos dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos a cobrança concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

a) é permitida a apuração de créditos das contribuições no caso de venda de produtos produzidos ou fabricados pela própria pessoa jurídica;

b) é vedada a apuração de créditos das contribuições no caso de revenda de tais produtos, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante desses produtos os adquire para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos.

(...)

27. Por fim, permite-se a apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à armazenagem de mercadorias destinadas à venda:

a) produzidas ou fabricadas pela própria pessoa jurídica; ou b) adquiridas para revenda, exceto em relação à armazenagem de:

(...);

b.2) produtos sujeitos anteriormente à cobrança concentrada ou monofásica das contribuições, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante de tais produtos os adquire para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos; e(...)." Diante do exposto, os seguintes valores que serviram de base de cálculo do crédito foram glosados (detalhamento no 'Demonstrativo da Base de Cálculo do Crédito GLOSADO -Dados

dos Documentos Fiscais' anexo), visto que referentes a fretes vinculados a vendas de óleo diesel:

- Armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda (linha 07) Frete Vinculado a Compra de Mercadorias No caso dos fretes contratados pela interessada (exceto pelo estabelecimento 0008), em face das considerações já tecidas, os seguintes valores que serviram de base de cálculo do crédito foram glosados (detalhamento no 'Demonstrativo da Base de Cálculo do Crédito GLOSADO - Dados dos Documentos Fiscais' anexo), visto que vinculados a operações de compras de bens (óleo diesel/IPI ARLA 32) que não geram crédito para a interessada:

Também foram glosados os seguintes valores que serviram de base de cálculo do crédito (detalhamento no 'Demonstrativo da Base de Cálculo do Crédito GLOSADO - Dados dos Documentos Fiscais' anexo), visto que não confirmadas as informações prestadas pela interessada na EFD-Contribuições ou porque se refere a operação de transferência entre estabelecimentos de mercadoria (no valor de R\$ 432,00 em 05/2013):

No caso dos fretes contratados pelo estabelecimento 0008, uma verificação por amostragem revela que se referem a fretes vinculados a aquisições de produtos odontológicos (sujeitos à tributação do PIS/Pasep e da Cofins).

Desta forma, admitindo-se que a totalidade desses fretes estejam vinculados à aquisição de produtos odontológicos para revenda, admissível o aproveitamento de créditos sobre tais valores de fretes, visto que integram o custo de aquisição dos produtos objeto de revenda, base de cálculo dos créditos (apesar da incorreção da classificação), conforme acima explicitado.

Esses custos geradores de créditos, porém, nada têm de comum com a receita decorrente da venda de óleo diesel (receita não tributada no mercado interno), motivo pelo qual devem ser vinculados tão somente à receita tributada no mercado, conforme explicitado.

Frete Vinculado a Venda de Mercadorias Diante das considerações já tecidas, os seguintes valores que serviram de base de cálculo do crédito foram glosados (detalhamento no 'Demonstrativo da Base de Cálculo do Crédito GLOSADO - Dados dos Documentos Fiscais' anexo), visto que referentes a fretes vinculados a vendas de óleo diesel:

- Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação) (linha 09) Nesta modalidade de crédito, a Lei nº 10.833, de 2003, assim dispõe:

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

(...)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)(...)

§ 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)(...)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)(...)Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)(...)II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)Neste caso, a interessada apurou as seguintes bases de cálculo do crédito:

De se observar também aqui que o dispositivo legal acima transcrito não é direcionado à empresa comercial, caso da interessada (revendedora de mercadorias), e sim às empresas produtoras de bens destinados à venda e às empresas prestadoras de serviços.

Além disso, a interessada omitiu as informações relativas aos bens do ativo imobilizado, que deveriam ter sido detalhadas no Registro F120 (Bens Incorporados ao Ativo Imobilizado - Operações Geradoras de Crédito - Encargos de Depreciação/Amortização)da EFD-Contribuições. Ao invés, prestou apenas a informação relativa ao valor (da base de cálculo do crédito) no registro F100 (demais Documentos e Operações Geradoras de Contribuição e Créditos).

Por tais motivos, a totalidade dos valores que serviram de base de cálculo do crédito foi glosada.

- Devolução de vendas sujeitas à incidência não-cumulativa Como anteriormente observado, não se trata de um crédito passível de rateio, pois a operação geradora do crédito nada tem de comum com a receita não tributada nº mercado interno (que é decorrente, preponderantemente, da revenda de óleo diesel).

Com efeito, o crédito apurado destina-se a anular o efeito de uma operação de venda nº mercado interno que foi tributada no mês ou em mês anterior, por isso, esse crédito deve mesmo ser vinculado integralmente à receita tributada no mercado interno.

Dos Créditos Ajustados Em razão das glosas e/ou das considerações acerca da vinculação dos custos, despesas e encargos (geradores dos créditos) às receitas tributada e não tributada no mercado interno, as seguintes bases de cálculo do crédito foram apuradas nos períodos indicados nos quadros a seguir:

(...)

Cientificado do Despacho Decisório, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, da qual destacamos os seguintes argumentos:

2.1. QUANTO AO DIREITO INTEGRAL DE CRÉDITO SOBRE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS:

A Autoridade Fiscal glosou os créditos referentes à rubrica “serviços utilizados como insumos”, sob o pretexto de que a compra de materiais para uso e consumo, apresentados como “conservação e manutenção”, não daria à contribuinte o direito de se apropriar de tais créditos.

Contudo, tal interpretação fiscal é completamente adversa àquela atualmente admitida pelo CARF, que menciona, de forma expressa, o direito de apropriação de créditos de serviços ligados à conservação da contribuinte.

Assim, mesmo que a descrição de tais rubricas seja genérica, a título de conservação e manutenção, o critério lógico para sua admissão como despesa hábil ao creditamento para fins de PIS e COFINS é a essencialidade da despesa em si, quesito que não foi contestado pela Autoridade Administrativa, ao glosar o crédito em questão.

E, no caso concreto, este nexo de causalidade entre a despesa de manutenção e conservação, com a atividade da contribuinte, está no fato de que tais despesas estão lançadas como insumos ligados ao uso e consumo da própria contribuinte (CFOP 1.556/2.556).

O mesmo raciocínio é válido para as despesas com fretes, também glosadas pela Autoridade, na medida em que o CARF também reconhece que tais despesas são geradoras de créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS.

2.2. QUANTO AO DIREITO AO CRÉDITO SOBRE DESPESAS COM VEÍCULOS:

De igual forma ao que já foi defendido no item anterior, os créditos apurados pela contribuinte, com base nas despesas de frete contratados para a aquisição de bens e insumos, deve também ser reconhecido como válido, para fins de compensação, na forma do art. 74, da Lei 9.430/96.

No caso específico, as despesas glosadas são aquelas de cunho administrativo, inclusive de rastreamento de veículos, tal como apontado expressamente pela Decisão ora recorrida.

Sendo assim, não cabe a interpretação da Autoridade Fiscalizadora, que procura glosar os créditos em questão, por meio de Solução de Consulta, tal como o fez em sua Decisão, na medida em que tal entendimento expressa uma opinião parcial sobre o assunto, enquanto as decisões do CARF são emitidas em julgamento imparcial e de composição julgadora paritária, visando a interpretação isenta da legislação aplicável ao caso concreto.

2.3. SOBRE O DIREITO AO CRÉDITO QUANTO AOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO:

A Autoridade Administrativa glosou os créditos relativos à aquisição de bens para o ativo imobilizado, sob a alegação de que a contribuinte não faria jus ao crédito, pelo fato da mesma supostamente não ter comprovado que o mesmo tem relação com a sua atividade de prestação de serviços.

Contudo, parece evidente que tal crédito somente poderia estar ligado à sua atividade de prestação de serviços, não sendo necessária qualquer comprovação além daquela que se faz pela exibição dos documentos já apresentados com o pedido de ressarcimento e junto à própria fiscalização.

Nesse sentido, é descabida a glosa dos referidos créditos, na medida em que os mesmos se revelam estritamente ligados à sua atividade e, portanto, autorizados por lei quanto ao direito de creditamento.

2.4. QUANTO AO CRÉDITO DOS BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA:

Neste particular, a glosa dos créditos, praticada pela Autoridade Fiscalizadora, se deu sobre as aquisições de óleo diesel que, alega, não teriam sido apresentados de forma ordenada e totalizada, que permitissem a quantificação do crédito apurado.

Contudo, tal alegação, para a glosa ora procedida, não se sustenta, pois todos os elementos apresentados são capazes de demonstrar que os créditos se referem não apenas a óleo diesel, mas a diversos bens adquiridos para revenda, e que possuem permissivo legal para serem creditados e, portanto, compensados, como de fato o foram.

Sendo assim, é imperioso que se reverta a glosa procedida pela Autoridade Fiscalizadora, admitindo-se a validade dos créditos apurados pela contribuinte, na sua integralidade.

3. CONCLUSÃO E PEDIDO:

Diante dos fatos e fundamentos apresentados ao longo da presente manifestação de inconformidade, a contribuinte requer a revisão integral do Despacho Decisório ora sob recurso, dando-se provimento às presentes razões e, portanto, homologando-se o direito creditório objeto das compensações realizadas, na integralidade.

A decisão recorrida julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e conforme ementa do Acórdão nº 107-007.366 - 17ª TURMA DA DRJO que apresentou o seguinte resultado:

CONCLUSÃO

Por todos os fundamentos expostos, VOTO no sentido julgar IMPROCEDENTE a manifestação de inconformidade apresentada.

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduzindo os argumentos apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Do mérito

No mérito a Recorrente altera um pouco a alegação apresentada em Manifestação de Inconformidade, porém em regras gerais os argumentos são os mesmos de que os créditos são relacionados a insumos, portanto são essenciais e relevantes a operação da Recorrente, porém sem trazer nenhuma documentação que comprove tais despesas e a vinculação das despesas com sua operação.

Ora, apesar de apresentar diversos pontos para a glosa dos créditos, o acórdão recorrido mante as glosas da fiscalização pelo principal argumento de que ônus da prova no caso de créditos é do contribuinte e por o contribuinte não apresentar nenhuma prova dos créditos fica necessária a manutenção das glosas.

Devido a Recorrente não apresentar nenhuma documentação para que comprove os créditos utilizo os argumentos da primeira instância como se minha fosse:

CRÉDITO SOBRE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS A fiscalização glosou valores informados pelo interessado a título de serviços utilizados como insumo, tendo em vista os mesmos não terem sido diretamente empregados na prestação de serviço desenvolvida pela empresa, que seria a revenda de mercadorias. Dessa forma, não é possível o aproveitamento pela empresa de tais serviços.

E ainda, a fiscalização ao analisar as operações desenvolvidas pela empresa verificou que são vinculadas a compra e vendas de mercadorias, estando, portanto, incorretamente classificadas nesta modalidade de crédito.

A empresa defende que, apesar da descrição genérica das rubricas (conservação e manutenção), o critério lógico para sua admissão como despesa de serviço utilizado como insumo é a essencialidade da despesa em si. E da mesma forma os fretes devem ser aceitos por se tratarem de despesas geradoras de crédito.

Quanto às informações genéricas apresentadas, no âmbito do Código do Processo Civil – CPC, Lei nº 13.105/2015, encontra-se no artigo 373 um importante preceito que define uma regra fundamental para a compreensão do sistema adotado pelo legislador nacional:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar o registro, mas também indicar, de forma específica, que documentos estão associados a que registros. É basilar, ainda,

quando a natureza da operação escriturada/documentada for importante para a caracterização ou não do direito creditório, que a descrição da operação constante dos registros e documentos seja clara, sem abreviaturas ou códigos que dificultem ou impossibilitem a perfeita caracterização do negócio.

Logo, a fim de comprovar o direito, deveria ter instruído sua manifestação com documentos que respaldassem seu direito, esclarecendo de que forma são empregados no seu processo produtivo ou prestação de serviço, conforme o disposto nos Art. 15 e 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, a seguir transcritos:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

§ 4º - A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. (Redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93) Em relação ao que consta no Relatório de Auditoria Fiscal, foi observado que os fretes de aquisição de mercadorias e revenda das mesmas se referem a óleo diesel, sujeito à tributação monofásica, o que impede a geração de crédito sob regime da não cumulatividade, por expressa vedação legal.

Dessa forma, entendo como corretas as glosas e reclassificações desse item.

CRÉDITO SOBRE DESPESAS COM VEÍCULOS O contribuinte alega que despesas administrativas e de rastreamento de veículos são essenciais ao desempenho de sua atividade, sendo inclusive já reconhecidas como passíveis de geração de créditos em julgamento proferido pelo CARF.

No Relatório de Auditoria Fiscal, relativo ao ano-calendário 2013, não foram efetuadas glosas relativas a essas despesas questionadas pela interessada, restando sem objeto tal alegação.

CRÉDITO DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO A fiscalização glosou a totalidade dos créditos informados relativos a bens do ativo imobilizado (com base nos encargos de depreciação), pois os dispositivos legais reguladores da matéria não são direcionados à empresa comercial, mas sim às empresas produtoras de bens e às prestadoras de serviço. Além disso, a interessada omitiu informações relativas aos

bens do ativo imobilizado, apenas informando a base de crédito nos registros da EFD-Contribuições.

O contribuinte entende que “parece evidente que tal crédito somente poderia estar ligado à sua atividade de prestação de serviços, não sendo necessária qualquer comprovação além daquela que se faz pela exibição dos documentos já apresentados com o pedido de ressarcimento e junto à própria fiscalização”.

Deve-se levar em conta que nem todo equipamento ou máquina é passível de gerar crédito das contribuições com base na despesa de depreciação, como se observa na 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:

(...)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)(...)§ 1º 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 10.865, de 2004)(...)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)(...)Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)(...)II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)Como se observa, tal benefício é direcionado para empresas produtoras de mercadorias e prestadoras de serviço, que utilizarão máquinas e equipamentos depreciáveis para esses fins. Não se aplica a empresa que nada produz, apenas revende mercadorias (comercial).

Sobre a falta de informações, é preciso observar que em se tratando de pedido de ressarcimento ou declaração de compensação, como é o caso desses autos, cabe a empresa demonstrar cabalmente a certeza e liquidez do seu direito creditório. Visto que, apenas assim, poderia operacionalizar-se a compensação, nos termos do artigo 170 do CTN:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (g.n.)Logo, caberia à empresa, no mínimo, indicar a que itens se refere.

Contudo, do ônus que lhe cabia, conforme legislação citada, a inconformada não se desincumbiu, deixando sem amparo factual sua alegação de direito, e portando sem direito ao crédito pleiteado nesse item.

CRÉDITO DOS BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA Sobre esse item a interessada defende que as despesas utilizadas para apuração do crédito de PIS/COFINS são

relativas à aquisição de óleo diesel para revenda. Tais aquisições (e também de outros bens adquiridos para revenda) possuem permissivo legal para serem creditados.

A fiscalização identificou os seguintes impeditivos para utilização de tais aquisições como geradoras de crédito:

1) Impedimento legal para aproveitamento de crédito de revenda de óleo diesel; e 2) Demais bens adquiridos para revenda devem ser vinculados à receita tributada nº mercado interno.

As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 instituíram o regime geral não-cumulativo de apuração do PIS e COFINS em substituição ao regime anterior em que as contribuições eram apuradas às alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente, a cada etapa da cadeia produtiva. Com a novel legislação, o regime geral passou a ser o regime não-cumulativo, regulado pelos arts. 1º a 8º da Lei 10.637/02 e 1º a 10 da Lei 10.833/03, tornando o regime cumulativo, de substituição tributária e o monofásico os regimes especiais. A chamada incidência “monofásica” do PIS/COFINS, embora já existente na legislação infraconstitucional (Ex: Lei nº 9.990/00 – derivados de petróleo e Lei nº 10.147/00 – medicamentos), foi expressamente autorizada pela Constituição a partir da promulgação da EC 33/2001, que incluiu o § 4º no art. 149 da CF/88:

EC 33/2001 § 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

A partir da EC 33/2001, além dos setores já submetidos ao regime em comento, vários outros nele foram incluídos, estando hoje submetidos à sistemática do regime monofásico os derivados de petróleo, os medicamentos, o biodiesel, entre outros. Esses regimes prevêm, de modo geral, a aplicação de uma alíquota majorada sobre a receita do fabricante ou importador, e a desoneração de todas as etapas seguintes da cadeia produtiva.

O regime monofásico nada mais é do que a tributação definitiva do fabricante ou importador do PIS/COFINS devido por toda cadeia produtiva, baseado em grandezas quantificadas com o intuito de cobrir toda tributação que deixará de ser arrecadada dos agentes posteriores (atacadistas e varejistas, e óbvio, o consumidor final).

Por absoluta falta de previsão legal, a partir de 1º de julho de 2000, é incabível qualquer forma de ressarcimento ou compensação ao consumidor final, pessoa jurídica, dos valores das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, correspondentes à incidência na venda a varejo, na hipótese de aquisição de óleo diesel, gasolina automotiva, e GLP, diretamente na distribuidora.

Assim determinam os arts. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 (PIS), e 10.833/2003(Cofins), ambas com redação dada pela Lei nº 10.865/2004:

“Art. 3º. (...)§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)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.

Em relação aos produtos monofásicos adquiridos para revenda pelo interessado (óleo diesel) também há expressa vedação legal ao desconto de crédito. Veja-se, a propósito, o conteúdo do art. 3º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.637, de 2002, idêntico ao do dispositivo de mesma numeração da Lei nº 10.833, de 2003, na redação da Lei nº 10.865, de 2004:

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:

(...)b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Grifou-se)O § 1º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, na redação da Lei nº 10.865, de 2004, e da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, citam nos incisos I e X o regime monofásico de venda de combustíveis:

Lei nº 10.833, de 2003 Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:

I – nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural;(Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)(...)

X – no art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação, gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural. (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)Pela legislação acima, não haveria como se apurar crédito do regime não cumulativo nas compras de produtos monofásicos efetuadas pelo interessado.

Quanto ao tema em litígio, é mister transcrever o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, mencionado pelo interessado:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

A análise isolada do referido dispositivo poderia levar à conclusão de que haveria nele real amparo para a pretensão de créditos relativamente às receitas auferidas

com a revenda, receitas essas não tributadas no regime não-cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins.

Mas, note-se que o citado art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, utiliza o vocábulo “manutenção” dos créditos a que se refere. Ora, o § 2º, II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, exclui o direito de crédito na aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, não há crédito a ser mantido na venda desses produtos. Ao se referir o dispositivo à “manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados” às operações de vendas com isenção, alíquota zero ou não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ele está se referindo aos créditos relativos aos custos, encargos e despesas legalmente autorizados a gerar esses créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não estando, de forma alguma, a revogar o inciso I, alínea “b” e o § 2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, como se poderia alegar.

Em outras palavras, só se mantém aquilo que se tem.

Reforça o sobredito o fato de que tanto a Medida Provisória nº 206, de 2004, quanto a Lei nº 11.033, de 2004, contêm cláusula de revogação (arts. 18 e 24, respectivamente) e, em nenhuma delas, foi mencionado como estando sendo revogado o § 2º, II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

Também não há de se aplicar o princípio segundo o qual a lei posterior revoga a anterior com ela incompatível, tendo em vista que não há incompatibilidade entre o § 2º, II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

O primeiro desses dispositivos (§ 2º, II do art. 3º das citadas Leis) contém uma regra estabelecendo hipótese em que não são cabíveis créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, tendo em vista o modelo de não-cumulatividade dessas contribuições adotado pelo legislador em nosso País.

O segundo (art. 17 da Lei nº 11.033/2004) visa reforçar a desoneração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre produtos cujas receitas de vendas já eram anteriormente exoneradas dessas contribuições (atendendo a diretrizes de políticas econômicas e sociais³), possibilitando que, além da exoneração direta, sejam calculados créditos sobre custos, encargos e despesas – observado, é claro, o requisito de que os créditos dos insumos utilizados na produção sejam originalmente admitidos pela legislação.

Para melhor entendimento, elaboramos o esquema abaixo para ilustrar o mandamento do art. 17 da Lei nº 11.033/2004:

NT = Não Tributados. Entenda-se por isentos, com suspensão ou não alcançados pela tributação.

* Por força do art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

Ainda que se discuta atualmente o alargamento do conceito de insumo, no presente caso a empresa é revendedora de produtos adquiridos já industrializados, e em etapa anterior monofásica.

Dessa forma, ela não pode se creditar de produtos cuja geração de crédito é vedada pela legislação, utilizando-se da premissa contida no art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

Dessa forma, por expressa vedação legal, não cabe o aproveitamento de crédito na revenda de óleo diesel como pretende o contribuinte.

Por fim, como já abordado anteriormente, o contribuinte não questionou a reclassificação dos créditos para o campo correto – receita tributada no mercado interno – , logo padece de contestação os demais bens adquiridos para revenda, devendo ser mantida à glosa por força do citado art. 17 do Decreto nº 70.235/1972.

DEMAIS GLOSAS

No Parecer de Auditoria Fiscal nº 2/2017 constam ainda valores glosados em relação aos seguintes itens:

1. Aquisição de bens utilizados como insumos;
2. Revenda de produtos diversos no mercado interno tributável (como produtos odontológicos); e
3. Armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda.

Sobre essas glosas a empresa não apresentou contestação, restando confirmadas nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

CONCLUSÃO

Por todos os fundamentos expostos, VOTO no sentido julgar IMPROCEDENTE a manifestação de inconformidade apresentada.

Devido a Recorrente não ter apresentado nenhuma prova para que demonstrasse os créditos requeridos entendo que não é necessária nenhuma reforma das glosas realizadas.

Da conclusão

Diante do exposto voto por não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por se referir a matéria não impugnada na primeira instância administrativa, e, na parte conhecida, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em lhe negar provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow

DOCUMENTO VALIDADO