



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.723248/2017-13
ACÓRDÃO	3002-003.242 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COCAMAR COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

OPERAÇÕES COM ASSOCIADO. TRIBUTAÇÃO DA RECEITA. PARTICIPAÇÃO NO PERCENTUAL DE RATEIO DE CUSTOS.

As vendas de bens e mercadorias a associados, excluídas da base de cálculo da contribuição pelas sociedades cooperativas, conforme autorização legal, não constituem caso de isenção, não incidência, suspensão ou alíquota zero. Trata-se de receitas normalmente tributadas e que tem a possibilidade de serem excluídas da base de cálculo por força da natureza jurídica da cooperativa quando vende bens e mercadorias ao associado, devendo ser consideradas no cálculo do percentual de rateio do crédito como tributadas.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. BENS PARA REVENDA E INSUMOS PROVENIENTES DE ASSOCIADOS. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

No regime não cumulativo da Contribuição para o Cofins, as sociedades cooperativas de produção agropecuária podem apurar créditos na aquisição de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumos adquiridos de não associados, sendo vedado o creditamento em relação a bens e serviços provenientes de associados.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE MATÉRIA PRIMA E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.

As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, geram créditos básicos de Cofins, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento no sentido de reverter as glosas referentes aos gastos com transporte de insumos e produtos em elaboração, bem como referente aos créditos calculados sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado que guardem relação com o processo produtivo conforme comprovado nos laudos técnicos juntados aos autos.

Sala de Sessões, em 13 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS – Relator

Assinado Digitalmente

Marcos Antonio Borges – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Catarina Marques Morais de Lima, Keli Campos de Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha (substituto integral), Gisela Pimenta Gadelha, Neiva Aparecida Baylon e Marcos Antonio Borges (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada contra Despacho Decisório que indeferiu o Pedido de Ressarcimento formalizado, com base em créditos de COFINS Não Cumulativa do 1º Trimestre de 2015, informando crédito passível de ressarcimento.

Conforme se verifica dos autos, o pedido fundamenta-se em créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno e créditos vinculados à receita de exportação – alíquota básica; em créditos presumidos vinculados à receita não tributada no mercado interno e em créditos presumidos vinculados à receita de exportação, com base nos arts. 5º da Lei nº 12.599/2012 e 31 da Lei nº 12.865/2013; em créditos presumidos da agroindústria vinculados à receita de exportação, com base no art. 6º da Lei nº 12.599/2012; e em outros créditos vinculados à receita de exportação.

Apresentado o Pedido de Ressarcimento a C. Delegacia da Receita Federal do Brasil em Maringá/PR, expediu **Termo de Verificação Fiscal** que assim descreve, no relatório, sua origem e escopo:

“No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em cumprimento a decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4ª) proferida nos autos do Agravo de Instrumento e Embargos de Declaração em Agravo de Instrumento nº 5019410- 14.2017.4.04.0000/PR e ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Fiscalização (TDPFF) nº 09.1.05.00-2017-00132-6, código de acesso nº 77399155, observando o disposto no art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, procedemos, por amostragem, a verificação da legitimidade dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o Programa de Integração Social e de formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados e solicitados com base no artigo 16, incisos I e II, da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, §§ 1º e 2º do artigo 5º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, §§ 1º e 2º do artigo 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, artigos 5º e 6º da Lei nº 12.599, de 23 de março de 2012, vinculados à exportação, artigo 15 da Lei nº 12.794, de 2 de abril de 2013, vinculados à exportação, artigo 31 da Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013 e artigos 45, inciso I e II e 48, incisos V, VI e VII da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, por meio do Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/Dcomp), referente ao 1º trimestre de 2015, resultantes das vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência desta contribuição sobre as receitas das operações, nos termos do artigo 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004 e sobre as receitas das operações de exportação de mercadorias para o exterior, nos termos dos incisos I e III, caput do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002 e incisos I e III, caput do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.”

Ao fim do trabalho, a Autoridade Fiscal registrou as inconsistências e/ou ajustes necessários, que alteraram o valor a ser restituído e/ou compensado.

Como bem relatado no acórdão da DRJ: *“Em apertada síntese, foram realizados ajustes: nas planilhas entregues pela empresa, impactando assim o cálculo da proporção (receita total, receitas tributadas no mercado interno, receitas não tributadas no mercado interno e receitas de exportação) e os rateios por produto; nas aquisições de bens para revenda, com glosas decorrentes de vedação expressa na legislação (mercadorias adquiridas de cooperados; aquisições com suspensão, alíquota zero, isentas e monofásicas creditadas indevidamente); nas aquisições de bens utilizados como insumos, com glosas relativas a bens adquiridos de cooperados e aquisições de insumos ou mercadorias sujeitas à alíquota 0 (zero) ou com suspensão do pagamento de PIS/Pasep e COFINS; nas aquisições de serviços utilizados como insumos, com glosas relativas a serviços adquiridos de cooperados; nas despesas de armazenagem de mercadoria e frete na*

operação de venda, com glosas referentes a fretes por transferências de insumos e/ou de produtos acabados entre estabelecimentos da Contribuinte, por falta de previsão legal, e em outros serviços pleiteados indevidamente como se fossem serviços de armazenagem, não relacionados diretamente com o processo de industrialização dos produtos ou prestados por PJ Cooperada; nos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, com glosa de creditamentos de encargos de depreciação sobre ativos não ligados diretamente à produção; nos custos agregados aos produtos dos associados, referentes a valores não contemplados pelo conceito; no crédito presumido do café, decorrente de produtos adquiridos de cooperados ou operações em que não houve exportação; no crédito presumido de laranja, decorrente de produtos oriundos de cooperados; e no crédito presumido – derivados de soja, por crédito indevido em relação ao produto “óleo comp. Soja/oliv.”.

O preciso relato do acórdão proferido pela DRJ, segue:

“Após tais ajustes, houve a redistribuição dos valores entre: Mercado Interno, Mercado Interno Não Tributado e Mercado Externo, com base nos percentuais de rateio apurados pela Fiscalização. Em decorrência das glosas e/ou ajustes dos Custos Agregados Utilizados e do valor das Exportações, houve alteração nos valores das bases de cálculo e das Contribuições devidas à título de PIS/Pasep e Cofins. Como resultado da auditoria, o saldo dos créditos passíveis de ressarcimento/compensação da contribuição para a Cofins Não Cumulativa Mercado Interno, Exportação e Presumido, do 1º trimestre de 2015, foi alterado de R\$ 6.737.349,37 para R\$ 6.210.057,40, concluindo o Termo de Verificação Fiscal por deferir parcialmente o pedido de ressarcimento relativo ao PER/Dcomp que consta no presente processo administrativo. Despacho Decisório Com base no Termo de Verificação Fiscal retromencionado, a Seção de Orientação e Análise Tributária – SAORT da DRF Maringá emitiu o Despacho Decisório nº 691, de 21 de novembro de 2017 (fls. 272 a 275), em que, após relatório e fundamentação, assim decidiu: 10. Segundo as verificações executadas e demonstradas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 161 a 270, e no uso das atribuições conferidas pela Portaria DRF/Maringá nº 17, de 2011, DECIDO reconhecer parcialmente o direito creditório no valor original total de R\$ 6.210.057,40, relativamente ao saldo credor da COFINS não-cumulativa do 1º trimestre de 2015, apurado no (PER) de nº 22549.55271.180915.1.5.19-5367. 11. Entretanto, como já houve o pagamento das antecipações previstas nas portarias MF 348/2010 e 348/2014, deve ser ressarcido ao interessado a quantia de R\$ 2.775.775,08. 12. Para cumprimento à decisão proferida nos autos de nº 5019410- 14.2017.4.04.0000/PR, quando do ressarcimento do saldo credor remanescente ao interessado, devem ser observadas as seguintes determinações: - abster-se de proceder à compensação de ofício com os créditos tributários cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos do art. 151 do CTN, e -sobre o crédito total

reconhecido deve incidir a Taxa SELIC, desde a data de protocolo do pedido de ressarcimento, observando-se que, quanto às quantias antecipadas nos termos das Portarias MF 348/2010 e 348/2014, deve ser efetuado o ajuste da taxa SELIC até a data do efetivo pagamento de cada antecipação.”

Cientificada, a Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade que foi julgada improcedente pela C. 7ª Turma da DRJ10, através do acórdão assim ementado:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

PROTESTO PELA JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

A prova documental deve ser apresentada junto da peça de contestação, precluindo o direito de 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 se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.

Nos processos que versam a respeito de compensação ou de ressarcimento, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações e prestar Liquidez e Certeza ao direito alegado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

OPERAÇÕES COM ASSOCIADO. TRIBUTAÇÃO DA RECEITA. PARTICIPAÇÃO NO PERCENTUAL DE RATEIO DE CUSTOS.

As vendas de bens e mercadorias a associados, excluídas da base de cálculo da contribuição pelas sociedades cooperativas, conforme autorização legal, não constituem caso de isenção, não incidência, suspensão ou alíquota zero. Trata-se de receitas normalmente tributadas e que tem a possibilidade de serem excluídas da base de cálculo por força da natureza jurídica da cooperativa quando vende bens e mercadorias ao associado, devendo ser consideradas no cálculo do percentual de rateio do crédito como tributadas.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÃO

É vedado o aproveitamento de créditos da não cumulatividade em relação às aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. ÓLEO DE SOJA. MISTURA. DESCLASSIFICAÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO. INADMISSÃO.

O óleo composto por mistura de soja com oliva não pode ser classificado na posição 15.07 da NCM, correspondente ao óleo de soja simples, razão pelo qual não faz jus ao crédito presumido estabelecido pelo art. 31 da Lei nº 12.865/2013.

FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CRÉDITO. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste previsão legal para apuração de crédito a descontar das contribuições não cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Gisela Pimenta Gadelha, Relatora.

As preliminares apresentadas se confundem com o mérito motivo pelo qual serão analisadas no decorrer do mérito.

Do Direito a Manutenção e Ressarcimento do Crédito nas Saídas Beneficiadas com Exclusão da Base de Cálculo por Equiparação a Norma Prevista no Art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

Conforme se verifica dos autos, a d. Autoridade Fiscal glosou parte dos créditos da Recorrente por entender que as receitas correspondentes às operações com cooperados deveriam ser computadas na receita bruta, para fins de estabelecer o correto rateio da receita bruta total entre mercado interno e mercado externo.

A Recorrente defende o acolhimento do procedimento adotado, na medida em que estaria juridicamente pela Solução de Consulta nº 151 de 2011, que autorizou a manutenção e o ressarcimento dos créditos quando realizar saídas beneficiadas com exclusão da base de cálculo, por equiparação à norma prevista no art. 17 da Lei nº 11.033 de 2004.

Por sua vez, a DRJ afastou a aplicabilidade da mesma por entender que sua conclusão “circunscrevem-se, partindo do escopo da consulta, a definir os créditos que a cooperativa pode descontar e manter (item 36.1 da conclusão), diferenciando-os dos créditos que a cooperativa não pode descontar e tampouco manter (item 36.2).”

Vejam os a conclusão da Solução de Consulta:

“Conclusão

36. À vista do exposto, conclui-se que:

36.1. *Entre outras hipóteses e respeitados os requisitos do art. 23 da IN SRF nº 635, de 2006, a cooperativa pode descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, bem como manter, créditos calculados em relação a: a) bens para revenda a associados, adquiridos pela cooperativa e de não associados; b) aquisições efetuadas no mês, de não associados, de bens e serviços especializados utilizados como insumo na prestação de serviços aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas e na industrialização da produção do associado; e c) armazenagem da produção do associado.*

36.2. ***Todavia, a cooperativa não pode descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, tampouco manter, os créditos calculados em relação a: a) repasse de valores aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa; e b) receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras.***

Portanto, o cerne da questão é entender se as receitas correspondentes às operações com cooperados deveriam ou não ser computadas na receita bruta, para fins de estabelecer o correto rateio da receita bruta entre mercado interno e mercado externo.

A interpretação adotada e mantida na decisão a quo foi que não se admite que os créditos vinculados a essas operações das cooperativas possam ser mantidos, e, conseqüentemente, ser compensados ou ressarcidos nos termos do art. 17 da Lei n. 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei 11.116, de 2005.

Nesse sentido, vale destacar a Solução de Consulta nº 383 Cosit, de 30 de agosto de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 12/09/2017, proferida nos seguintes termos:

Solução de Consulta Cosit nº 383/2017 Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

VENDAS POR COOPERATIVAS COM EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.

Os créditos de que trata o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, vinculados a vendas feitas por cooperativas com a exclusão da base de cálculo de que tratam o art. 15

da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, o art. 1º da Lei nº 10.676, de 2003, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 2003, não podem em regra ser compensados com outros tributos nem ressarcidos. Contudo, podem ser compensados e ressarcidos os mesmos créditos vinculados a vendas feitas por cooperativas com alíquota zero, isenção, suspensão ou não incidência.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, art. 15; Lei nº 10.676, de 2003, art. 1º; Lei nº 10.684, de 2003, art. 17; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; e IN RFB nº 635, de 2006, art. 15.

(...) 12. Em suma, a cooperativa, ao efetuar a venda de produtos a terceiros, auferir receita que compõe a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

No entanto, essa base de cálculo é ajustada mediante as exclusões previstas em lei. Em razão disso, surge a dúvida se tais exclusões permitem a manutenção, o ressarcimento e a compensação dos créditos apurados com fundamento no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, vinculados a tais operações.

13. Para o deslinde da questão, releva entender a natureza jurídica dessas exclusões da base de cálculo.

Note-se que tais exclusões não correspondem a uma retirada de parte da base de cálculo, que deixa de ser tributada. Na verdade, as referidas exclusões não correspondem à parte das receitas das cooperativas.

A título de exemplo, tomemos a exclusão do valor repassado ao associado. Esse valor não corresponde ao valor de venda das mercadorias pela cooperativa; corresponde sim ao valor de aquisição dessas mercadorias (valor que o associado recebe). Não se está, portanto, retirando parte da receita das cooperativas do campo de incidência das contribuições. A receita continua no campo de incidência. O que se retira, na verdade, está na categoria de despesas, como o valor repassado ao associado.

14. Em outras palavras, toda a receita é tributada. O que se tem, na realidade, é uma redução do *quantum debeat* do tributo, que não corresponde nem à isenção, nem à suspensão, nem à alíquota zero e nem a não incidência.

15. Não se admite, portanto, que os créditos vinculados a essas operações das cooperativas possam ser mantidas e, conseqüentemente, ser compensados ou ressarcidos nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005. 16. Esclareça-se, contudo, que nada obsta que a cooperativa, ao vender produtos sujeitos a isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência não possa utilizar os créditos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, vinculados a essas vendas, para fins de

compensação ou ressarcimento. (...) Também a já mencionada Solução de Divergência Cosit nº 1/2019, ratifica esse entendimento: (...)

21. A questão que exsurge é se as exclusões da base de cálculo das cooperativas podem ser comparadas a isenção ou a outra forma de não tributação favorecida pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, de modo a permitir compensação e o ressarcimento dos créditos vinculados a essas receitas.

22. Tal questão foi pormenorizadamente examinada na Solução de Consulta Cosit nº 387, de 30 de agosto de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 12/09/2017 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB), o que vincula, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, o entendimento da RFB acerca da matéria. (...)

24. Resta, portanto, claro que as exclusões de base de cálculo realizadas pelas cooperativas não correspondem à isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência, de modo que os créditos vinculados à receita de venda de cooperativas não podem, em regra, ser aproveitados para fins de compensação ou de ressarcimento.

A exceção a essa regra seriam os créditos vinculados a receitas de exportação, a receitas decorrentes de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ou a outras receitas a que a legislação especificamente autorize a compensação e o ressarcimento.

Portanto, quanto a este item, entendo que deve ser mantida a decisão *a quo*.

Do Direito ao Créditos nas Aquisições de Bens Para Revenda - Aquisição De Cooperados;

Conforme se verifica dos autos, a Autoridade Fiscal entendeu que as aquisições realizadas pela Recorrente junto a cooperados não poderiam gerar crédito das contribuições para o PIS e a COFINS, tendo em vista que a Instrução Normativa nº 635/2006 restringe o crédito apenas para aquisições de “não associados”.

A DRJ corroborou o posicionamento da Autoridade Fiscal quanto à possibilidade de descontar, do valor das contribuições incidentes sobre a receita bruta, o crédito calculado em relação a aquisições de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumos, no caso das sociedades cooperativas de produção agropecuária, observada a regulamentação vigente à época dos fatos, pela Instrução Normativa SRF nº 635/2006:

*Dos Créditos a Descontar na Apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins
Dos créditos decorrentes de aquisição e pagamentos no mercado interno*

Art. 23 As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, os créditos calculados em relação a:

*I -bens para revenda, **adquiridos de não associados**, exceto os decorrentes de: (...)*

*II - **aquisições** efetuadas no mês, **de não associados**, de 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; (...)*

Segundo a decisão recorrida, a disciplina mantém-se hígida até os dias atuais, através do art. 298, I e II, da IN RFB nº 1.911/2019. Como visto, existe base legal para o desconto de créditos na aquisição de não associados, mas inexistente base para o creditamento na aquisição de associados.

A i. Autoridade aduz que as transações entre cooperados e cooperativa são realizadas através do “ato cooperativo” disciplinado no artigo 79 da Lei nº 5.764/71, *in verbis*:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Nessa linha de raciocínio, entende que “*inexistindo a incidência das contribuições, nas operações em questão, por se tratar de atos cooperativos, é natural que inexistam, também, o direito ao creditamento, por força do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002*”.

Por sua vez, eu seu fundamentado recurso, a Recorrente cita o PARECER/PGFN/CAT/Nº 1425 /2014 e conclui que:

“A limitação ao crédito, conforme prevê inciso II do §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, aplica-se tão somente em relação a “bens” e “serviços”, cujo determinado ato jurídico afastou dessas operações a incidência das contribuições.

A contrario sensu estando o “bem” ou “serviço” sujeito as contribuições, independentemente se a compra e venda é realizada entre cooperados, o direito

ao crédito se mantém hígido em razão de que a característica constitucional da incidência que se submete a receita.”

Como se vê, entende a Recorrente que a limitação ao crédito, nos termos da legislação vigente, se dá tão somente em relação às aquisições de bens e serviços nos quais não haja a incidência das contribuições ao PIS e à COFINS, e que, estando as aquisições sujeitas às contribuições, haveria o direito ao crédito.

No caso em análise, não houve qualquer negativa de que as glosas se deram em operações entre cooperados.

Sendo as operações realizadas entre cooperados, não há incidência das contribuições, conforme decidido pelo C. Superior Tribunal de Justiça em regime de repetitivo, quando do julgamento REsp nº 1.164.716. Veja-se:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. Os RE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RE 672.215 e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa da destes autos.

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em seu paráq. único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 126), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

4. O parecer do douto Ministério Público Federal é pelo desprovisionamento do Recurso Especial.

5. Recurso Especial desprovido. 6. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição

destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.

Não havendo incidência das contribuições no ato cooperado, não existe direito ao crédito, nos termos do que prevê inciso II do §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

§ 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; e(...)

Caso tenha havido pagamento do imposto nas operações de ato cooperado, o vendedor tem o direito à restituição dos valores indevidamente pagos. Afinal, o pagamento indevido não autoriza o creditamento, pois trata-se de operação sobre a qual não há incidência tributária.

Portanto, não há direito ao crédito na aquisição em ato cooperado, seja pela vedação expressa do artigo 23, II, da Instrução Normativa SRF nº 635/2006, seja pela previsão do inciso II do §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

No que se refere a este item, mantenho a decisão *a quo*.

Despesas Com Frete – Transferência De Produtos Entre Estabelecimentos

Parte dos créditos glosados referem-se às despesas com transporte entre estabelecimentos de produtos utilizados em seu processo produtivo.

A Recorrente junta aos autos Laudo do Processo Produtivo que comprova a necessidade de deslocamento dos insumos para uma das unidades da Recorrente e evidencia que não se trata de deslocamento de produto final pronto para comercialização, mas sim, insumos que serão utilizados em alguma das unidades de beneficiamento.

Como bem destaca “há no laudo do processo produtivo descrição do processo de beneficiamento dos insumos soja em grãos e para refino, café em grãos e para refino, milho para

refino, canola e girassol para refino, trigo para refino e grãos, inclusive seguindo instruções normativas do MAPA (Ministério da Agricultura e Abastecimento).”

Neste contexto, é fundamental que se tenha em consideração os termos do REsp 1.221.170/PR, julgado em Recurso Repetitivo, quando o Superior Tribunal de Justiça – STJ definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de COFINS, deve observar o critério da essencialidade e relevância, considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo, conforme ementa abaixo em destaque:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

(REsp n.º 1.221.170/PR, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018)

A partir do julgado acima transcrito, não restou mais dúvidas de que as despesas e custos essenciais à atividade do contribuinte devem implicar, como regra, no seu respectivo abatimento na base de cálculo.

Assim, a observância do binômio da “essencialidade e relevância” acaba por atingir uma ampla gama de produtos e serviços aplicados na cadeia produtiva de determinada atividade. E, por assim ser, é fundamental a análise, caso a caso, dos itens contratados para a conclusão sobre a definição de insumo.

CRÉDITOS BÁSICOS. DESPESAS COM FRETES.

As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. (Acórdão nº 9303004.673 – 3ª Turma – CSRF)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.

As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes. (Acórdão nº 9303004.318 – 3ª Turma – CSRF)

Portanto, quanto aos valores referentes ao transporte interno, entre estabelecimentos, de insumos, matéria prima e produtos em elaboração, deve ser revertida a glosa realizada.

Crédito na Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado

Nos termos da decisão recorrida, os bens adquiridos pela Recorrente não se enquadrariam na normatividade do inciso VI do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003, que autoriza o creditamento sobre os encargos de depreciação e amortização das 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. O r. acórdão também fundamentou que a Recorrente não teria comprovado a utilização do maquinário glosado (máquinas de solda, unidades evaporadoras, tratores agrícolas, roçadeiras e painéis elétricos) no processo produtivo. In litteris:

“A manifestante mencionou máquinas de solda, unidades evaporadoras, tratores agrícolas, roçadeiras e painéis elétricos de controle como exemplos de bens do ativo imobilizado utilizados em todas as fases de seu processo produtivo, alegando que atenderiam aos critérios de essencialidade e relevância, conforme entendimento proferido pelo STJ, no RESP 1.221.170/PR, que determinou o conceito de insumos para aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS. Não esclareceu, entretanto, de maneira pormenorizada, a relação de tais bens com o seu processo produtivo, além de, mais uma vez, não ter conduzido aos autos elementos probatórios da sua essencialidade e relevância, incidindo em carência probatória já apontada anteriormente. Conclui-se que os elementos trazidos aos autos são insuficientes para comprovar as alegações da manifestante, e não logram comprovar a liquidez e certeza dos créditos pretendidos, ou afastar as glosas promovidas pela fiscalização.”

O aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS sobre aquisições do ativo imobilizados utilizados na fabricação de bens destinados à venda foi regulamentado pela IN SRF nº 247/2002, com a redação alterada pela IN SRF nº 358/2003, verbis:

*Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores: [...] III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a: a) **máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda;** b) **outros bens incorporados ao ativo imobilizado;** c) edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; (...)*

Para comprovar a utilização do maquinário glosado, a Recorrente anexou Laudos de Processo de Beneficiamento de Produtos e Expedição e de Óleos, de 24 de junho de 2019 em fase recursal, requerendo sua juntadas com fulcro no art. 57, do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011.

O direito ao creditamento dos valores referentes aos encargos de depreciação de máquinas e equipamentos, inclusive os utilizados para a limpeza, é incontroverso na

jurisprudência consolidada do CARF e na jurisprudência pacífica do STJ, no julgamento do RESP 1.122.170/PR. Vejamos:

CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS EM MANUTENÇÃO E LIMPEZA DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE. Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de bens e serviços aplicados em manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, por representarem insumos da produção. (Número do Processo 10935.721294/2014-23, Contribuinte KAEFER AGRO INDUSTRIAL LTDA EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTÁRIO, Data da Sessão 24/09/2020, Relator(a) Salvador Cândido Brandão Junior Nº Acórdão 3301- 008.922) MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIÇÃO. UTILIZAÇÃO EM ETAPAS DO PROCESSO PRODUTIVO. **A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação em relação às máquinas e aos equipamentos adquiridos e utilizados em etapas pertinentes e essenciais à fabricação de produtos destinados à venda.** SERVIÇOS DE INSTALAÇÕES. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. Concede-se o direito ao crédito às despesas com instalações de máquinas e equipamentos do processo produtivo desde que o dispêndio não deva ser capitalizado ao valor do bem. (Número do Processo 13984.720195/2011-94, Contribuinte VOSSKO DO BRASIL ALIMENTOS CONGELADOS LTDA., Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTÁRIO, Data da Sessão 27/08/2020, Relator(a) Não informado, Nº Acórdão 3201-007.171)

Neste contexto, entendo que os laudos acostados aos autos demonstram a complexidade do processo produtivo da Recorrente de modo a deixar claro que muitos itens elencados no Termo de Verificação, são bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na produção de bens destinados à venda. Assim sendo, voto no sentido de reverter a glosa dos bens que guardam relação direta com o processo produtivo da Recorrente conforme laudo técnico anexado aos autos.

Custos Agregados aos Produtos dos Associados

No r. acórdão, ora recorrido, o órgão julgador fundamentou a manutenção da glosa alegando que a Manifestação de Inconformidade apresentada não adentrou no mérito das parcelas glosadas. Vejamos: *“Observe-se que a contestação não adentra, pontual e especificamente, no mérito das parcelas glosadas (provisões efetuadas), implicando que não explica como elas se encaixariam nos custos agregados aos produtos dos associados ou na pretensa necessidade para a consecução da produção. Conclui-se, quanto ao tópico, que a manifestante não se desincumbiu adequadamente da tarefa de justificar os créditos pretendidos, o*

que não permite afastar as glosas promovidas pela fiscalização, dado que não contribui para a verificação da liquidez e certeza de tais créditos.”

Já o despacho decisório cita especificamente os seguintes custos glosados: *“Analisando as informações constantes das pastas de trabalho “Vendas – 2014 10”, “Vendas – 2014 11”, “Vendas – 2014 12” e “Balancete - 2014 e 2015”, planilha “DRE”, apresentadas pela Contribuinte, constatamos que foram computados como custos agregados aos produtos dos associados valores consolidados nos grupos “(-) Custos das Vendas”, “Despesas c/Vendas”, “Pessoal – Indireto” e “Técnicas”, referentes as contas como: Ajuda de Custo, Amostras, Arrendamento Mercantil – Leasing, Descontos Concedidos, Expansão de Atividade, Hosting/Comunicação (Link e Cyber), Material de Segurança, Postagens e Malotes, Promoção e Participações em Eventos, Seguros, Viagens e Estadias, etc., entre outras, estando todas identificadas e detalhadas no ANEXO VIII – “CUSTO AGREGADO - GLOSAS”. Da conta “Dispêndio/Custo do Produto Vendido”, efetuamos a glosa dos valores referentes aos lançamentos de provisões encontradas nas contas contábeis “3.01.05.01.0001”, identificadas a partir da pasta de trabalho “Balancete – 2014 e 2015”, planilha “DRE”, com filtro para “(-) CUSTOS DAS VENDAS” na coluna “Conta DRE Pis Cofins”, com filtro para “Entra” na coluna “Conferência”, e filtro para “ADMINISTRAÇÃO CENTRAL”, na coluna “Desc. Un”, selecionados apenas os valores que integraram o custo das vendas nesta unidade administrativa, referentes a Provisões efetuadas, neste trimestre, por não estarem contemplados pelo conceito de “custo agregado ao produto dos associados”. Portanto, são glosas sobre Ajuda de Custo, Amostras, Arrendamento Mercantil – Leasing, Descontos Concedidos, Expansão de Atividade, Hosting/Comunicação (Link e Cyber), Material de Segurança, Postagens e Malotes, Promoção e Participações em Eventos, Seguros, Viagens e Estadias.*

A previsão de dedução dos custos agregados aos produtos dos associados, consta do art. 17 da Lei nº 10.684/2003:

*Art. 17. Sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 1o da Medida Provisória nº101, de 30 de dezembro de 2002, as sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS os **custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização** e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.*

Parágrafo único. O disposto neste artigo alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória nº1.858-10, de 26 de outubro de 1999. (grifos nossos)

Nessa mesma linha de entendimento, o § 9º do Art. 292 da IN Nº 1.911/2019, tece considerações acerca do custo agregado ao produto agropecuário:

§ 9º Considera-se custo agregado ao produto agropecuário de que trata o inciso VII do caput os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado. VII - os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da comercialização pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária. (grifos nossos)

Neste ponto, entendo que há carência de provas por parte da Recorrente, em trazer documentos comprobatórios (contábil e fiscal) dos efetivos dispêndios pagos ou incorridos à luz do que é permitido excluir da base de cálculo da contribuição. Quando estamos diante de pedido de ressarcimento/compensação, o ônus da prova é do Contribuinte, que tem interesse em comprovar a liquidez e certeza do crédito tributário.

Isto posto, mantenho a glosa nos termos da decisão recorrida.

Crédito Presumido – Laranja

A Recorrente entende que a glosa em razão do produto ter sido adquirido de seus associados não deve ser admitida, por não haver expressa previsão em lei.

Ocorre que, conforme se verifica do Termo de Verificação Fiscal, o direito ao crédito foi negado nos termos do artigo 9º, da IN 660/2006. Veja-se:

“Salientamos, entretanto, que é possível apurar crédito presumido nos termos do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, com a limitação prevista no artigo 9º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006.

“Art. 9º No caso de sociedade cooperativa que exerça atividade agroindustrial, o valor do crédito presumido relativo à aquisição de produtos agropecuários utilizados como insumos limita-se ao saldo a pagar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes da venda dos produtos relacionados no caput do art. 5º desta Instrução Normativa, devido após efetuadas as exclusões e deduções previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.”

Destaque-se que conforme planilha “Laranja” da pasta de trabalho “Vendas 2015”, o valor Vendas, deduzidas do IPI e ICMS Subst. Tributária, Exportação, Receita

Alíquota Zero e Custo Agregado é igual a zero, portanto, não há crédito presumido a ser aproveitado em 2015.”

Como bem destacado na decisão da DRJ, não houve qualquer manifestação da ora Recorrente no sentido de afastar a limitação imposta pelo artigo 9º, da IN 660/2006 e, em seu Recurso Voluntário, mais uma vez, a Recorrente ignora por completo o real fundamento da glosa e não traz qualquer elemento capaz de afastá-la.

Portanto, entendo que a glosa deve ser mantida.

Crédito Presumido – Derivados de Soja

A fiscalização glosou créditos presumidos apurados indevidamente, relativos ao produto óleo comp. Soja/oliv 10% suav 240x200ml.

A interessada entende que o óleo em comento, “independente de ter como composição o Óleo de Soja e Oliva, não tem alteração química, fazendo com que seja um desdobramento do código de NCM 15.07, razão pela qual o classificou com a NCM 15.07.90.90 (outros)”.

Ocorre que, conforme esclarecido na decisão ora recorrida, o Capítulo 15 da NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) trata de gorduras e óleos animais ou vegetais; produtos da sua dissociação; gorduras alimentícias elaboradas; ceras de origem animal ou vegetal. Quanto à classificação 15.07, que justificaria o crédito presumido concedido com base no art. 31 da Lei nº 12.865/2013, abrange Óleo de soja e respectivas frações, mesmo refinados, mas não quimicamente modificados. Todavia, tal classificação refere-se, unicamente, aos produtos derivados da Soja, e não admite a mistura com outros elementos. Para afastar qualquer dúvida a respeito, vale destacar as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh) relativas ao capítulo 15 da NCM:

B) As posições 15.07 a 15.15 do presente Capítulo compreendem as gorduras e óleos vegetais simples (isto é, não misturados a gorduras nem a óleos de outra natureza), fixos, mencionados nessas posições, bem como as suas frações, mesmo refinados, mas não quimicamente modificados.

Tendo em vista que o produto corresponde a uma mistura (“composição”) com a proporção de 90% para soja e 10% para óleo de oliva, a classificação utilizada pela Recorrente, a meu ver, foi inadequada.

Assim sendo, resta evidente que a classificação na posição 15.07 da NCM está incorreta e, portanto, não há que se falar em crédito presumido concedido pelo art. 31 da Lei nº 12.865/2013. Por conseguinte, entendo que a glosa de créditos presumidos efetivadas pela fiscalização, relativos ao produto óleo comp. Soja/oliv 10% suav 240x200ml, deve ser mantida.

Conclusão

Pelo exposto, conheço do recurso dando-lhe parcial provimento no sentido de reverter as glosas referentes aos gastos com transporte de insumos e produtos em elaboração, bem como referente aos créditos calculados sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado que guardem relação com o processo produtivo conforme comprovado nos laudos técnicos juntados aos autos.

Assinado Digitalmente

GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS