Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13851.901900/2011-68

Processo nº	13851.901900/2011-68
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3301-011.569 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	24 de novembro de 2021
Recorrente	TECUMSEH DO BRASIL LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

CONCEITO DE INSUMOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE.
São insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e á prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.
Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com o objeto social da empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade,
Sendo esta a posição do STJ, externada no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, ao julgar o RE nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, ao qual está submetido este CARF, por força do § 2º do Artigo 62 do Regimento Interno do CARF.

SERVIÇOS DE TRANSPORTE. MOVIMENTAÇÃO DENTRO DOS ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.
As despesas com serviço de transporte contratado para movimentação interna de produtos dentro dos estabelecimentos da empresa gera direito a crédito a ser descontado no regime não-cumulativo da COFINS, por se caracterizar como custo nas operações de venda.

DESPESAS COM MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.
Geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins não cumulativa as despesas com a aquisição de partes e peças de reposição utilizadas em máquinas e equipamentos que estejam ligados á produção ou prestação de serviços, essenciais para a obtenção da receita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas referente aos serviços objeto do contrato de prestação de serviços entre a recorrente e a empresa ISS SERVISYSTEM ; ás despesas de frete de produtos em elaboração entre estabelecimentos da empresa ; ás despesas com manutenção de máquinas e equipamentos dos seguintes centros de custo : Construção e Reforma de Máquinas; Engenharia de Produtos; Ferramentaria; Fábrica Geral; Funilaria; Manutenção Industrial; Desenvolvimento de Novos Produtos e; Suporte Técnico. E, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas referentes ás despesas de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa. Divergiu o Conselheiro José Adão Vitorino de Morais.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (Presidente), Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, José Adão Vitorino de Morais, Juciléia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente Convocada), Marcelo Costa Marques D'Oliveira (Suplente Convocado) e Ari Vendramini.

Relatório

1. Adoto, por economia processual e pro bem descrever os fatos, o relatório do Acórdão DRJ/RJO :

> Trata o presente processo de **Pedido de Ressarcimento e Declaração de Compensação** envolvendo crédito relativo à COFINS não-cumulativa - Exportação apurado pelo contribuinte no 1o trimestre de 2009.
> A DRF/Araraquara exarou o despacho decisório eletrônico de fl. 06, reconhecendo em parte o direito creditório, no valor de R$ 2.851.060,21 e homologando em parte as compensações declaradas. A decisão foi fundamentada no Relatório de Atividade Fiscal anexo às fls. 80/113.
> No citado Relatório de Atividade Fiscal, que serviu de base para o Despacho Decisório, a autoridade fiscal registra, em resumo, que:
>
> CRÉDITOS RELATIVOS AO ANO-CALENDÁRIO 2009
>
> a) ARQUIVOS DIGITAIS - Verificamos divergências entre os DACONs e os arquivos digitais fornecidos nas seguintes rubricas: Bens Utilizados como Insumos; Serviços Utilizados como Insumos; Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica; Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda; Outros Créditos a Descontar, Ajustes Positivos de Créditos e Bens Utilizados como Insumos (importados). Em resposta à intimação, a empresa considerou procedentes as diferenças identificadas pela fiscalização. Foram glosadas as diferenças;
>
> b) SERVIÇOS CONTRATADOS COM A EMPRESA ISS SERVISYSTEM –

Documento nato-digital

No ano calendário de 2009 a empresa apurou créditos de PIS e COFINS não-cumulativos sobre notas fiscais emitidas pela empresa SERVISYSTEM, cujos valores foram apropriados na linha ***"Serviços Utilizados como Insumos"*** ;
- No Contrato de Prestação de Serviços observa-se que o objeto da contratação se refere as atividades que "*refogem ao escopo*" do "*core business*" da empresa TECUMSEH, ou seja, são atividades que não estão aplicadas na produção industrial. Logo, as atividades contratadas com a empresa ISS SERVISYSTEM tratam-se de atividades-meio;
- Nas visitas às instalações da empresa fiscalizada constatamos que os veículos industriais da empresa ISS SERVISYSTEM não foram utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, mas apenas utilizados para o transporte interno de matérias primas, produtos intermediários, material de embalagem, produtos em elaboração e produtos acabados e foram utilizados, também, para o carregamento e descarregamento de caminhões;
- Ainda nas visitas às instalações da TECUMSEH, constatamos que tratores com o logotipo da empresa ISS SERVISYSTEM estavam sendo utilizados para a coleta e para o transporte de lixo da empresa fiscalizada, atividade essa que também não se refere a serviço utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- Verificamos, ainda, que os funcionários da ISS SERVISYSTEM em exercício das atividades de administração de almoxarifados não atuavam diretamente na "linha de produção" da TECUMSEH;
- Por último, conforme a cláusula terceira do CONTRATO/2005, o preço cobrado pela ISS SERVISYSTEM é fixo, isto é, não está vinculado à quantidade fabricada ou produzida, em cada mês, de bens ou produtos destinados à venda;
- A fiscalizada solicita que, pelo menos, os valores relativos ao fornecimento dos veículos industriais sejam considerados como aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa. Contudo, os contratos apresentados não indicam que se trata de aluguel de máquinas e equipamentos, mas sim de serviços prestados pela empresa ISS SERVISYSTEM;
- Ainda, nos referidos contratos firmados com a empresa ISS SERVISYSTEM, estão previstos os pagamentos pelo fornecimento de mão-de-obra para movimentação dos veículos industriais, almoxarifado e "Projeto Deficientes", que, por sua vez, não geram crédito de PIS e COFINS por falta de previsão legal.

c) DESPESAS DE ALUGUÉIS DE PRÉDIOS LOCADOS - em resposta à intimação, a empresa informou que os aluguéis cujas despesas foram incluídas nos DACONs de 2009 foram pagos, na realidade, para pessoa física. Os valores informados pelo contribuinte foram excluídos da base de cálculo dos créditos;

d) MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS - Após ciência da Solução de Consulta nº 221 – SRRF/8ªRF/Disit de 29/06/2009, a empresa TECUMSEH passou a apropriar créditos de PIS e COFINS não-cumulativos sobre partes, peças, lubrificantes, graxas e serviços utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos;

- APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA DOS CRÉDITOS: as notas fiscais, listadas na planilha "*Serviços de Manutenção de Máquinas e Equipamentos ocorridos ANTES de 30/10/2004 (vinculados a créditos extemporâneos) – Planilha E*" anexa, tiveram data de entrada ANTERIOR a 30/10/2004 e o DACON em que tais créditos foram informados foi protocolado em 30/10/2009 (ou seja, após cinco anos). Referira consulta não abrangeu os dispêndios com serviços na manutenção de máquinas e equipamentos, mas apenas, partes, peças, lubrificantes e graxas utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos. Para apuração de créditos extemporâneos, a legislação determina a necessidade de RETIFICAR os DACONs correspondentes ao invés de informá-los em DACON de outro período de apuração.
Referida regra está contida no art. 14, §1º, da IN RFB nº 940/2009;

- PARTES E PEÇAS IMPORTADAS UTILIZADAS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DIRETAMENTE APLICADOS NA PRODUÇÃO:

Documento nato-digital

Dentre os créditos extemporâneos apropriados pela empresa, foram glosados itens importados ANTES de 01/05/2004 no total de R$ 4.410,49;

- MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS QUE NÃO ATUAM DIRETAMENTE NO PROCESSO DE FABRICAÇÃO OU PRODUÇÃO:
Analisando os centros de custos da empresa, concluímos que uma parcela dos créditos de PIS e COFINS não-cumulativos sobre partes, peças, lubrificantes, graxas e serviços utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos NÃO ESTAVA aplicada diretamente no processo de fabricação ou produção;

- MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS QUE NÃO ATUAM DIRETAMENTE NO PROCESSO DE FABRICAÇÃO OU PRODUÇÃO (ESTOQUE):
Em atendimento a fiscalização, a empresa TECUMSEH informou, verbalmente, que não haveria meio de identificar, exatamente, se uma determinada nota fiscal de aquisição de partes, peças, lubrificantes, graxas e serviços, contabilizada inicialmente na conta de ESTOQUE, havia posteriormente sido aplicada em máquinas e equipamentos que ATUAM DIRETAMENTE na produção ou se havia sido aplicada em máquinas e equipamentos que NÃO ATUAM DIRETAMENTE na produção. Em virtude desta informação, tornou-se necessário proceder a um rateio proporcional do estoque de partes, peças, lubrificantes, graxas e serviços contabilizados inicialmente em ESTOQUE.

e) FRETES DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA - Em resposta protocolada em 07/05/2012, a empresa informou que, no ano-calendário de 2009, a TRANSPORTADORA TRANSCARGA DE SAO CARLOS LTDA efetuou "[...] *operações de transferências realizadas entre os nossos estabelecimentos MATRIZ e FILIAL de produtos em elaboração* [...]". Referidos valores estão listados na planilha "*Notas Fiscais de Frete entre Estabelecimentos da Empresa Fiscalizada – Planilha L*" anexa. Todavia, conforme ementa da Solução de Divergência nº 2 – Cosit, de 24 de janeiro de 2011, as despesas mencionadas não geram direito à apuração de crédito de PIS e COFINS não-cumulativos;

f) RECEITA NA VENDA DE SUCATAS - No preenchimento dos DACONs do ano calendário de 2009, a empresa declarou receitas suspensas, com base no art. 48 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005 (venda de sucatas), no montante de R$ 6.136.203,22. Analisando a forma de tributação dos clientes que adquiriram referidas sucatas constatamos que apenas alguns adotaram o regime de tributação pelo Lucro Real no citado período. Logo, sobre a diferença entre R$ 6.136.203,22 e R$ 5.673.261,88 devemos tributar PIS e COFINS. Portanto, do montante dos créditos de PIS e COFINS não-cumulativos solicitados, devemos descontar os valores de R$ 7.638,53 e R$ 35.183,54, respectivamente, apurados sobre a receita de venda de sucatas a empresas que não adotaram a sistemática do Lucro Real no ano-calendário de 2009;

CRÉDITOS RELATIVOS AO ANO-CALENDÁRIO 2010

g) ARQUIVOS DIGITAIS - Verificamos divergências entre os DACONs e os arquivos digitais fornecidos nas seguintes rubricas: Bens Utilizados como Insumos; Serviços Utilizados como Insumos; Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica; Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda e Outras Operações com Direito a Crédito. Em resposta à intimação, a empresa considerou procedentes as diferenças identificadas pela fiscalização. Foram glosadas as diferenças;

h) SERVIÇOS CONTRATADOS COM A EMPRESA ISS SERVISYSTEM - No ano calendário de 2010 foram constatadas as mesmas irregularidades descritas no tópico anterior em relação aos serviços prestados pela empresa ISS SERVISYSTEM. Os valores correspondentes a tais serviços foram excluídos das bases de cálculo de crédito de PIS e COFINS não cumulativos relativamente ao ano-calendário de 2010;

i) DESPESAS DE ALUGUÉIS DE PRÉDIOS LOCADOS – foram afastados os créditos

Documento nato-digital

apurados em relação a despesas de alugueis pagos a pessoa física;

j) MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS - No ano-calendário de 2010 foram constatadas as mesmas irregularidades descritas no tópico anterior em relação a serviços utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos. Foram afastados os créditos calculados em relação à manutenção de máquinas e equipamentos que não atuam diretamente no processo de fabricação ou produção. Sobre a parcela de notas fiscais contabilizadas na conta de ESTOQUE efetuou-se o rateio proporcional e a exclusão dos valores aplicados em máquinas e equipamentos que NÃO ATUAM DIRETAMENTE na produção;

k) FRETES DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA – foram utilizados os mesmos argumentos apresentados na análise do ano calendário 2009 para fundamentar a glosa efetuada;

l) RECEITA NA VENDA DE SUCATAS – repetem-se os mesmos fundamentos apresentados na análise do ano-calendário 2009. Do montante dos créditos de PIS e COFINS não-cumulativos solicitados devemos descontar os valores de R$ 14.497,65 e R$ 66.777,04, respectivamente, apurados sobre a receita de venda de sucatas a empresas que não adotaram a sistemática do Lucro Real no ano-calendário de 2010;

m) RECEITA DE ALUGUEL - Nos DACONs do ano-calendário de 2010 foram declaradas receitas de aluguel no montante de R$ 801.473,34. Contudo, na conta contábil "ALUGUEIS" verificamos que o total creditado na mesma foi R$ 852.528,04. A diferença foi glosada;

n) DEMONSTRATIVO DOS CRÉDITOS GLOSADOS POR TRIMESTRE – os valores das glosas trimestrais apuradas por esta fiscalização estão discriminadas nas planilhas anexas.

Devidamente cientificada em 13/07/2012 (fl. 12), a empresa interessada apresentou Manifestação de Inconformidade anexada às fls. 13/46, na qual alegou, em síntese, que:

a) Revendo seus lançamentos contábeis, a manifestante concordou com a fiscalização em relação aos itens: "6.3. Despesas com alugueis de prédios locados", "6.4.2. Partes e peças importadas utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos diretamente aplicados na produção" e "6.6. Receita na venda de sucatas";

b) O que deve ser levado em consideração para aferição do direito ao crédito é a necessidade/essencialidade dos gastos com bens ou serviços utilizados pela empresa em sua atividade;

c) A interpretação restritiva do conceito de insumo, derivada da legislação do IPI não se coaduna com a base econômica do PIS e da COFINS;

d) Para fins da não-cumulatividade, tem-se que se a tributação incide sobre as "receitas totais" do contribuinte, o crédito deve ser calculado sobre os "gastos totais" incorridos para geração da mencionada receita, haja vista o critério material dessa contribuição;

e) O vocábulo "insumo" não é sinônimo de serviços, matéria-prima, materiais de embalagem, produtos intermediários ou bens aplicados ou consumidos diretamente no processo produtivo do bem destinado à venda. Ao contrário, "insumo" corresponde a todos os bens e serviços necessários para a atividade produtiva e comercial, isto é, tudo aquilo que contribui para que o contribuinte aufira renda (custos e despesas);

f) Quanto aos créditos calculados sobre serviços de transferência de produtos em elaboração, realizado pela empresa Transcarga, independentemente das questões de aplicação retroativa da Solução de Divergência nº 2, deve ser demonstrado que o conceito

Documento nato-digital

de insumos para créditos de PIS e COFINS sofreu uma grande alteração nos últimos anos, de modo que o entendimento restritivo da RFB vem sendo relativizado pelos Tribunais administrativos e judiciais;

g) O transporte de produtos entre matriz e filial é condição *sine qua non* para a produção dos compressores herméticos, de forma que a ausência desse serviço pode, e invariavelmente vai, inviabilizar o processo produtivo. Cita Solução de Consulta 64/05 da SRRF 8ª RF e Solução de Consulta 09/06 da SRRF 5ª RF;

h) O que se mostra fundamental para se averiguar a possibilidade de aquisição de créditos decorrentes do contrato celebrado com a ISS SERVISYSTEM é justamente o fato de que as atividades para as quais a ISS SERVISYSTEM foi contratada são imprescindíveis para a integração do processo produtivo da Manifestante;

i) O processo produtivo da Manifestante é segregado em diversas etapas, as quais estão intrinsecamente ligadas, como se fosse uma linha contínua que se exaure com a finalização do produto comercializado. A peça que passa por um determinado procedimento na linha de produção necessita ser transportada para o local físico da etapa seguinte, até que o produto acabado chegue ao setor de expedição;

j) Além do mais, em cada etapa é necessário o abastecimento dos maquinários com novas matérias-primas e/ou produtos intermediários. O serviço de abastecimento é essencial para que a linha produtiva não seja interrompida. Cita Solução de Consulta 36/2011;
k) A essencialidade do serviço de administração do almoxarifado também está relacionada com a linha de produção;

l) Quanto aos créditos decorrentes dos gastos com material e manutenção de máquinas, registre-se que ao não relacionar os custos glosados com respectivos equipamentos e maquinário que entendeu não integrar a linha de produção, deixou a autoridade fiscal de cumprir requisito essencial para a glosa, pois deixou de demonstrar porque determinado maquinário não geraria direito a créditos de PIS e COFINS, fato que torna a glosa eivada de nulidade insanável;

m) A glosa também tomou como fundamento uma interpretação de insumo que não se coaduna com a interpretação que as instâncias de julgamento judiciais e administrativas vêm aplicando, pois para análise e convalidação dos créditos, o agente fiscal se ateve tão somente aos centros de custos em que tais gastos foram aplicados;

n) O vocábulo "diretamente', exposto na Solução de Consulta não pode ter interpretação restritiva de modo a impedir que a manutenção daquelas máquinas que auxiliam ou apóiam o processo produtivo não gerariam direito ao crédito;

o) Todos os setores elencados pela autoridade fiscal dispõem de máquinas chamadas de operatrizes que, embora não sejam responsáveis pela confecção do produto final (compressor), são indispensáveis no processo produtivo, pois garantem o correto funcionamento das máquinas principais da indústria;

p) Todos os itens e materiais que participam, ainda que de forma secundária do processo produtivo e, portanto, da geração da receita, devem necessariamente ser alvo do direito de crédito, na acepção mais correta do sistema não-cumulativo destes tributos;

q) Deve-se afastar o entendimento fiscal de que os créditos informados no DACON protocolado em 30/10/2009, relativos a notas fiscais emitidas antes de 30/10/2004 estariam atingidos pela decadência, eis que esta declaração refere-se ao mês 09/2009;

r) O art. 14, § 1º da IN RFB 940/2009, posteriormente revogada pelo art. 10, § 1º da IN RFB 1015/20010 não expõe expressamente a forma de aproveitamento de créditos que foram extemporaneamente reconhecidos pela Administração Pública;

Documento nato-digital

s) Ainda que o procedimento da Manifestante estivesse incorreto, tal falha não teria o condão de invalidar o direito de crédito, cabendo, no máximo, a imputação de multa por descumprimento de obrigação acessória;

t) O procedimento da Manifestante não gerou qualquer prejuízo ao Fisco, pelo contrário, houve certa vantagem para os cofres públicos decorrentes da não consideração dos juros moratórios do período;

u) Neste item, em particular, o mérito do direito ao crédito não é rechaçado pela Fiscalização de forma direta, mas apenas em uma pequena e não fundamentada observação de que a Solução de Consulta não abrangeria os serviços de manutenção, mas apenas as partes, peças, lubrificantes e graxas;

v) A Fiscalização relativa aos créditos de PIS e COFINS dos anos 2009 e 2010 gerou a glosa parcial de 27 PER/DCOMPs, originando 27 processos. A adequada solução, privilegiando a economia processual, bem como a celeridade e eficiência da Administração Pública, é a reunião dos processos para julgamento conjunto, evitando-se o acúmulo de trabalho e decisões conflitantes.

Por fim, a Manifestante requer a reunião dos 27 processos e que seja reformada a decisão atacada, reconhecendo-se integralmente o direito creditório, bem como a homologação das compensações efetuadas e o cancelamento da cobrança decorrente da glosa de seu direito creditório.
É o Relatório.

A DRJ/RJO considerou a manifestação de inconformidade improcedente e não reconheceu o direito creditório, assim ementando seu Acórdão :

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009
NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.
Para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade, consideram-se insumos os bens e serviços diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto.
SERVIÇOS DE TRANSPORTE. MOVIMENTAÇÃO INTERNA.
As despesas com serviço de transporte contratado para movimentação interna de produtos não gera direito a crédito a ser descontado no regime não-cumulativo da COFINS, por não se enquadrar no conceito de insumos nem se caracterizar como frete nas operações de venda.
INSUMOS. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.
Geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins não cumulativa as despesas com a aquisição de partes e peças de reposição utilizadas em máquinas e equipamentos que atuem diretamente no processo de fabricação ou produção dos bens destinados à venda, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado da empresa.
ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009
MATÉRIA NÃO CONTESTADA.
Operam-se os efeitos preclusivos previstos nas normas do processo administrativo fiscal em relação à matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.
NULIDADE.
Não padece de nulidade o despacho decisório proferido por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.
Manifestação de Inconformidade Improcedente
Direito Creditório Não Reconhecido

Documento nato-digital

Inconformada, a requerente interpose Recurso Volunário a este CARF, onde repisa os argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade, coma adição de alegação de nulidade da ação fiscal e pedido de diligência :

> Nos termos do relatório de atividade fiscal de fls., os créditos de COFINS não reconhecidos pela autoridade fiscal se referem a:
> ***6.2. Serviços contratados com a empresa ISS Servisystem;***
> *6.3. Despesas com alugueis de prédios locados;*
> *6.4. Manutenção de máquinas e equipamentos:*
> ***6.4.1. Apropriação extemporânea dos créditos de PIS e COFINS não cumulativos;***
> *6.4.2. Partes e peças importadas utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos diretamente aplicados na produção;*
> ***6.4.3. Manutenção de máquinas e equipamentos que não atuam diretamente no processo de fabricação ou produção;***
> ***6.4.4. Manutenção de máquinas e equipamentos que não atuam diretamente no processo de fabricação ou produção (estoque)***
> ***6.5. Fretes de produtos em elaboração entre estabelecimentos da empresa Tecumseh;***
> *6.6. Receita na venda de sucatas.*
>
> Por discordar da glosa perpetrada, a ora Recorrente apresentou a *manifestação de inconformidade* de fls. 13/46, demonstrando, pormenorizadamente, o equívoco do despacho decisório com relação às glosas perpetradas nos itens **6.2** *(serviços contratados com a empresa ISS Servisystem);* **6.4.1** *(apropriação extemporânea dos créditos de PIS não cumulativos),* **6.4.3** *(manutenção de máquinas e equipamentos que não atuam diretamente no processo de fabricação ou produção),* **6.4.4** *(manutenção de máquinas e equipamentos que não atuam diretamente no processo de fabricação ou produção - estoque)* e **6.5** *(Fretes de produtos em elaboração entre estabelecimentos da empresa Tecumseh).*
>
> A ora Recorrente concordou com as glosas relativas aos itens **6.3 (despesas com alagueis de prédios locados), 6.4.2 (partes e peças importadas utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos diretamente aplicados na produção) e 6.6 (receita na venda de sucatas),** as quais não são objeto da presente discussão

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ari Vendramini, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

PRELIMINAR – NULIDADE DA ATUAÇÃO FISCAL PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Alega a recorrente :

Documento nato-digital

II.2.a. Nulidade do Acórdão Recorrido - Falha da Fiscalização – Necessidade de Verificação, In loco, da Utilização dos Insumos e das Máquinas no Processo Produtivo da Recorrente – Conversão do Julgamento deste Recurso em Diligência

Em primeiro lugar Conselheiros e, como a Recorrente exaustivamente apontou em sua *peça de inconformidade*, é importante ressaltar que, para análise da convalidação dos créditos, a fiscalização se ateve, tão somente, aos centros de custos (ou centros de excelência) em que tais gastos foram aplicados, sem que tivesse realizado uma averiguação efetiva, dentro da própria planta da Recorrente, acerca do real engajamento do maquinário em foco (nos quais foram empregados os insumos e serviços de manutenção de cujos créditos foram glosados) dentro do processo de produção da empresa[5].

Ao contrário, a fiscalização, elaborando um exame "à distância" dos créditos de COFINS pleiteados pela Recorrente, entendeu que os seguintes centros de custos, nos quais foram imputados os gastos geradores dos créditos, não estariam aplicados diretamente no processo de fabricação:

a) Construção e Reforma de Máquinas;
b) Engenharia de Produtos;
c) Ferramentaria;
d) Fábrica Geral;
e) Funilaria;
f) Manutenção Industrial;
g) Desenvolvimento de Novos Produtos;
h) Suporte Técnico, Administrativo e de Vendas.

Ou seja, Conselheiros, não houve, por parte da fiscalização, qualquer esforço no sentido de verificar, *in loco*, a função de cada máquina na linha de produção da Recorrente, mas preferiu a fiscalização o caminho da pura presunção, fazendo um levantamento por "centros de custos", de forma que todos os "centros de custos" que, no entender da fiscalização, não tivesse aplicação direta com o processo produtivo da Recorrente, teria, por consequência, todos os seus custos glosados.

Não assiste razão á recorrente, as nulidades no processo administrativo fiscal estão elencadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, as quais não ocorreram no caso em exame.

E a forma como a autoridade fiscal desempenha sua função é de sua discricionariedade, desde que cumpra com todos os requisitos formais para a produção de provas de sua acusação fiscal.

Nos presentes autos verificamos que a instrução está suficientemente clara para que se possa construir um juízo de valor e possa formar o convencimento do julgador, portanto não ocorreu a nulidade aventada, e, assim rejeito tal preliminar.

Documento nato-digital

Quanto á diligência solicitada, também é discricionariedade do julgador a admitir, e somente quando os elementos do litígio ou dos autos estiverem sujeitos a dúvida que obrigue o julgador a lançar mão da diligência para maiores esclarecimentos. No caso presente não julgamos necessária, portanto indeferimos o pedido de diligência.

O CONCEITO DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA A CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E A COFINS.

Pondo um fim á controvérsia, o Superior Tribunal de Justiça assumiu a posição refletida no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que se tornou emblemático para a doutrina e a jurisprudência, ao definir insumo, na sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais, sintetizando o conceito na ementa :

> *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 SEGUINTES 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

Neste contexto histórico, a Secretaria da Receita Federal, vinculada a tal decisão por força do disposto no artigo 19 da lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ, e alinhar suas ações á nova realidade desenhada por tal decisão.

Documento nato-digital

No âmbito deste colegiado, aplica-se ao tema o disposto no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

> *Artigo 62 - (.....)*
> *§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei Nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

Assim, são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e á prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com a atividade desenvolvida pela empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS.

14. Do Contrato Social da recorrente extraímos o seu objeto social :

> CLÁUSULA 3' A sociedade tem por objeto:
> (a) a industrialização, o comércio, a importação, a exportação, a distribuição de: compressores herméticos para refrigeração doméstica, comercial e condicionadores de ar, unidades condensadoras, compressores semi-herméticos para refrigeração, produtos fundidos para a indústria em geral e em particular para a indústria automobilística, máquinas, equipamentos, ferramentas, componentes, produtos elétricos, eletrônicos e/ou mecânicos, peças, matérias primas, insumos e óleos lubrificantes acabados;
> (b) o comércio, a importação, a exportação e a distribuição de produtos acabados, máquinas e equipamentos, ferramentas, componentes, produtos elétricos, eletrônicos e/ou mecânicos, peças, matérias primas e insumos adquiridos de terceiros; e
> (c) a prestação de serviços, manutenção, instalação, assistência técnica, avaliação técnica, desenvolvimento, projetos, consultoria, fornecimento de recursos materiais e humanos.

Analisemos as glosas efetuadas pela autoridade fiscal, observando-se que tanto a autoridade fiscal como a i. julgadora da DRJ, adotaram como conceito de insumos o que era aceito anteriormente á edição da decisão do STJ no RE 1.221.170/PR.

Serviços Contratados com a empresa ISS SERVISYSTEM (item 6.3 do Relatório Fiscal)

Documento nato-digital

A autoridade fiscal excluiu da base de cálculo dos créditos apurados pelo contribuinte, os valores correspondentes a notas fiscais emitidas pela empresa ISS SERVISYSTEM informados no campo "*serviços utilizados como insumo"*. Entendeu a fiscalização que os serviços prestados não foram aplicados ou consumidos na produção industrial e, portanto, não poderiam se caracterizar como insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins.

A fiscalização se baseou no contrato de prestação de serviços firmado entre a TECUMSEH e a SERVISYSTEM e em visitas às instalações da empresa fiscalizada.

O objeto do Contrato De Prestação De Serviços firmado entre a TECUMSEH e a SERVISYSTEM está descrito de forma mais detalhada na Cláusula Primeira – Objeto: *"O objeto da presente contratação é a prestação de serviços, pela CONTRATADA, de movimentação de peças, condução de veículos industriais e administração de almoxarifado, nas dependências indicadas pela CONTRATANTE."*

Note-se que o objeto social da empresa recorrente está descrito em seu contrato social como "produção industrial de motocompressores herméticos para refrigeração e ar condicionado, de unidades condensadoras, de seus componentes e produtos afins, bem como de outros componentes ou produtos elétricos, eletrônicos e/ou mecânicos, além da comercialização de seus produtos ou de terceiros, inclusive a importação e exportação do que for necessário para a consecução do objetivo social".

Defende a autoridade fiscal e a DRJ que a *administração de almoxarifado* claramente não é atividade diretamente executada no processo industrial. De acordo com a descrição dos serviços na manifestação de inconformidade, tal atividade consiste basicamente na conferência e estocagem de materiais entregues pelos fornecedores da empresa interessada. Trata-se, portanto, de etapa anterior ao processo industrial.

Quanto à *movimentação de peças e condução de veículos industriais*, a interessada alega que a maior parte dos serviços prestados pela SERVISYSTEM consistem na movimentação de insumos e de produtos inacabados entre setores da empresa, a fim de dar continuidade à linha de produção e reforça a necessidade e essencialidade do serviço para o processo produtivo.

A autoridade fiscal alega que, conforme analisado no tópico anterior, é irrelevante, para fins de caracterização de um determinado serviço como insumo, a relevância ou necessidade do serviço contratado para o funcionamento da empresa industrial. Para fins de sua caracterização como insumo, o requisito básico é o de que se façam **aplicados ou consumidos** na produção.

De acordo com o Relatório Fiscal, em visita às instalações da empresa, a autoridade fiscal constatou que os serviços prestados pela ISS SERVISYSTEM consistem em:
descarregamento de caminhões contendo insumos recebidos dos fornecedores; movimentação dos insumos até o estoque; movimentação de produtos em elaboração entre áreas **próximas** à linha de produção no mesmo estabelecimento; movimentação de produtos acabados para área específica onde aguardará o posterior carregamento; caregamento dos produtos acabados em caminhões com destino aos clientes; descarregamento de caminhões contendo produtos em elaboração recebidos de outros estabelecimentos da empresa; movimentação de produtos em elaboração até o estoque e do estoque para áreas próximas à linha de produção; movimentação de produtos em elaboração para área específica onde aguardará o posterior carregamento e; caregamento dos produtos em

Documento nato-digital

elaboração em caminhões com destino a outros estabelecimentos. A fiscalização constatou, ainda, que a empresa contratada utilizava os veículos para coleta e transporte de lixo da empresa fiscalizada.

Por fim, dizem a autoridade fiscal e a autoridade julgadora que claro está que os serviços acima descritos, apesar de necessários, são serviços auxiliares e não são aplicados ou consumidos na produção da empresa e que Conclui-se assim que, em que pese a importância ou a necessidade do serviço de transporte interno, claro está que o mesmo não é aplicado ou consumido diretamente no processo produtivo da empresa, condição para que se possa classificá-lo como insumo. Ora, como os serviços de movimentação interna de produtos não preenchem tal condição, não há como serem classificados como insumos e fazerem jus à apropriação de créditos da não-cumulatividade da COFINS.

Analiso.

Como se verifica, a preocupação maior na análise das despesas elencadas, objeto do contrato de prestação de serviços firmado coma empresa ISS SERVISYSTEM é se os serviços prestados tem relação direta com o desgaste dos produtos ou que eles sejam aplicados no processo produtivo.

Esta conceituação de insumo restou superada pela definição adotada pelo STJ, em sede de recursos repetitivos, que deu ênfase á essencialidade e relevância da despesa para a consecução das atividades da empresa e, ainda, evocando o princípio da subtração, definiu que a falta do serviço ou bem utilizado como insumo inviabiliza ou até paralisa o processo de obtenção de receita da empresa.

Portanto, analisando o contrato de prestação de serviços firmado entre a recorrente e a empresa ISS SERVISYSTEM, pela lente da nova conceituação de insumos da não cumulatividade das contribuições sociais, verificamos que os serviços prestados tem sim essencialidade na atividade da empresa.

Todos os serviços elencados pela fiscalização quando de sua verificação no local de prestação nas dependências da recorrente indicam que são relevantes e essenciais para aas atividades da empresa.

Diante deste fato, entendo por reverter a glosa referente aos serviços objeto do contrato de prestação de serviços entre a recorrente e a empresa ISS SERVISYSTEM.

Fretes de produtos em elaboração entre estabelecimentos da empresa (item 6.5 do Relatório Fiscal)

Também foram glosados os créditos decorrentes de despesas com serviços de frete realizado pela TRANSPORTADORA TRANSCARGA para transferência de produtos em elaboração entre os estabelecimentos matriz e filial da empresa recorrente.

Aplicam-se aqui neste item os mesmos fundamentos expostos no item anterior, quando se analisou as despesas com serviços prestados pela SERVISYSTEM, ou seja, o serviço de frete para transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos da empresa não

Documento nato-digital

se caracterizam como insumo, uma vez que não são diretamente aplicados no processo produtivo. Apesar de essenciais para a empresa contratante, tais serviços não se coadunam com o conceito de insumos fixados pela legislação aplicável ao PIS e COFINS não-cumulativos.

Mais uma vez nos deparamos com conceituação já ultrapassada serviços como insumos.

As despesas de frete com serviço de transporte de produtos acabados e em elaboração entre estabelecimentos da empresa, ou frete interno, diante da atividade da empresa, tem clara relevância e sem dúvida é essencial para a consecução de sua atividade.

Tais despesas geram créditos e tem fulcro no artigo 3º da Lei n 10.833/2003, inciso II (para fretes de produtos em elaboração, por ser custo de produção) e inciso IX (para fretes de produtos acabados, por se caracterizar como custo da operação de venda).

Desta forma, reverto a glosa referente a despesas de frete de produtos acabados e de produtos em elaboração entre estabelecimentos da empresa.

Manutenção de máquinas e equipamentos que não atuam diretamente no processo de fabricação ou produção (iens 6.4.3 e 6.4.4 do relatório Fiscal)

A autoridade fiscal glosou os créditos calculados em relação a aquisições de partes, peças, lubrificantes, graxas e serviços utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos que não atuam diretamente na fabricação de produtos destinados à venda. As glosas foram efetuadas tanto em relação às aquisições diretamente encaminhadas aos centros de custos que não estão diretamente relacionados ao processo produtivo, segundo entendimento da fiscalização (item 6.4.3 do Relatório Fiscal), quanto em relação às aquisições inicialmente contabilizadas na conta de Estoque para posterior utilização nos diversos centros de custo (item 6.4.4 do Relatório Fiscal).

O levantamento dos valores glosados foi efetuado com base nos arquivos digitais apresentados pelo contribuinte à fiscalização, contendo as partes, peças, lubrificantes, graxas e serviços utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos vinculados a cada centro de custo da empresa, assim como no relatório dos centros de custos utilizados no período de 12/2002 a 12/2009.

A interessada alega inicialmente que ao não relacionar os custos glosados com respectivos equipamentos e maquinário que entendeu não integrar a linha de produção, a autoridade fiscal incorreu em nulidade, pois deixou de demonstrar porque determinado maquinário não geraria direito a créditos de PIS e COFINS.

Diz a autoridade julgadora que o argumento não procede. No Relatório Fiscal a autoridade relaciona e descreve a atuação dos centros de custos que no seu entendimento não estão diretamente vinculados ao processo de fabricação e produção, motivo da glosa efetuada. São eles: Construção e Reforma de Máquinas; Engenharia de Produtos; Ferramentaria; Fábrica geral; Funilaria; Manutenção Industrial; Desenvolvimento de Novos Produtos e; Suporte Técnico, Administrativo e de Vendas.

Documento nato-digital

Construção e Reforma de Máquinas	Setor responsável pela reforma ou construção de máquinas e equipamentos industriais específicos, pertencentes ao ativo imobilizado, utilizados no **processo de produção**.
Engenharia de Produtos	Setor responsável pelo desenvolvimento de novos produtos de **novos processos de fabricação de compressores**.
Ferramentaria	Setor responsável pela confecção, recuperação ou manutenção de partes específicas, destinados à substituição ou reposição em máquinas e equipamentos industriais pertencentes ao ativo imobilizado, **utilizados no processo de produção**.
Fábrica Geral	Setor responsável pela confecção ou manutenção geral de máquinas e equipamentos **do processo produtivo** e de setores de apoio.
Funilaria	Setor responsável pela confecção ou manutenção de partes específicas, destinadas à reposição em máquinas e equipamentos industriais, pertencentes ao ativo imobilizado, **utilizado no processo de produção**.
Manutenção Industrial	Setor responsável pela manutenção preventiva ou corretiva de máquinas, equipamentos, rede elétrica e hidráulica, pertencentes ao ativo imobilizado, **utilizados no processo de produção** ou de setores de apoio da fábrica.
Desenvolvimento de Novos Produtos	Engenharia Industrial Avançada – Setor responsável pelo desenvolvimento de **novos processos de fabricação de compressores**.
Suporte Técnico, Administrativo e de Vendas	Atividades de suporte.

A relação das partes, peças e serviços adquiridos e a vinculação a cada centro de custos onde foram aplicados foi obtida pela fiscalização através dos arquivos digitais fornecidos pelo próprio contribuinte em atendimento à intimação.

A autoridade julgadora fundamenta a manutenção da glosa da seguinte forma : A Solução de Consulta nº 325/2005 foi reformada pela Solução de Consulta nº 221/2009 apenas para alterar o entendimento então fixado de que para gerar o direito ao crédito, as partes e peças deveriam sofrer desgaste, dano ou perda e propriedades em função do contato físico direto exercido sobre o produto em fabricação. Foram mantidos os demais termos e conclusões.

Novamente diante da nova conceituação de insumos para a não cumulatividade das contribuições sociais é necessária a verificação da essencialidade, da relevância do serviço consumido e aplicar a esta despesa o princípio da subtração já delineado.

Entendemos que dentre todas estas despesas, somente as despesas referentes a Administrativo e Vendas não tem permissão legal para gerar crédito diante da atividade da empresa, por não se caracterizarem como essenciais e relevantes para a obtenção da receita.

Assim, revertemos as glosas referentes ás despesas com manutenção de máquinas e equipamentos dos seguintes centros de custo : Construção e Reforma de Máquinas; Engenharia de Produtos; Ferramentaria; Fábrica geral; Funilaria; Manutenção Industrial; Desenvolvimento de Novos Produtos e; Suporte Técnico.

Apropriação extemporânea de créditos (item 6.4.1 do Relatório Fiscal)

Diz a autoridade julgadora : A autoridade fiscal promoveu a glosa de créditos extemporâneos informados no DACON de 09/2009, apurados sobre o valor de aquisições de partes, peças, lubrificantes, graxas e serviços utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos, com

Documento nato-digital

data de emissão da nota fiscal anterior a 30/10/2004, uma vez que, de acordo com a regra contida no artigo 14, § 1o da IN RFB nº 940/2009 e artigo 10, § 1o da IN RFB nº 1.015/2010, os créditos extemporâneos de PIS e COFINS não-cumulativos devem ser informados nos DACONs retificadores dos períodos correspondentes.

Como o direito creditório em exame no presente processo se refere a COFINS do 1o trimestre de 2009 e a glosa em questão ocorreu apenas no período de 09/2009, não serão analisadas neste voto as alegações de defesa apresentadas na manifestação de inconformidade neste item.

Concordamos com a autoridade julgadora, a análise nos presentes autos se refere ao 1º trimestre de 2009 e os créditos extemporâneos foram informados no DACON de 09/2009, portanto fora do período em análise nestes autos.

Conclusão

Diante do exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as seguintes glosas :

- referente aos serviços objeto do contrato de prestação de serviços entre a recorrente e a empresa ISS SERVISYSTEM.
- referente a despesas de frete de produtos acabados e de produtos em elaboração entre estabelecimentos da empresa.
- referentes ás despesas com manutenção de máquinas e equipamentos dos seguintes centros de custo : Construção e Reforma de Máquinas; Engenharia de Produtos; Ferramentaria; Fábrica geral; Funilaria; Manutenção Industrial; Desenvolvimento de Novos Produtos e; Suporte Técnico.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini

Documento nato-digital