



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13161.001377/2007-60
Recurso nº 1 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-007.568 – 3ª Turma
Sessão de 20 de novembro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. DIREITO DE CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. FRETES NO TRANSPORTE DE INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO. ATUALIZAÇÃO PELA SELIC.
Recorrente COOPERATIVA AGROPECUÁRIA INDUSTRIAL EM LIQUIDAÇÃO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

PIS/PASEP. CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. FRETES DE INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO.

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o “Teste de Subtração”, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos e sobre os fretes de insumos adquiridos com alíquota zero das contribuições, eis que essenciais e pertinentes à atividade do contribuinte.

É de se atentar ainda, quanto aos fretes de insumos adquiridos com alíquota zero, que a legislação não traz restrição em relação à constituição de crédito das contribuições por ser o frete empregado ainda na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, mas apenas às aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

PIS/PASEP. JUROS SELIC. CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. SÚMULA CARF Nº 125.

No ressarcimento das contribuições não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

COFINS. CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. FRETES DE INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO.

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o “Teste de Subtração”, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos e sobre os fretes de insumos adquiridos com alíquota zero das contribuições, eis que essenciais e pertinentes à atividade do contribuinte.

É de se atentar, quanto aos fretes de insumos adquiridos com alíquota zero, que a legislação não traz restrição em relação à constituição de crédito das contribuições por ser o frete empregado ainda na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, mas apenas às aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

COFINS. JUROS SELIC. CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. SÚMULA CARF Nº 125.

No ressarcimento das contribuições não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para reformar o Acórdão recorrido reconhecendo os créditos de PIS e COFINS em relação aos fretes de produtos acabados e aos fretes de insumos adquiridos com alíquota zero, vencido o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negou provimento.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº **3302-003.287**, que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

CRÉDITO BÁSICO. GLOSA POR FALTA DE COMPROVAÇÃO. PROVA APRESENTADA NA FASE IMPUGNATÓRIA. RESTABELECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. POSSIBILIDADE.

Se na fase impugnatória foram apresentados os documentos hábeis e idôneos, que comprovam o custo de aquisição de insumos aplicados no processo produtivo e o gasto com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, restabelece-se o direito de apropriação dos créditos glosados, devidamente comprovados.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE. TRANSPORTE DE BENS SEM DIREITO A CRÉDITO OU DE TRANSPORTE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE

Por falta de previsão legal, não gera direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os gastos com o frete relativo ao transporte de mercadorias entre estabelecimentos da contribuinte, bem como os gastos com frete relativo às operações de compras de bens que não geram direito a crédito das referidas contribuições.

ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. BENEFICIAMENTO DE GRÃOS. INOCORRÊNCIA.

A atividade de beneficiamento de grãos, consistente na sua classificação, limpeza, secagem e armazenagem, não se enquadra na definição de atividade de produção agroindustrial, mas de produção agropecuária.

*COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA.
APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO
AGROINDUSTRIAL. IMPOSSIBILIDADE.*

Por expressa determinação legal, é vedado às cooperativas de produção agropecuária a apropriação de crédito presumido agroindustrial.

*CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDUSTRIAL. UTILIZAÇÃO
MEDIANTE RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO.
CRÉDITO APURADO A PARTIR DO ANO-CALENDÁRIO
2006. SALDO EXISTENTE NO DIA 26/6/2011.
POSSIBILIDADE.*

1. O saldo dos créditos presumidos agroindustriais existente no dia 26/6/2011 e apurados a partir ano-calendário de 2006, além da dedução das próprias contribuições, pode ser utilizado também na compensação ou ressarcimento em dinheiro.

2. O saldo apurado antes do ano-calendário de 2006, por falta de previsão legal, não pode ser utilizado na compensação ou ressarcimento em dinheiro, mas somente na dedução do débito da respectiva contribuição.

*COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA.
RECEITA DE VENDA COM SUSPENSÃO. MANUTENÇÃO
DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.*

Por expressa determinação legal (art. 8º, § 4º, II, da Lei 10.925/2004), é vedado a manutenção de créditos vinculados às receitas de venda efetuadas com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins à pessoa jurídica que exerça atividade de cooperativa de produção agropecuária.

*COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA.
RECEITA DE VENDA EXCLUÍDA DA BASE DE CÁLCULO.
MANUTENÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.*

Por falta de previsão legal, não é permitido à pessoa jurídica que exerça atividade de cooperativa de produção agropecuária a manutenção de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins vinculados às receitas de venda excluídas da base de cálculo das referidas contribuições.

*VENDA DE BENS E MERCADORIAS A COOPERADO.
EXCLUSÃO DO ARTIGO 15, INCISO II DA MP Nº 2.158-
35/2001. CARACTERIZAÇÃO DE ATO COOPERATIVO. LEI
Nº 5.764/1971, ARTIGO 79. NÃO CONFIGURAÇÃO DE
OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA NEM OPERAÇÃO DE
MERCADO. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 17 DA LEI
Nº 11.033/2004. APLICAÇÃO DO RESP 1.164.716/MG.
APLICAÇÃO DO ARTIGO 62, §2º DO RICARF.*

As vendas de bens a cooperados pela cooperativa caracteriza ato cooperativo nos termos do artigo 79 da Lei nº 5.764/1971, não implicando tais operações em compra e venda, de acordo com o REsp nº 1.164.716/MG, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos e de observância obrigatória nos

julgamentos deste Conselho, conforme artigo 62, §2º do RICARF. Destarte não podem ser consideradas como vendas sujeitas à alíquota zero ou não incidentes, mas operações não sujeitas à incidência das contribuições, afastando a aplicação do artigo 17 da Lei 11.033/2004 que dispôs especificamente sobre vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência, mas não genericamente sobre parcelas ou operações não incidentes.

CRÉDITO ESCRITURAL DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS. DEDUÇÃO, RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

Independentemente da forma de utilização, se mediante de dedução, compensação ou ressarcimento, por expressa vedação legal, não está sujeita atualização monetária ou incidência de juros moratórios, o aproveitamento de crédito apurado no âmbito do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, insurgindo-se com as seguintes discussões: (i) **dos fretes sobre operações de transferências de mercadorias;** (ii) **dos fretes sobre compras de adubos, fertilizantes, corretivos e sementes;** (iii) **previsão legal para a incidência da Selic.**

Em Despacho do Presidente da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Contrarrazões ao recurso foram apresentadas pela Fazenda Nacional, que apresentou, dentre outros, os seguintes argumentos:

- Permitir que o contribuinte se credite de despesas necessárias, nos termos da legislação do imposto de renda redundaria em um aumento na distorção na base de cálculo dos tributos;
- Como visto, na busca pela definição do que deva ser considerado insumo, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, deve-se adotar um conceito que esteja situado entre a noção de matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem do IPI e a ideia de despesas necessárias do IRPJ, compatibilizando-se, assim, a não cumulatividade com a materialidade daquelas contribuições;
- Há vedação expressa quanto a incidência de juros compensatórios no ressarcimento de créditos de PIS e de Cofins não-cumulativos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 9303-007.562, de 20/11/2018, proferido no julgamento do processo 13161.001369/2007-13, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão 9303-007.562):

"Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, entendo que devo conhecê-lo, eis que atendidos os requisitos de conhecimento constantes do art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/15 com alterações posteriores. O que concordo com o exame de admissibilidade constante do Despacho de agravo.

Eis o que diz o Despacho de agravo (Grifos meus):

"[...]

O escopo do agravo, nestes termos, é avaliar a adequação do despacho questionado ao recurso especial originalmente formulado pelo interessado, sendo inadmissível inovação destinada a suprir deficiência na demonstração inicial da divergência.

O despacho agravado, comum a todos eles, concluiu pelo não seguimento nos seguintes termos:

(...)

Demonstração da legislação interpretada divergentemente

[...]

Essa fundamentação alcança as três matérias que o recorrente queria levar ao colegiado superior, a saber, a:

1) possibilidade de tomada de créditos de PIS/COFINS sobre

1.1 despesas com fretes relativos a transferências de insumos e mercadorias entre estabelecimentos;

1.2) despesas com fretes relativos ao transporte de mercadorias sujeitas a alíquota zero (fertilizantes e sementes);

2) correção dos créditos pela taxa SELIC

O agravo apresentado procura demonstrar que o recurso especial cumpriu todos os requisitos regimentais, em especial, a indicação da legislação contrariada. Pede, ao final, que seja dado seguimento a ele na íntegra.

Com respeito às duas primeiras matérias, afirma que o recurso teria apontado que a legislação contrastada nos acórdãos seria o art. 3º, incisos II e IX das leis instituidoras da não-cumulatividade das contribuições (10.637 e 10.833); quanto à terceira, seria o art. 13 da mesma Lei 10.833, já que o paradigma entendeu que ele não se aplicaria quando houvesse impedimento por parte da Administração.

Esses os fatos.

Para começar, deve ser enfatizado que os recursos foram apresentados quando já estava em vigor a Portaria MF 39, de fevereiro de 2016, que alterou a redação do § 1º do art. 67 do RICARF para:

§1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

Veja-se que, com essa alteração, que retirou a expressão "de forma objetiva" antes presente e que vinha levando à interpretação, aqui repetida, de que o parágrafo estaria a impor a indicação precisa e expressa do dispositivo legal interpretado divergentemente, apenas se exige que haja demonstração da legislação tributária que teria sido interpretada de forma divergente. Não se exige, de modo algum, que haja indicação expressa de algum dispositivo legal específico.

[...]

Demais disso, é mesmo fato, como apontado no agravo, que o recurso especial apresentado trazia sim menções às legislações contrariadas. É certo que ele não está estruturado do modo exemplar que caracteriza o despacho que o examinou. Em especial, não destaca ele tópico específico para demonstrar o cumprimento, um a um, dos requisitos previstos no art. 67 do RICARF. Ele principia pela enunciação da matéria que entende ter sido analisada divergentemente, seguida de imediata indicação e transcrição da ementa do pretendido paradigma, passando, ato contínuo, a demonstrar a divergência em si.

*Isso, não obstante, é igualmente certo que o RICARF, e antes dele o próprio Decreto 70.235, não estabelecem forma rígida para apresentação dos recursos neles previstos. **Por isso, ainda que a menção aos atos legais não seja bem ordenada, há de ser reconhecida, e superado, portanto, o óbice apontado.***

E, por economia processual, vê-se desnecessário o retorno dos autos à Câmara recorrida para o exame do cumprimento do requisito material de demonstração da divergência em relação às três matérias. Ela é manifesta.

Com efeito, a primeira, exatamente na forma como enfrentada no recorrido, o foi no primeiro paradigma arrolado. Lá, contrariamente ao que se decidiu aqui, entendeu-se possível a tomada de créditos sobre fretes pagos para o transporte de mercadorias entre estabelecimentos. O mesmo se passa com as outras duas, bastando a leitura de suas ementas para se ver que se trata da mesma matéria com conclusões opostas.

Vale o registro de que a essa mesma conclusão, de comprovação da divergência com respeito a essas três matérias, chegou o mesmo Presidente da Terceira Câmara ao analisar diversos outros dentre aqueles 56 processos da empresa acima mencionados, cujos recursos especiais traziam, quanto a elas, os mesmos paradigmas e tinham a mesma redação.

*Constata-se, assim, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de reforma do despacho questionado. Por tais razões, propõe-se que o agravo seja **ACOLHIDO** para **DAR seguimento ao recurso especial relativamente às matérias "possibilidade de tomada de créditos de PIS/COFINS sobre despesas com fretes relativos a transferências de insumos e mercadorias entre estabelecimentos"**;*

"possibilidade de tomada de créditos de PIS/COFINS sobre despesas com fretes relativos ao transporte de mercadorias sujeitas a alíquota zero (fertilizantes e sementes)" e "correção dos créditos pela taxa SELIC."

Vê-se que, relativamente ao item:

- **Créditos de fretes sobre operação de transferência de mercadorias**, houve demonstração de divergência entre os arestos, vez que o aresto recorrido interpretou de uma forma o inciso IX das Leis 10.637/02 e 10.833/03, diferentemente dos indicados como paradigmas que reconheceram o direito ao crédito sobre o mesmo item;
- **Créditos de fretes sobre compras de fertilizantes e sementes**. O aresto recorrido entendeu pela impossibilidade de se constituir crédito sobre o custo de transporte, vez que a mercadoria importada transportada não teria sido onerada pelas contribuições. E os paradigmas se direcionam pelo reconhecimento dos mesmos créditos, vez que o custo do transporte não se vincula ao tratamento tributário dada às mercadorias objeto desse transporte.
- **Taxa Selic**, da mesma forma houve a divergência.

Em vista de todo o exposto, conheço o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo na parte admitida em despacho de agravo – ou seja, das seguintes matérias:

- **Possibilidade de tomada de créditos de PIS e Cofins sobre despesas com fretes relativos a transferências de mercadorias entre estabelecimentos;**
- **Possibilidade de tomada de créditos de PIS e Cofins sobre despesas com fretes relativos ao transporte de mercadorias sujeitas à alíquota zero (fertilizantes e sementes); e**
- **Correção dos créditos pela taxa Selic.**

Ventiladas tais considerações, quanto às duas primeiras matérias trazidas e que envolvem a constituição de crédito de PIS e Cofins, passo a discorrer.

No que tange à discussão envolvendo a possibilidade ou não de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os custos de fretes nas transferências internas de mercadorias, recorda-se que essa discussão já foi apreciada por nossa turma, tendo sido firmado posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos gerariam o direito à constituição e crédito.

Frise-se a ementa do acórdão 9303-005.156:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS

Os fretes na transferência de matérias primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto.”

Nesse interm, proveitoso citar os acórdãos 9303-005.155, 9303-005.154, 9303-005.153, 9303-005.152, 9303-005.151, 9303-005.150, 9303-005.116, 9303-006.136, 9303-006.135, 9303-006.134, 9303-006.133, 9303-006.132, 9303-006.131, 9303-006.130, 9303-006.129, 9303-006.128, 9303-006.127, 9303-006.126, 9303-006.125, 9303-006.124, 9303-006.123, 9303-006.122, 9303-006.121, 9303-006.120, 9303-006.119, 9303-006.118, 9303-006.117, 9303-006.116, 9303-006.115, 9303-006.114, 9303-006.113, 9303-006.112, 9303-006.111, 9303-005.135, 9303-005.134, 9303-005.133, 9303-005.132, 9303-005.131, 9303-005.130, 9303-005.129, 9303-005.128, 9303-005.127, 9303-005.126, 9303-005.125, 9303-005.124, 9303-005.123, 9303-005.122, 9303-005.121, 9303-005.127, 9303-005.126, 9303-005.125, 9303-005.124, 9303-005.123, 9303-005.122, 9303-005.121, 9303-005.120, 9303-005.119, 9303-005.118, 9303-005.117, 9303-006.110, 9303-004.311, etc.

Não obstante, para melhor elucidar meu entendimento, passo a discorrer *a priori* sobre o conceito de insumos, vez que influenciará na questão da segmentação das atividades da recorrente.

Primeiramente, sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03, não é demais enfatizar que se tratava de matéria controversa – pois em fevereiro de 2018 o STJ, em sede de recurso repetitivo, 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 contribuinte..

Definiu, ainda, ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF 247 e 404 que, por sua vez, traz um entendimento mais restritivo que descrita na lei.

Nessa linha, efetivamente a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, ainda que o acórdão do STJ não tenha sido publicado, tal como já entendia, expresso que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pela contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade.

Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante recordar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403-002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e serviços que integram o custo de produção.

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, é de se constatar que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.

Não obstante à jurisprudência dominante, importante discorrer sobre o tema desde a instituição da sistemática não cumulativa das r. contribuições.

Em 30 de agosto de 2002, foi publicada a Medida Provisória 66/02, que dispôs sobre a sistemática não cumulativa do PIS, o que foi reproduzido pela Lei 10.637/02 (lei de conversão da MP 66/02) que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

“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;”

Em relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, in verbis (Grifos meus):

“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)”.

Posteriormente, em 31 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, sendo inserida ao ordenamento jurídico o § 12 ao art. 195:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições:

[...]

§12 A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas.”

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário.

Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Nessa lei, há previsão para que sejam utilizados apenas subsidiariamente os conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI.

Ademais, a sistemática da não cumulatividade das contribuições é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas.

Não menos importante, vê-se que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, admite-se também que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto.

Nesse ponto, Marco Aurélio Greco (*in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano 1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003*) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI.

Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, para tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo.

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

Resta, por conseguinte, indiscutível a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04 quando adotam a definição de insumos semelhante à da legislação do IPI. Tal como expressou o STJ em recente decisão.

As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que restringem o conceito de insumos, não podem prevalecer, pois partem da premissa equivocada de que os créditos de PIS e COFINS teriam semelhança com os créditos de IPI.

Isso, ao dispor:

- O art. 66, § 5º, inciso I, da IN SRF 247/02 o que segue (Grifos meus):

“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído)

- a. Matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação **diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;** (Incluído)*
- b. Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído)*

[...]”

- art. 8º, § 4ª, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):

“Art. 8 º Do valor apurado na forma do art. 7 º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 4 º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

- utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, **em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;***

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

[...]"

Tais normas infraconstitucionais restringiram o conceito de insumo para fins de geração de crédito de PIS e COFINS, aplicando-se os mesmos já trazidos pela legislação do IPI. O que entendo que a norma infraconstitucional não poderia extrapolar essa conceituação frente a intenção da instituição da sistemática da não cumulatividade das r. contribuições.

Considerando que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 trazem no conceito de insumo:

- a. Serviços utilizados na prestação de serviços;
- b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c. Bens utilizados na prestação de serviços;
- d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Vê-se claro, portanto, que não poder-se-ia considerar para fins de definição de insumo o trazido pela legislação do IPI, já que serviços não são efetivamente insumos, se considerássemos os termos dessa norma.

Não obstante, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo também não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que nem todas as despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

Ora, o termo "insumo" não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento, tais como Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa, etc.

O que entendo que os itens trazidos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 que geram o creditamento, são taxativos, inclusive porque demonstram claramente as despesas, e não somente os custos que deveriam ser objeto na geração do crédito dessas contribuições. Eis que, se fossem exemplificativos, nem poderiam estender a conceituação de insumos as despesas operacionais que nem compõem o produto e serviços – o que até prejudicaria a inclusão de algumas despesas que não contribuem de forma essencial na produção.

Com efeito, por conseguinte, pode-se concluir que a definição de "insumos" para efeito de geração de crédito das r. contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;
- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.

Tanto é assim que, em julgado recente, no REsp 1.246.317, a Segunda Turma do STJ reconheceu o direito de uma empresa do setor de alimentos a compensar créditos de PIS e Cofins resultantes da compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização, com base no critério da essencialidade.

Para melhor transparecer esse entendimento, trago a ementa do acórdão (Grifos meus):

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a

atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido."

Aquele colegiado entendeu que a assepsia do local, embora não esteja diretamente ligada ao processo produtivo, é medida imprescindível ao desenvolvimento das atividades em uma empresa do ramo alimentício.

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênia, para transcrever a ementa do acórdão:

“COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos."

Torna-se necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

Sendo assim, entendo não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.

Nessa linha, aguardamos o trânsito em julgado da decisão do STJ proferida após apreciação, em sede de repetitivo, do REsp1.221.170 – e que trouxe, pelas discussões e votos proferidos, o mesmo entendimento já aplicável pelas suas turmas e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Privilegiando, assim, a segurança jurídica que tanto merece a Fazenda Nacional e o sujeito passivo.

Passadas tais considerações, tenho que os custos de fretes de mercadorias entre estabelecimentos são essenciais e pertinentes à sua atividade. O que geraria crédito de PIS e Cofins.

Proveitoso ainda trazer que, recentemente, a PGFN publicou a Nota SEI 63/18 – dispondo sobre o conceito de insumo para fins de constituição de crédito de PIS e Cofins não cumulativo, considerando o decidido, em sede de repetitivo, pelo STJ que, por sua vez, entendeu ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas INs SRF 247/2002 e 404/2004.

Traz, em síntese, que 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.

E que para constataremos que tal item seria essencial e pertinente à atividade do sujeito passivo, seria importante fazer o “teste de subtração”. Eis a parte que traduz esse teste:

“[...]”

41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo. [...]”

Ou seja, se aplicarmos o teste de subtração para tal custo – a atividade do sujeito passivo seria efetivamente prejudicada.

Em vista do exposto e, considerando o entendimento que esse Colegiado tem proferido, voto por dar provimento ao recurso nessa parte, reconhecendo o direito ao crédito das contribuições sobre os fretes de mercadorias entre estabelecimentos.

Continuando, relativamente à outra discussão, qual seja, possibilidade de tomada de créditos de PIS e Cofins sobre despesas com fretes relativos ao transporte de mercadorias sujeitas à alíquota zero (fertilizantes e sementes), entendo que tais fretes são essenciais e pertinentes à atividade do sujeito passivo – o que geraria crédito de PIS e Cofins.

Ora, é de se atentar que a legislação não traz restrição em relação à constituição de crédito das contribuições por ser o frete empregado ainda na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, mas apenas às aquisições 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 zero, isentos ou não alcançados pela contribuição – art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Não há vedação legal e tais custos são essenciais à sua atividade. É de se clarificar que a constituição do crédito observou tão somente os valores referentes às despesas de fretes dos produtos, e não os valores de aquisição dos insumos adquiridos com alíquota zero das contribuições.

Em vista do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo nessa parte.

Direcionando-me para a última matéria trazida em recurso, qual seja, se há ou não correção pela taxa Selic sobre os créditos da Contribuição para o PIS e Cofins, decorrentes da aplicação do regime da não cumulatividade, independentemente da forma de aproveitamento, curvo-me à Súmula CARF 125, recém-publicada – que já definiu entendimento no âmbito administrativo:

“Súmula CARF nº 125

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Sendo assim, nessa parte, nego provimento ao recurso do contribuinte.

Diante do exposto, conheço o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo e dou provimento parcial ao seu recurso."

No caso do presente processo, foi dado seguimento ao recurso especial do contribuinte pelo Presidente da Terceira Câmara, não tendo ocorrido, portanto, interposição de Agravo. Contudo, as razões expostas quanto ao conhecimento do recurso no acórdão do processo paradigma, embora se referindo ao agravo interposto naquele processo, se aplicam igualmente ao conhecimento do recurso especial destes autos, uma vez que os acórdão apresentados pelo sujeito passivo para a comprovação das divergências foram os mesmos, neste e naquele processo.

Processo nº 13161.001377/2007-60
Acórdão n.º **9303-007.568**

CSRF-T3
Fl. 20

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, o recurso especial do contribuinte foi conhecido e, no mérito, o colegiado deu-lhe provimento parcial, para reconhecer os créditos de PIS e COFINS em relação aos fretes de produtos acabados e aos fretes relativos ao transporte de insumos adquiridos com alíquota zero.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas