



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13971.908775/2011-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-004.331 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de maio de 2017
Matéria PIS - RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO
Recorrente BUNGE ALIMENTOS S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

INSUMO DE ORIGEM ANIMAL E VEGETAL. NÃO COMPROVADA A UTILIZAÇÃO NA FABRICAÇÃO DE PRODUTO AGROINDUSTRIAL. APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO. IMPOSSIBILIDADE.

O direito ao crédito presumido agroindustrial, calculado sobre o valor de aquisição de insumos de origem animal e vegetal, especificados no art. 8º, § 3º, da Lei 10.925/2004, adquiridos sem tributação (isenção, alíquota zero ou suspensão), somente é admitido se demonstrado, nos autos, que os referidos produtos foram (i) adquiridos das pessoas mencionadas no *caput* e § 1º do citado art. 8º, e (ii) utilizados como insumo de produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal. O não atendimento de qualquer uma das condições, impossibilita a dedução do referido crédito presumido.

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

No âmbito do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, se no transporte de bens para revenda ou utilizado como insumos na produção/industrialização de bens de destinados à venda, o gasto com frete, suportado pelo comprador, somente propicia a dedução de crédito se incluído no custo de aquisição dos bens, logo, se não há previsão legal de apropriação de crédito sobre o custo de aquisição dos bens transportados, por falta de previsão legal, não há como ser apropriada a parcela do crédito calculada exclusivamente sobre o valor do gasto com frete.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE NO TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE E REMESSA PARA DEPÓSITO FECHADO E ARMAZÉM GERAL. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é admitida a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculados sobre os gastos com frete por serviços de transporte prestados nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos do próprio contribuinte ou nas remessas para depósitos fechados ou armazéns gerais.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE INTERNO NO TRANSPORTE DE PRODUTO IMPORTADO DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com frete interno relativos ao transporte de bens destinados à revenda ou utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ainda que pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, não geram direito a crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, pois sobre tais gastos não há pagamento da Cofins-Importação e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, por não integrarem a base de cálculo destas contribuições, nem se enquadrarem nas demais hipóteses de dedução de crédito previstas nos incisos III a XI do art. 3º da 10.637/2002.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS DO CONTRIBUINTE. SERVIÇO DE TRANSPORTE COMO INSUMO DE PRODUÇÃO. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, os gastos com frete por prestação de serviços de transporte de insumos, incluindo os produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do próprio contribuinte propiciam a dedução de crédito como insumo de produção/industrialização de bens destinados à venda.

REGIME NÃO CUMULATIVO. OPERAÇÕES DE DEVOLUÇÃO DE COMPRA E DE VENDA. DESPESA COM FRETE NO TRANSPORTE DO BEM DEVOLVIDO. DIREITO DE DEDUÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é passível de apropriação os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculados sobre as despesas com frete incorridas na operação de devolução de bem vendido ou comprado, ainda que tais despesas tenha sido suportadas pelo contribuinte.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA DOS CRÉDITOS APROPRIADOS. CABIMENTO.

No âmbito do regime não cumulativo, ainda que haja previsão legal da dedução, a glosa dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep deve ser integralmente mantida se o contribuinte não comprova a realização do pagamento dos gastos com frete à pessoa jurídica domiciliada no País com documento hábil e idôneo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

DESPACHO DECISÓRIO E RELATÓRIO DE AUDITORIA FISCAL. MOTIVAÇÃO ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DO

DIREITO DE DEFESA. DECLARAÇÃO DE NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, não configura cerceamento do direito de defesa a decisão que apresenta fundamentação adequada e suficiente para o indeferimento do pleito de restituição formulado pela contribuinte, que foi devidamente cientificada e exerceu em toda sua plenitude o seu direito de defesa nos prazos e na forma na legislação de regência.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, em rejeitar as preliminares de nulidade do relatório de auditoria fiscal e do despacho decisório e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso, para restabelecer o direito da recorrente **(i)** à dedução integral dos créditos relativos às revendas de milho adquirido com suspensão (glosa 5 - SUS) e **(ii)** à dedução parcial dos créditos calculados sobre o valor do frete relativo às operações de transferências entre estabelecimentos industriais de insumo e produto em elaboração para produção (Glosa 7.6). Ausente a Conselheira Lenisa Rodrigues Prado.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa – Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Paulo Guilherme Déroulède, Domingos de Sá Filho, José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo.

Relatório

Trata-se de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa, vinculada à receita de exportação, do 2º trimestre de 2008, no montante de R\$ 19.096.802,61, o qual foi utilizado nas compensações dos débitos discriminados nas Declarações de Compensação (DComp) colacionadas aos autos.

Por intermédio do Despacho Decisório de fls. 1.051/1.056, foi reconhecido em favor da recorrente o direito creditório no valor de R\$ 17.339.019,98 e homologada as compensações declaradas até o limite do valor do crédito reconhecido.

Segundo o Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 582/649, a parcela do crédito não reconhecido decorreu das glosas dos créditos relatadas nos seguintes itens: Glosa 1 - Falta de comprovação de operações; Glosa 2 - Aquisições com alíquota zero; Glosa 3 - Aquisições não sujeitas ao pagamento da contribuição; Glosa 4 - Devoluções de compras com base de

cálculo zero; Glosa 5 - Revendas de milho adquirido com suspensão; Glosa 6 - Complementos de Valor; e Glosa 7 - Fretes.

As glosa dos fretes foram relatadas nos seguintes subitens: Glosa 7.1 – Fretes – Falta de Comprovação; Glosa 7.2 – Fretes – Falta de Vinculação a Operações; Glosa 7.3 – Fretes internos em importações (após desembaraço); Glosa 7.4 – Fretes relativos a bens adquiridos com FEX; Glosa 7.5 – Fretes em devoluções; Glosa 7.6 – Fretes em transferências; Glosa 7.7 – Fretes em remessas para armazéns gerais; Glosa 7.8 – Fretes em compras de PF para revenda; Glosa 7.9 – Fretes – diferença significativa de data em relação à NF vinculada; Glosa 7.10 – Fretes – NF sem movimentação física; Glosa 7.11 – Fretes em outras operações sem crédito; Glosa 7.12 – Fretes vinculados a registros atingidos pela Glosa 5; e Glosa 7.13 – Fretes vinculados a registros atingidos pela Glosa 2.

Em sede de Manifestação de Inconformidade, a recorrente apresentou as seguintes razões, que foram resumidas no relatório integrante da decisão de primeiro grau:

5. Em face do Despacho Decisório proferido pela DRF- Blumenau, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 09/08/2013, fls. 1.090/1.127 na qual alega em síntese:

a- No que tange à glosa 1- FC- Falta de comprovação, acosta ao autos cópia de Notas Fiscais não apresentadas;

b- Quanto à glosa 2- Aquisição de mercadorias com alíquota zero, concorda com as glosas referentes ao item 48 do Relatório, sub-itens “a”, “b”, “c”, “e”, “g” e “j”. Deve ser reconhecido o crédito presumido na aquisição de arroz, no valor de R\$ 112.474,18, bem como na compra de trigo, no montante de R\$ 160.592,52 e também deve ser apurado o crédito presumido incidente na alínea “i” que totaliza R\$ 988.486,05. Houve erro na classificação contábil do Refinazil, o que resultou na glosa da fiscalização;

c- Está de acordo com a glosa 3- CONAB e com a glosa 4- Devolução de compras com base de cálculo zero;

d- A glosa 5- SUS- Revenda de milho adquirido com suspensão não deve prosperar. A própria fiscalização reconhece que as aquisições junto a pessoas físicas, superam as vendas efetuadas com suspensão, assim não haveria o que estornar;

e- O critério da glosa proporcional adotado pelo auditor não tem fundamento legal, mesmo porque as saídas com suspensão são inferiores às aquisições sem crédito. “A única possibilidade de fazê-lo seria identificar isoladamente as aquisições e saídas desta glosa para segmentá-las”;

f- Glosa 6 –CV- Complementação de valor. Junta aos autos cópia de notas fiscais não apresentadas, com o intuito de comprovar o crédito glosado;

g- A comercialização de produtos agrícolas apresenta características peculiares, entre elas a de se fixar o preço definitivo, após a entrega do produto e da emissão da nota fiscal, assim muitas vezes se faz necessária a emissão de uma nota fiscal complementar;

h- A fiscalização se equivoca ao afirmar que a tradição da soja seria o momento adequado para o reconhecimento da receita. “Portanto, pouco importante na avaliação deste fato em que momento se deu a complementação de preço ou a tradição da soja em grão, para definir a aquisição, posto que as duas ocorrências significam a efetiva aquisição, a observar a legislação correspondente naquele momento e, conseqüentemente, o regime de competência”;

i- A legislação de regência não trata desta modalidade de negócio jurídico e não estabeleceu os critérios adotados pela fiscalização para justificar a glosa em comento;

j- Glosa 7.1 – Fretes- Falta de comprovação. Acostou aos autos cópias de notas fiscais não apresentadas;

k- Glosa 7.2- Fretes- Falta de vinculação a operações. Reúne aos autos cópias de notas fiscais não apresentadas, os demais documentos fiscais serão apresentados em até 30 dias. O Relatório Fiscal não informa quais notas fiscais foram glosadas ou não encontradas, fato que cerceou o direito à defesa (item 162, “a” até “c”);

l- Glosa 7.3- Fretes internos em importações. A interpretação restritiva efetuada pela fiscalização não consta da legislação de regência, ao contrário, o legislador permitiu o cálculo de crédito em serviço contratado junto à pessoa jurídica domiciliada no país;

m- A Lei nº 10.865/2004 ao permitir o cálculo de crédito na aquisição de mercadorias importadas pretendeu desonerar as importações;

n- A aquisição do bem e a contratação do frete são operações distintas, assim a compra de um produto não tributado não desqualifica a apuração de crédito incidente sobre o frete deste bem;

o- Cita a Solução de Consulta nº 441/2006 da SRRF 9ª RF;

p- Glosa 7.4- Fretes relativos a bens adquiridos com FEX. A IN nº 379/2003 não poderia extrapolar as disposições legais correspondentes, ao dispor que é vedado apurar crédito a empresa comercial exportadora nas mercadorias adquiridas com fim específico de exportação;

q- A glosa efetuada se deve ao fato de que o contribuinte adquiriu mercadoria com a cláusula FOB e pagou pelo frete, com entrega por conta e ordem no estabelecimento portuário. Em muitas ocasiões não é possível enviar todo um lote de exportação de soja de uma única vez. Desde que comprovada que as transferências se referem a vendas já efetuadas pela empresa, é possível o creditamento relativos a estes fretes, segundo diversos julgados administrativos;

r- Glosa 7.5- Fretes em devoluções. Não há fundamento legal que ampare a posição da fiscalização. O transporte da mercadoria que havia sido destinado à venda/adquirido e retornou ao estabelecimento, é uma despesa suportada e preenche os requisitos previsto no inciso IX do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003;

s- Os fretes em tela foram apropriados pelas filiais “transportes” quando subcontrataram o serviço de outros transportadores, o que é considerado insumo;

t- Glosa 7.6.- Fretes em transferências. O frete de transferência do produto acabado, dos insumos ou dos produtos em elaboração, já faz parte do processo de venda, diferindo da venda direta somente pela passagem da mercadoria pela filial receptora. Caso ocorresse esta situação com empresas distintas se daria o nome de compra para revenda, o que geraria direito a crédito;

u- A transferência destes produtos é tributada pelo PIS/COFINS, assim como o faturamento dos fretes, ou seja, há tributação na cadeia anterior. Desta forma, a glosa deste crédito ofenderia o conceito da não-cumulatividade;

v- Parte destes fretes são contratados por filiais dedicadas ao serviço de transporte que contratam o serviço de outros transportadores, fato que caracteriza insumo;

w- Glosa 7.7- Fretes em remessa para armazém geral. Os fretes são contratados por filiais dedicadas ao serviço de transporte que contratam o serviço de outros transportadores, fato que caracteriza insumo;

x- Glosa 7.8- Frete em compra de pessoa física para revenda. Não há previsão legal que vede a apuração de crédito incidente sobre frete contratado de pessoa jurídica referente a aquisição de mercadoria para revenda de pessoa física;

y- Glosa 7.9.- Relativos à diferença entre a data da emissão da nota fiscal e da expedição do conhecimento de transporte. Junta cópia de notas fiscais não apresentadas, com o intuito de comprovar o crédito;

z- Glosa 7.10.- Fretes – Nota fiscal sem movimentação física. Reúne cópia de notas fiscais não apresentadas anteriormente;

aa- Glosa 7.11. Fretes em outras operações sem crédito. Não se pode vincular o crédito do serviço de frete com as aquisições, são situações autônomas. A glosa efetuada não tem amparo legal;

bb- Glosa 7.12.- Frete vinculado à glosa 5. Não se pode vincular o crédito do serviço de frete com as aquisições, são situações autônomas. A glosa efetuada não tem amparo legal;

cc- Glosa 7.13.- Frete vinculado à glosa 2. Não se pode vincular o crédito do serviço de frete com as aquisições, são situações autônomas. A glosa efetuada não tem amparo legal;

dd- Requer o reconhecimento da nulidade do relatório fiscal e do despacho, por cerceamento e a homologação das compensações apresentadas.

Sobreveio a decisão de primeira instância, em que, por unanimidade de votos, a Manifestação de Inconformidade foi julgada procedente em parte, nos termos do voto do Relator, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

CRÉDITOS GLOSADOS POR FALTA DE COMPROVAÇÃO. Deve ser desconsiderada a glosa de crédito devida à falta de comprovação, se na fase de impugnação for apresentada parte dos documentos comprobatórios.

AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. Não gera direito à apuração de crédito a compra de produtos não sujeitos ao pagamento da contribuição.

VENDA COM SUSPENSÃO. CRÉDITO. É vedado à empresa cerealista o aproveitamento de crédito em relação às receitas de vendas com suspensão.

FRETE. APURAÇÃO DE CRÉDITO. A despesa com frete na operação de venda gera direito à apuração de crédito, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor e o serviço seja prestado por pessoa jurídica domiciliada no país. A despesa com frete vinculado à operação de aquisição de bens para revenda ou utilizado como insumo, por integrar o custo de aquisição dos bens, origina direito ao cálculo do crédito de PIS.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Não Reconhecido

Em 3/7/2014, a autuada foi cientificada da referida decisão. Inconformada, em 4/8/2014, apresentou recurso voluntário, em que reafirmou, em preliminar, a nulidade do Relatório Auditoria Fiscal e do Despacho Decisório, por cerceamento do direito de defesa, e no mérito, contestou total ou parcialmente as glosas relativas aos seguintes itens:

a) Glosa 2 (AZ) - Aquisições com alíquota zero, nos casos em que foram calculados créditos em relação a aquisições de bens tributados na etapa anterior a alíquota zero;

b) Glosa 5 (SUS) - Revendas de milho adquirido com suspensão, nos casos em que a contribuinte revendeu com suspensão parte do milho adquirido com tomada de créditos; e

c) Glosa 7 - Fretes.

Em relação aos fretes, a recorrente contestou a glosa relativa apenas aos seguintes subitens: Glosa 7.2 – Fretes – Falta de Vinculação a Operações; Glosa 7.3 – Fretes internos em importações (após desembaraço); Glosa 7.4 – Fretes relativos a bens adquiridos

com FEX; Glosa 7.5 – Fretes em devoluções Glosa; 7.6 – Fretes em transferências; Glosa 7.7 – Fretes em remessas para armazéns gerais; Glosa 7.8 – Fretes em compras de PF para revenda Glosa; Glosa 7.11 – Fretes em outras operações sem crédito; Glosa 7.12 – Fretes vinculados a registros atingidos pela Glosa 5 (aquisições com suspensão); e Glosa 7.13 – Fretes vinculados a registros atingidos pela Glosa 2 (aquisições com alíquota zero).

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

A controvérsia remanescente cinge-se a questões preliminar, atinente a nulidade do Relatório Auditoria Fiscal e do Despacho Decisório, e de mérito, referente a glosa parcial dos créditos da contribuição.

1) DA PRELIMINAR DE NULIDADE

No recurso em apreço, a recorrente reiterou a preliminar de nulidade do do Relatório Auditoria Fiscal e do Despacho Decisório, com base no argumento de não conseguira ter acesso amplo às informações contidas nos arquivos digitais, especialmente dado o formato “TXT”, que não possibilitava extrair com clareza as informações necessárias para compreender os motivos e os documentos relacionados à glosa dos créditos.

Previamente, cabe ressaltar que, no âmbito processo administrativo fiscal federal, as hipóteses de nulidade do despacho decisório, extensível ao relatório em embasado, encontram-se estabelecidas no art. 59, II, do Decreto 70.235/1972, a saber: (i) incompetência da autoridade julgadora e (ii) preterição do direito de defesa do sujeito passivo.

No caso em tela, não se vislumbra nenhuma das situações. Com efeito, o citado despacho decisório foi proferido pelo titular da unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) da jurisdição da recorrente, reconhecidamente, a autoridade competente para decidir sobre o pedido de restituição colacionados aos autos, nos termos do art. 302, VI, do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF 203/2012. E compulsando o referido decisório, verifica-se que ele apresenta adequada fundamentação fático-jurídica.

No caso, ao contrário do alegado pela recorrente, era fácil o acesso ao arquivo “Demonstrativo de Glosas.txt”, bastava o usuário ativar, no software leitor de arquivos pdf, a opção de visualizar arquivos anexos, conforme orientação contida no citado Relatório. E diante de qualquer dúvida ou dificuldade de acesso, a recorrente poderia ter solicitado a ajuda ou esclarecimentos adicionais da autoridade fiscal, o que não ocorreu. Ademais, tais arquivos foram reproduzidos no corpo do Relatório ou nos anexos que lhe seguiram, o que também infirma o argumento de que fora possível extrair com clareza as informações necessárias para compreender os motivos e os demonstrativos da glosa dos créditos.

Além disso, a leitura das robustas peças defensivas colacionadas aos autos revelam que a corrente não só compreendeu como se defendeu adequadamente das irregularidades que lhe foram imputadas, inclusive, expressamente concordou com parte das glosas realizadas.

Cabe ainda ressaltar que a recorrente fundamentou as suas alegações no art. 142 do CTN, que dispõe sobre os requisitos do lançamento do crédito tributário, matéria estranha aos autos, que, inequivocamente, trata de pedido ressarcimento de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, utilizado na compensação de débitos da própria contribuinte.

Por essas razões, rejeita-se a presente preliminar de nulidade suscitada pela recorrente.

2) DA ANÁLISE DAS QUESTÕES DE MÉRITO.

No mérito, a controvérsia remanescente cinge-se a glosa dos créditos calculados sobre (i) aquisições de insumos com alíquota zero, (ii) revendas de milho adquirido com suspensão e (iii) despesas com fretes.

2.1 Da Glosa Relativa às Aquisições com Alíquota Zero (Glosa 2 - AZ)

Segundo a fiscalização, por expressa vedação legal (10.637/2002, art. 3º, 2º, II), foram glosados os créditos calculados sobre o preço das aquisições de bens para revenda ou utilizados como insumos de produção, tributadas na etapa anterior com a alíquota zero.

A recorrente não contestou o mérito da glosa dos créditos básicos da contribuição em apreço, o que significa que ela, tacitamente, concordou que as aquisições de bens submetidas à tributação pela alíquota zero não permitem a apropriação de crédito básico assegurado ao regime não cumulativo da contribuição.

A discordância da recorrente limitou-se apenas a glosa integral dos créditos básicos calculados sobre as aquisições de arroz, farinha, farinha de trigo e trigo. Para recorrente, tais produtos foram utilizados como insumos na produção de mercadorias de origem animal ou vegetal destinadas à alimentação humana ou animal, logo tinha direito de deduzir a parcela do crédito presumido agroindustrial, equivalente a 35% da alíquota do crédito básico, conforme previsto no art. 8º, § 3º, III, da Lei 10.925/2004.

Este Colegiado, em reiterados julgamentos, tem reconhecido, de ofício, o direito ao crédito presumido agroindustrial nos casos em que há glosa integral dos créditos básicos apropriados, por estabelecimento agroindustrial, sobre o valor de aquisição de insumos de origem animal e vegetal, especificados no art. 8º, § 3º, da Lei 10.925/2004, adquiridos sem tributação, se demonstrado, nos autos, que (i) a aquisição foi feita das pessoas mencionadas no *caput* e § 1º do citado art. 8º, e (ii) que o produto agropecuário foi utilizado como insumo de produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal.

Nos presentes autos não foi acostado qualquer prova que demonstrasse que os produtos tributados à alíquota zero foram utilizados como insumos de produção das mercadorias de origem animal ou vegetal destinados à alimentação humana ou animal, especificadas no *caput* do art. 8º da Lei 10.925/2004. Aliás, a recorrente sequer informou qual a mercadoria fora produzida com os referidos produtos, condição indispensável para o reconhecimento do crédito presumido em apreço.

E não se pode olvidar, que essa comprovação era imprescindível, tendo em conta que os produtos adquiridos pela recorrente eram todos eles semi-industrializados (por exemplo, arroz semibranqueado ou branqueado, mesmo polido ou brunido), ou já industrializados (por exemplo, farinhas de milho, descritas como fubá de milho e refinazil

pelletizado, farelado e ensacado). Na produção de que mercadorias tais produtos foram utilizados? A resposta a essa indagação revela-se imprescindível para o reconhecimento do valor do crédito presumido pleiteado, porém, nos autos, não há elementos que para obtê-la.

Além disso, caso admitido pelo Colegiado o direito ao crédito presumido pleiteado, o que se admite apenas para fim argumentação, ao menos o valor das aquisições do trigo importado da Argentina e dos Estados Unidos, necessariamente, devem ser excluído da base de cálculo do crédito presumido agroindustrial requerido, posto que, nos termos do art. 8º, § 2º, da Lei 10.925/2004, o referido benefício fiscal restringe-se apenas “aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País”.

Com base nessas considerações, deve ser mantida a glosa integral dos créditos básicos da contribuição apurados sobre o preço de aquisição dos mencionados bens.

2.2 Da Glosa Relativa às Revendas de Milho Adquirido Com Suspensão (Glosa 5 - SUS)

Nos itens 66 do Relatório de Auditoria Fiscal, a seguir transcritos, a fiscalização prestou as seguintes informações relevantes para o deslinde da controvérsia:

66. A contribuinte, no ano de 2008, adquiriu, para revenda, milho em grãos (código de item 467.499), assumindo, assim, a condição de cerealista.

[...]

*67. Até 2005, a BUNGE industrializava parte do milho adquirido em fábricas de ração, sendo que o milho em grãos era um dos insumos utilizados. Entretanto, após o encerramento das operações daquelas filiais (fábricas de ração), todo o milho adquirido pela BUNGE passou a ter a finalidade exclusiva de **revenda**, tanto no mercado interno quanto para exportações.*

Ainda segunda a fiscalização, a recorrente, na condição de cerealista, adquiriu e revendeu o milho em grãos com suspensão do pagamento da contribuição, era-lhe vedado o aproveitamento do crédito presumido agroindustrial calculado sobre o valor de aquisição do referido produto e eventual crédito apropriado deveria ser estornado, por força do disposto no art. 8º, § 4º, II, da Lei 10.925/2004.

Intimada pela fiscalização a comprovar o estorno de tais créditos, a recorrente prestou a seguinte informação, *in verbis*:

4 - Vendas com suspensão

A Bunge Alimentos S.A. efetua os estornos dos créditos quando os grãos são exportados ou vendidos no mercado interno com suspensão. Anexa às planilhas referente a soja, trigo, canola e arroz. Em relação ao milho, a empresa não tem controle dos possíveis estornos, porque entende que as quantidades de milho adquiridas de pessoas físicas e de órgãos do governo federal, sem crédito de PIS/Cofins, são superiores às quantidades vendidas no mercado interno com suspensão. Acrescenta-se ainda que grande parte das aquisições de milho são realizadas com fim específico de exportação ou seja sem direito ao crédito.

Com base nessa resposta, resta esclarecido que, segundo o critério adotado pela recorrente, como a quantidade de milho revendido com suspensão foi inferior a quantidade

do produto adquirido sem crédito (aquisições de pessoas físicas e CONAB), logo ela não estava obrigada a fazer o estorno. No entendimento da recorrente, somente se as aquisições do produto sem crédito fossem inferiores às revendas com suspensão era que o estorno do crédito deveria ser realizado, o que não ocorreu em nenhum trimestre do ano de 2008.

Assim, o que a recorrente fez para verificar a necessidade ou não de estorno de crédito, foi atribuir, primeiramente, todo milho vendido com suspensão às aquisições sem crédito. Apenas se esta quantidade não fosse suficiente para “cobrir” as saídas com suspensão era que haveria a necessidade de estorno do crédito.

Entretanto, segundo a fiscalização:

As aquisições, embora feitas de diferentes formas, de PF ou PJ, e estas tributadas, com suspensão ou com FEX, não vinculam a utilização do grão para um tipo de saída específica. Assim, não é possível afirmar, como quer a empresa, que todo grão comprado de pessoa física, sem crédito, é o milho vendido com suspensão, o que dispensaria a necessidade de estorno do crédito, uma vez que não teria havido a tomada de crédito na aquisição; de outro lado, também não seria possível afirmar, por exemplo, que todo grão vendido com suspensão teria advindo das aquisições junto a PJ, com tomada de crédito, o que acarretaria a necessidade de estorno dos créditos correspondentes à quantidade saída com suspensão.

Assim, tendo em vista que não era possível vincular entradas e saídas, ante a inexistência de método de controle de apropriação direta, e que o critério adotado pela recorrente era-lhe extremamente favorável, a fiscalização adotou, para fim de rateio do valor do crédito a ser estornado vinculado à venda com suspensão, o percentual da proporção mensal, determinado mediante a divisão das quantidades das saídas com suspensão pelas saídas totais (excluídas, quando existentes, as exportações com fim específico de exportação - FEX). E o valor do crédito a ser estornado determinado mediante a aplicação do percentual da proporção mensal sobre a base de cálculo total dos créditos decorrentes das aquisições de milho de pessoa jurídica (com ou sem crédito).

O critério adotado pela fiscalização não tem amparo legal. No caso de inexistência de método de apropriação direta, há previsão legal de rateio de custos, despesas e encargos comuns proporcional entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, nos termos do art. 3º, § 8º, II, da Lei 10.833/2003, a seguir transcrito:

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

[...]

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

[...] (grifos nãooriginais)

Além da inexistência de amparo legal, o critério adotado pela fiscalização revela-se irrazoável, pois utiliza como base cálculo de rateio apenas os valores das aquisições de milho de pessoa jurídica (com ou sem crédito), e que, portanto, não são comuns às aquisições de pessoas físicas (aquisições sem crédito). Assim, a adoção desse critério implica no rateio das operações com crédito entre as saídas tributadas e as saída com suspensão, o que implica estorno de parcela de crédito de parte das operações com tributação, para as quais há previsão de manutenção do crédito.

O critério adotado pela fiscalização seria razoável se as saídas com suspensão (sem direito a crédito) fossem superiores às aquisições das pessoas físicas (sem crédito). Neste caso, o percentual de rateio do valor do crédito a ser estornado seria obtido mediante a divisão entre as quantidades da diferença das saídas a maior com suspensão (em relação as quantidades adquiridas de pessoas físicas) pelo somatório das quantidades da diferença das saídas a maior com suspensão mais as saídas tributadas (excluídas, quando existentes, as exportações com fim específico de exportação - FEX). Nesta hipótese, as aquisições de milho das pessoas jurídicas parte seriam revendidos com tributação e outra parte com suspensão (a referida diferença), daí a necessidade do rateio, que deve ser utilizado somente quando há uma base comum a ser apropriada entre os diferentes itens.

No caso, como as saídas com suspensão foram menores do que as aquisições de pessoas físicas (sem crédito), o critério adotado pela recorrente revela-se mais adequado, portanto, deve ser restabelecido o valor crédito glosado.

2.3 Da Glosa Vinculada aos Gastos com Frete.

A fiscalização procedeu a glosa de créditos calculados sobre diversos tipos de despesas com fretes. Aqui serão analisadas apenas as glosas contestadas pela recorrente.

Porém, previamente a análise das glosas controvertidas, entende-se oportuno apresentar uma breve digressão a respeito do fundamento jurídico do direito de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins sobre os variadas formas como se efetivam os gastos com a prestação de serviços de transporte a pessoas jurídicas que desenvolvem atividades comercial e industrial ou de produção.

Em consonância com a legislação vigente, há fundamento jurídico para a apropriação de créditos sobre o valor do frete apropriado contabilmente sob a forma de custo de aquisição, custo de produção e despesa de venda, conforme demonstrado a seguir.

No âmbito da atividade comercial (revenda de bens), embora não exista expressa previsão legal, a partir da interpretação combinada do art. 3º, I e § 1º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003¹, com o art. 289 do Decreto 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999 - RIR/1999), é possível extrair o fundamento jurídico para a apropriação dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados sobre o valor dos gastos com

¹ Por haver simetria entre os textos dos referidos diplomas legais, aqui será reproduzido apenas os preceitos da Lei 10.833/2003, por ser mais completa e, em relação aos dispositivos específicos, haver remissão expressa no seu art. 15 de que eles também se aplicam à Contribuição para o PIS/Pasep disciplinada na Lei 10.637/2002.

os serviços de transporte de bens para revenda, conforme se infere dos trechos relevantes dos referidos preceitos normativos, a seguir transcritos:

Lei 10.833/2003:

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

I - bens adquiridos para revenda, [...];

[...]

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

[...] (grifos não originais)

RIR/1999:

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

[...] (grifos não originais)

Com base no teor dos referidos preceitos legais, pode-se afirmar que o valor do frete, relativo ao transporte de bens para revenda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições. Assim, somente se o custo de aquisição dos bens para revenda propiciar a apropriação dos referidos créditos, o valor do frete no transporte dos correspondentes bens, sob a forma de custo de aquisição, também integrará a base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Em contraposição, se sobre o valor do custo de aquisição dos bens para revenda não for permitida a dedução dos créditos das citadas contribuições (bens adquiridos de pessoas físicas ou com fim específico de exportação, por exemplo), por ausência de base cálculo, também sobre o valor do frete integrante do custo de aquisição desses bens não é permitida a apropriação dos citados créditos. Neste caso, apropriação de créditos sobre o valor do frete somente seria permitida se houvesse expressa previsão legal que autorizasse a dedução de créditos sobre o valor do frete na operação de compra de bens para revenda, o que, sabidamente, não existe.

Em relação à atividade industrial, embora também não haja expressa previsão legal, a partir da interpretação combinada do art. 3º, II e § 1º, I, das Leis 10.637/2002 e

10.833/2003, com o art. 290 do RIR/1999, é possível extrair o fundamento jurídico para a apropriação dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre o valor do frete relativo ao serviço de transporte: a) de bens de produção (matérias-primas, produtos intermediários e material e embalagem) a serem utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e b) bens em fase de produção ou fabricação (produtos em fabricação) entre estabelecimentos fabris do contribuinte ou não. Senão, veja a redação dos trechos relevantes dos citados preceitos legais, *in verbis*:

Lei 10.833/2003:

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, [...];

[...]

[...]

*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei **sobre o valor:***

*I - **dos itens mencionados nos incisos I e II do caput**, adquiridos no mês;*

[...] (grifos não originais)

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, §1º):

*I - **o custo de aquisição de matérias-primas** e quaisquer outros bens ou **serviços aplicados ou consumidos na produção**, observado o disposto no artigo anterior;*

[...] (grifos não originais)

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições, enquanto que o valor do frete referente ao transporte dos bens em produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Com a ressalva de que, pela razões anteriormente aduzidas, há direito de direito de apropriação de crédito sobre o valor do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas

ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, durante o ciclo de produção ou fabricação, certamente haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Assim, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

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

[...]

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

[...]

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

[...]

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês;

[...] (grifos não originais)

Cabe ainda ressaltar que, em todas as hipóteses de creditamento, o direito de apropriação dos referidos créditos está condicionado ao atendimento das condições instituídas no art. 3º, § 3º, da Lei 10.637/2002, a seguir transcrito:

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

[...]

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

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

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

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

Dessa forma, somente o valor do gasto com frete incorrido no mês (regime de competência), pago ou creditado a pessoa jurídica domiciliada no País, gera direito à apropriação de créditos das referidas contribuições.

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10;637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);

b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10;637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);

c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10;637/2002); e

d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado pelo vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

De outra parte, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferência dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.

Será com base nesse entendimento que serão analisadas as glosas dos créditos apropriados sobre gastos com fretes objeto da presente controvérsia.

De acordo com o citado Relatório da Auditoria Fiscal, a glosa dos créditos calculados sobre os gastos com fretes foram motivadas por falta de comprovação, vinculação e amparo legal, conforme explicitado no item 150, a seguir transcrito:

150. Em linhas gerais, as glosas dos fretes podem ser de três grupos:

a) Falta de comprovação (glosa 7.1) – nos casos da não apresentação de cópia de documento intimado;

b) Falta de vinculação (glosa 7.2) – nos casos em que não foi feita a vinculação do frete com a operação correspondente (ou nos casos em que a vinculação foi deficiente)

c) Vinculação a operações sem direito a crédito (glosas 7.3 a 7.11) – nos casos em que foi feita vinculação considerada válida pela fiscalização, mas a operações que não dão direito ao crédito para os fretes;

d) Vinculação a operações objeto de outras glosas (glosas 7.12 e 7.13) – nos casos em que foi feita vinculação considerada válida pela fiscalização, mas a operações que foram objeto das glosas SUS (ver itens 66/95) e AZ (ver itens 42/51).

A seguir serão analisados apenas as glosas relativas aos gastos com fretes contestados pela interessada no recurso em apreço.

Glosa 7.2 – Fretes – Falta de Vinculação a Operações; Glosa 7.3 – Fretes internos em importações (após desembaraço); Glosa 7.4 – Fretes relativos a bens adquiridos com FEX; Glosa 7.5 – Fretes em devoluções Glosa; 7.6 – Fretes em transferências; Glosa 7.7 – Fretes em remessas para armazéns gerais; Glosa 7.8 – Fretes em compras de PF para revenda Glosa; Glosa 7.11 – Fretes em outras operações sem crédito; Glosa 7.12 – Fretes vinculados a registros atingidos pela Glosa 5 (aquisições com suspensão); e Glosa 7.13 – Fretes vinculados a registros atingidos pela Glosa 2 (aquisições com alíquota zero).

2.3.1 Glosa por falta de vinculação a operações (Glosa 7.2).

Segundo a fiscalização, a confirmação dos créditos relativos a despesas com fretes dependia da comprovação, de maneira inequívoca, que eles referem-se a operações de transporte de mercadorias ou insumos, para as quais são permitidas a dedução de crédito. Assim, operações que não geram crédito também não asseguram a apropriação de crédito sobre os correspondentes gastos com os fretes. Com base nesse entendimento, tal verificação era primordial para fim de confirmação do direito ao crédito sobre os gastos com fretes. E para que ela pudesse ser feita, era necessário que a recorrente tivesse feito a vinculação entre cada dos gastos com fretes para os quais apropriou créditos com as operações (entradas ou saídas) a que se referem a operação de transporte.

No entanto, embora intimada a proceder tal vinculação, a recorrente não atendeu tal exigência, conforme se infere dos excertos a seguir transcritos, extraídos do citado Relatório:

160. Para cada um dos anos intimados (2008 e 2009), foram apresentados dois arquivos:

a) Conhecimentos_Com_Crédito_Sem_Vinculação_2008.xlsx (contendo 114.239 registros); e

b) Novas_Vinculações_2008.xlsx (contendo 203.968 registros).

161. Apesar da alegação de ter efetuado a vinculação dos registros objeto das retificações [2] e [7], percebe-se, pelo

próprio nome do primeiro arquivo e pela explicação do teor do mesmo, que para os registros ali incluídos não foi efetuada qualquer vinculação. Pelo contrário, a geração desse arquivo apenas confirma a inexistência da vinculação dos registros nele incluídos. Em virtude disso, tais registros estão entre os atingidos por esta glosa (FR-2 – Falta de Vinculação).

162. Já em relação ao segundo arquivo (Novas_Vinculações...), esta fiscalização verificou diversas inconsistências, que impediram que fosse levado em consideração, a saber:

a) Dos 203.968 fretes contidos nesse arquivo, a empresa vincula 24.259 deles a notas fiscais do ano de 2007. São fretes de todos os meses de 2008, de janeiro a dezembro. Não consideramos razoável a vinculação de fretes de todos os meses do ano 2008 a operações (entradas e saídas) ocorridas em 2007, ainda que, casualmente, isso pudesse ocorrer próximo à virada de um ano para o outro;

b) No caso dos demais 179.709 fretes, que foram vinculados a notas fiscais de 2008, os números de registro informados como sendo os das notas fiscais não foram sequer encontrados no arquivo LRES em 151.430 casos;

c) Dos remanescentes 28.279 fretes (vinculados a notas de 2008 e com as mesmas encontradas no LRES), em 26.873 casos a nota fiscal já possuía informação de frete a ela vinculado. A nova informação apenas reforça o fato de a informação ser inconsistente (no arquivo original LRES constava um frete vinculado e no arquivo Novas_Vinculações... é fornecida vinculação a outro frete), não acrescentando informação nova, que pudesse afastar a glosa de falta de vinculação.

Por todas as inconsistências listadas, a fiscalização não aceitou as vinculações pretendidas pelo arquivo Novas_Vinculações_2008.xlsx, incluindo ou mantendo todos os seus registros na presente glosa (FR-2 – Falta de Vinculação).

163. Os registros atingidos por esta glosa encontram-se, ainda, identificados no Demonstrativo de Glosas – Fretes.txt (registros com valor “1” coluna Gl2).

Em suma, verifica-se que as glosas em apreço foram realizadas com base nos seguintes motivos: a) fretes informados sem nota fiscal vinculada; b) fretes cuja nota fiscal vinculada era do ano de 2007; c) fretes cuja nota fiscal vinculada não constava no LRES; e d) fretes cuja nota fiscal vinculada já possuía informação de frete a ela vinculada.

E os registros das operações glosadas foram explicitados no “Demonstrativo de Glosas”, em que cada uma das linhas refere-se a um determinado lançamento (operação de frete), bem como as colunas que identificam cada uma das glosas efetuadas, assim a coluna identificada com o termo “Gl1” se refere à glosa 7.1, a coluna “Gl2” à glosa 7.2, e assim sucessivamente até a coluna “Gl13” relativa à glosa 7.13. Assim, para identificar o motivo da glosa de um determinado lançamento, basta observar qual das colunas relativas às glosas contém o número 1, as demais colunas, que não motivaram a glosa, possuem o número zero. A título exemplificativo, destaco o primeiro lançamento deste Demonstrativo, que trata de um serviço de frete no montante de R\$ 268,00, que foi glosado em razão da Falta de vinculação a operações, pois consta o número 1, na coluna “Gl2”.

Assim, fica demonstrada a improcedência da alegação da recorrente de que houve cerceamento do direito de defesa, porque a fiscalização não havia separado os 4 motivos utilizados para composição do valor glosado.

Em relação aos documentos comprobatórios mencionados pela recorrente, ao compulsar os autos, não constada a existência de documentos, relativos a esta glosa, juntados pela contribuinte.

E conforme anteriormente demonstrado, a dedução do crédito calculado sobre o valor do frete depende do tipo operação transporte e da forma como custeada, bem como da natureza dos bens transportados (bens de revenda, insumos etc.).

Na falta da comprovação dessa condição, deve ser mantida integralmente a glosa em destaque.

2.3.2 Da glosa relativa ao frete interno (Glosa 7.3).

Segundo a fiscalização, no regime não cumulativo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, por força do disposto no art. 3º, § 3º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, somente os bens adquiridos no País geram crédito das referidas contribuições. De outra parte, não há previsão de apropriação de créditos sobre o custo da mercadoria adquirida de pessoa jurídica não domiciliada no país, aí incluído os gastos com frete no transporte da mercadoria importada, ocorrido no País, após o desembaraço aduaneiro (o denominado, frete interno), ainda que pago a pessoa jurídica domiciliada no País. A fiscalização esclareceu ainda que os “créditos objeto desta glosa não se confundem, porém, com aqueles previstos na Lei nº 10.865/04 (créditos na importação).”

De outra parte, a recorrente alegou que, se prestado por pessoa jurídica domiciliada no País, o referido preceito legal assegurava o direito de apropriação de crédito sobre os gastos com o transporte interno (frete interno) de mercadoria importada. Além disso, asseverou a recorrente que merecia destaque “o próprio direito a tomada de crédito das mercadorias importadas da Lei nº 10.865/04, a reforçar o entendimento defendido pela ora Recorrente no sentido de que o legislador pretendeu desonerar as importações a fim de incrementar a produção nacional.”

A razão está com a fiscalização, pois, em conformidade com o disposto no art. 3º, § 3º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o direito à dedução do crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, em regra, é assegurado à operação de aquisição do bem para revenda ou utilizado como insumo de produção ou fabricação, quando adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, bem como em relação aos custos e despesas incorridos pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no País, expressamente designados no referido preceito legal.

Em relação aos bens para revenda ou utilizados como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, adquiridos de pessoas não domiciliadas no País, excepcionalmente, é assegurado o direito de desconto de crédito das referidas contribuições somente em relação aos bens importados sujeitos ao pagamento da Cofins-Importação e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, porém, valor a ser deduzido, fica limitado ao valor das contribuições efetivamente pagas na importação dos respectivos bens, calculadas sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, segundo dispõe o art. 15, I e II, e §§ 1º e 3º, da Lei 10.685/2004, vigente na data dos fatos, a seguir transcritos:

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

[...]

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

[...]

§ 3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

[...] (grifos não originais)

Assim, os gastos com frete interno relativos ao transporte de bens destinados à revenda ou utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ainda que pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, não geram direito a crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, pois sobre tais gastos não há pagamento da Cofins-Importação e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, por não integrarem a base de cálculo destas contribuições, nem se enquadrarem nas demais hipóteses de dedução de crédito previstas nos incisos III a XI do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

A recorrente alegou que tanto a aquisição de bens como do frete tratavam-se de operações distintas, desvinculadas entre si para tomada de crédito das contribuições, ao contrário do que pretendeu a fiscalização. Apenas para argumentar, asseverou a recorrente, que “mesmo que a aquisição de bens não fosse tributada, não gerando crédito ao adquirente, tal situação não poderia influenciar ou impedir o crédito do serviço de frete”.

Não procede a alegação, pois, embora distintas as operações, não há previsão legal, isoladamente, para apropriação de crédito sobre os gastos com frete na operação de aquisição de bens de revenda ou insumos adquiridos no mercado interno ou importados, ou seja, em hipóteses, não há previsão de apropriação de crédito sobre o frete na operação de compra, diferentemente do frete da na operação de venda, desde que o ônus tenha sido suportado pelo vendedor.

Assim, tais gastos somente geram crédito quando integrantes do custo de aquisição dos bens de venda ou dos insumos. Em outros termos, somente indiretamente, quando agregados ao custo de aquisição, tais gastos possibilitam geração de crédito das referidas contribuições.

No caso, como não há previsão de apropriação de crédito sobre o custo de aquisição do bem importado, mas apenas da contribuição paga na operação de importação, indubitavelmente, não há possibilidade, sequer indiretamente, de apropriação de créditos sobre o valor do frete interno. E tal conclusão, diferentemente do alegado pela recorrente, está em consonância com disposto nos arts. 289 e 290 do RIR/1999.

Por essas razões, deve ser mantida integralmente a glosa em questão.

2.3.3 Da glosa vinculada às aquisições com fim específico de exportação (Glosa 7.4).

Os créditos glosados referem-se a despesas com fretes na operação transporte de mercadorias adquiridas pela recorrente com fim específico de exportação (FEX).

De acordo com o disposto no art. 6º, § 4º, combinado com o disposto no art. 15, III, da Lei 10.833/2003, há expressa vedação à apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins vinculados a receita de exportação auferida na operação com fim específico de exportação. Para facilitar a compreensão, seguem transcritos os citados preceitos legais:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

[...]

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

[...]

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

[...]

*§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, **ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.***

[...]

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei;

[...]. (grifos não originais)

A razão dessa vedação é óbvia: evitar a apropriação de crédito em duplicidade, ou seja, que apropriação dos créditos seja feito tanto pela pessoa jurídica vendedora quanto pela pessoa jurídica compradora e exportadora.

A recorrente alegou que era possível a apropriação de crédito sobre os gastos com frete vinculados a tais operações, sob argumento de que “tais despesas de frete são relativas a mercadorias para formação de lote-revenda, no caso para exportação, conforme disposto no inciso I c/c inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003.” Segundo a recorrente as referidas remessas para formação de lote de exportação não poderiam ser tratadas como aquisições de mercadorias com fim de exportação por empresa comercial exportadora, porque ela “adquiriu mercadoria na condição FOB e pagou pelo frete, para entrega em seus armazéns/silos, e posteriormente remetidos ao estabelecimento portuário, posto que a formação de lote já a própria operacionalização da exportação.”

A alegação da recorrente não procede, porque há expressa vedação à empresa comercial exportadora de apurar créditos sobre os custos/despesas vinculados à operação de aquisição de mercadoria com fim específico exportação, o que, certamente, inclui os custos/despesas com a operação de transporte da mercadoria, independentemente, desta ter sido feita diretamente para embarque de exportação, ou para depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, para a formação de lote. No caso, se a norma não previu nenhuma exceção, indubitavelmente, não cabe ao intérprete criá-la, especialmente, em sede de concessão de crédito de tributo, matéria da reserva estrita lei.

Também não procede a alegação da recorrente de que a Instrução Normativa SRF 379/2003, em seu art 1º, § 2º, extrapolara as disposições legais correspondentes, ao dispor que era vedado à empresa comercial exportadora apurar crédito sobre custo de aquisição das mercadorias adquiridas com fim específico de exportação, posto que tal preceito normativo simplesmente reproduziu o teor do art. 6º, § 4º, da Lei 10.833/2003, anteriormente transcrito.

Também não se aplica ao caso em tela, o entendimento esposado na Acórdão nº 07-12164, de 29 de fevereiro de 2008, prolatado pela DRJ Florianópolis, relativo aos “valores das despesas efetuadas com fretes contratados, ainda que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país para as transferências de mercadorias (produtos acabados) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.”

Com base nessas considerações, mantém-se a glosa integral dos créditos apropriados sobre o valor dos gastos com frete vinculados às operações de venda com fim específico de exportação.

2.3.4 Da glosa vinculada às operações de devolução (Glosa 7.5).

Segundo a fiscalização, a presente glosa refere-se a créditos calculados sobre despesas com frete no transporte de mercadorias devolvidas tanto nas operações de devolução de compras quanto nas operações de devolução de vendas.

Em relação à operação de devolução de venda, há permissão apenas para o estorno do valor do débito da contribuição calculado sobre o valor da receita da venda do bem devolvido, conforme se extrai do disposto no art. 3º, VIII, e § 1º, IV, da Lei 10.833/2003, a seguir transcrito:

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

[...]

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

[...]

*§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei **sobre o valor**:*

[...]

*IV - **dos bens mencionados no inciso VIII do caput**, devolvidos no mês.*

[...] (grifos não originais)

Já no que tange à operação de devolução de compra, não há previsão legal de apropriação de crédito, mas determinação para o estorno do valor do crédito calculado sobre custo de aquisição do bem devolvido.

Assim, independentemente do tipo de operação de devolução, não existe amparo legal para a apropriação de crédito da contribuição calculado sobre os gastos com frete no transporte de bens devolvidos tanto nas operações de devolução de vendas² quanto nas operações de devolução de compras.

A recorrente alegou que o transporte da mercadoria, que havia sido destinado à venda/adquirida e foi devolvida, era uma despesa suportada pela vendedora/compradora da mercadoria, que preenchia os requisitos para dedução do crédito previsto no art. 3º, II e IX, das Leis 10.637/ 2002 e 10.833/2003.

Essa alegação não procede, porque nenhum dos dois incisos do citado art. 3º amparam o direito de apropriação do crédito em questão. Conforme anteriormente demonstrado, somente o valor do frete vinculado à operação de venda, se suportado pelo

² Cabe esclarecer que nas assentadas anteriores, com base na análise isolada do art. 3º, VIII, da Lei 10.637/2002, este Relator apresentou entendimento de que, em relação à operação de devolução de venda, era assegurado o direito de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete no transporte dos bens devolvidos. Porém, após análise combinada do disposto no inciso VIII com o disposto no § 1º, IV, ambos do art. 3º da Lei 10.637/2002, este Relator rever o o entendimento anterior e passa a admitir que também em relação à operação de devolução de venda também não existe amparo legal para apropriação de crédito sobre o valor da despesa com frete relativa a esta operação.

vendedor, e aquele relacionado à aquisição de bens para revenda ou utilizados como insumo, podem originar crédito das referidas contribuições. Sabidamente, o referido artigo definiu de forma taxativa as hipóteses de creditamento e não de forma exemplificativa, como dar a entender a recorrente.

No caso, ainda que o serviço de transporte tivesse sido prestado por transportadores contratados pelas filiais da recorrente, que se dedicam ao ramo de transporte, conforme alegado, mas não provado pela recorrente, essa circunstância, indubitavelmente, em nada altera a falta de previsão legal para o creditamento em questão.

Assim, como não há previsão legal para a apropriação de crédito sobre o valor do frete nas operações de devolução de compra e devolução de venda, deve ser integralmente mantida a glosa dos créditos apurados sobre o valor de tais operações.

2.3.5 Da glosa vinculada às operações de transferências (Glosa 7.6).

De acordo com o citado Relatório de Auditoria Fiscal, a presente glosa compreende os créditos calculados sobre as despesas com fretes nas transferências (i) de insumos (matéria prima ou produto em elaboração) entre estabelecimentos industriais, para produção, e (ii) de produtos acabados entre filiais, para depósito ou armazenagem.

A recorrente alegou que fazia jus ao crédito sobre o valor do frete nas transferências dos produtos acabados, dos insumos e dos produtos em elaboração, já que tais operações fazia parte do processo de venda, apenas diferindo da venda direta ao destinatário final pela passagem da mercadoria pela filial receptora, e de produção. Tal situação não descaracteriza o processo de venda nem de produção como um todo, posto que no primeiro caso equivale ao custo de transporte a venda direta.

O deslinde da questão envolve a análise do tipo gasto com transporte que permite apropriação de crédito. E com base no entendimento anteriormente esposado, geram de direito a créditos da contribuição os gastos com frete no transporte (i) de bens utilizados como insumos de industrialização de produtos destinados à venda e dos produtos em elaboração, nas transferências entre os estabelecimentos industriais da própria pessoa jurídica; e b) dos produtos acabados na operação de venda.

Por outro lado, não geram direito a crédito os gastos com o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos industriais e os estabelecimentos distribuidores/vendedores da pessoa jurídica, ou entre estes últimos, por não configurar transferência de bens a ser utilizado como insumo nem operação de venda, mas mera operação de transferência dos produtos acabados, com intuito de facilitar a comercialização e a logística de entrega aos futuros compradores. Assim, se essa operação de transferência de produtos acabados não faz parte da operação de venda, logicamente, ela pode ser equiparada à operação de transporte da venda direta ao destinatário final, conforme alegado pela recorrente. Logo, em relação ao valor do frete dessa operação transferência, por falta de previsão legal, o crédito não é permitido.

Com base nessas considerações, deve ser restabelecido o crédito calculado sobre o valor do frete nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais de insumos (matéria prima ou produto em elaboração) para produção.

2.3.6 Da glosa vinculada às operações de remessas para depósito fechado ou armazém geral (Glosa 7.7).

De com o Relatório de Auditoria Fiscal, esta glosa refere-se a créditos calculados sobre valor das despesas com fretes nas operações de remessas de mercadorias para armazém geral ou depósito fechado.

Pelas mesmas razões anteriormente aduzidas, também deve ser mantida a glosa dos créditos calculados sobre os gastos com fretes nas operações de remessas de produtos acabados ou mercadorias para depósito fechado ou armazém geral, porque, indubitavelmente, tais operações também não se enquadram como serviço de transporte utilizado como insumo de industrialização nem como operação de venda. E somente essas operações asseguram a apropriação dos referidos créditos, conforme anteriormente demonstrado.

O enunciado da ementa do acórdão nº 3803-03.154, não ampara a pretensão da recorrente, pois ela trata da possibilidade de creditamento sobre despesas de armazenagem, embora tenha feito menção a “frete durante a venda”. A leitura do excerto, a seguir transcrito, extraído do voto condutor julgado, não deixa qualquer dúvida de que apenas as despesas com frete nas operações de venda possibilitam o crédito da contribuição:

Além disso, as despesas de deslocamentos da carga nas operações de venda encontram amparo no dispositivo legal acima identificado, pois se trata de despesas com fretes que, uma vez suportadas pela pessoa jurídica e tendo sido objeto de tributação pelas contribuições, dão direito ao creditamento.
(grifos não originais)

Com base nessas considerações, deve mantida integralmente a glosa dos referidos créditos.

2.3.7 Da glosa vinculada às aquisições de pessoas físicas de bens para revenda (Glosa 7.8).

Segundo a fiscalização, se não há direito a créditos nas aquisições de mercadorias para revenda, feitas de produtor pessoa física, logo não havia que se falar em créditos relativos aos fretes relacionados a essas aquisições, visto que os mesmos constituem-se em parte do custo de aquisição das mercadorias compradas.

A fiscalização procedeu com acerto. Os bens adquiridos para revenda de pessoas físicas não asseguram direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, segundo determina o art. 3º, § 3º, I, da 10.637/2002, a seguir transcrito:

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

I - bens adquiridos para revenda, [...];

[...]

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

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

[...] (grifos não originais)

Dessa forma, se os gastos com frete vinculados ao transporte de bens adquiridos para revenda admitem apropriação de crédito somente sob forma de custos agregados aos referidos bens, conforme anteriormente demonstrado, como não há direito a apropriação de crédito sobre aquisição de produtos adquiridos para revenda de pessoas físicas, por conseguinte, também não existe permissão para dedução de créditos sobre os gastos de frete com transporte de tais bens.

A recorrente alegou que o fato de o fornecedor da mercadoria ter sido uma pessoa física, em tese, não desqualificava o serviço adquirido de terceiro pessoa jurídica, conforme entendimento esposado no acórdão nº 07-14.350, de 17 de Outubro de 2008, da DRJ Florianópolis, e no acórdão nº 3803-03.154, da extinta 3ª Turma Especial da Terceira Seção deste Conselho.

O entendimento da recorrente, bem como o manifestado nos referidos julgados, com a devida vênia, não reflete a correta interpretação dos preceitos legais que dispõe sobre a matéria e ainda conflita com entendimento aqui esposado, logo, não há como ser acatado.

Com base nessas considerações, mantém-se integralmente a glosa dos referidos créditos.

2.3.8 Da glosa vinculada às operações sem crédito (Glosa 7.11).

De com o Relatório de Auditoria Fiscal, neste subitem foram glosados os créditos calculados pela contribuinte sobre despesas com fretes, cuja vinculação apresentada remetia a notas fiscais relativas a outras entradas para as quais não houve cálculo de crédito da contribuição.

A recorrente alegou que não havia que se confundir ou vincular o crédito apropriado sobre o valor do serviço de frete com as aquisições com ou sem direito ao crédito, pois, cada qual obedecia a regramento estabelecido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, nos quais inexistia a vedação ou limitação imposta pela fiscalização.

Pelos mesmos fundamentos apresentados no item precedente, não procede a alegação, logo, deve ser mantida a glosa dos créditos em referência.

2.3.9 Da glosa vinculada às operações com suspensão (Glosa 7.12).

De com o Relatório de Auditoria Fiscal, neste subitem foram glosados os créditos calculados sobre fretes cuja vinculação apresentada remetia a notas fiscais de aquisição de milho e que “foram objeto da glosa 5 - SUS – Revendas de milho adquirido com suspensão.”

A recorrente alegou que não havia que se confundir ou vincular o crédito apropriado sobre o valor do serviço de frete com as aquisições com ou sem direito ao crédito, pois, cada qual obedecia a regramento estabelecido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, nos quais inexistia a vedação ou limitação imposta pela fiscalização.

Pelos mesmos fundamentos apresentados no item precedente, não procede a alegação, logo, deve ser mantida a glosa dos créditos em referência.

2.3.10 Da glosa vinculada às operações com suspensão (Glosa 7.13).

De com o Relatório de Auditoria Fiscal, neste subitem foram glosados créditos calculados pela contribuinte sobre fretes cuja vinculação apresentada remete a notas fiscais de aquisições que “foram objeto da glosa 2 - AZ - Aquisições com alíquota zero.”

A recorrente alegou que não havia que se confundir ou vincular o crédito apropriado sobre o valor do serviço de frete com as aquisições com ou sem direito ao crédito, pois, cada qual obedecia a regramento estabelecido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, nos quais inexistia a vedação ou limitação imposta pela fiscalização.

Pelos mesmos fundamentos apresentados no item precedente, não procede a alegação, logo, deve ser mantida a glosa dos créditos em referência.

3) Da Conclusão.

Por todo o exposto, vota-se por rejeitar a preliminares de nulidade do relatório de auditoria fiscal e do despacho decisório e, no mérito, pelo PROVIMENTO PARCIAL do recurso, para restabelecer o direito da recorrente à dedução (i) integral dos créditos relativos às vendas de milho adquirido com suspensão (glosa 5 - SUS) e (ii) à dedução parcial dos créditos calculados sobre o valor do frete relativo às operações de transferências entre estabelecimentos industriais de insumos (matéria prima ou produto em elaboração) para produção (Glosa 7.6).

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento