



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13984.000822/2005-29  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-007.166 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de agosto de 2020  
**Recorrente** VOSSKO DO BRASIL ALIMENTOS CONGELADOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2005

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. PRECEDENTE JUDICIAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, veio de encontro à posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do regimento interno deste Conselho, tem aplicação obrigatória.

EMBALAGENS DE TRANSPORTE. PRESERVAÇÃO DO PRODUTO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Nos casos em que a embalagem de transporte, destinada a preservar as características do produto durante a sua realização, é descartada ao final da operação, vale dizer, para os casos em que não podem ser reutilizadas em operações posteriores, o aproveitamento de crédito é possível. Com fundamento no Art. 3.º, da Lei 10.637/02, por configurar insumo, as embalagens do produto final são igualmente relevantes e essenciais.

ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITO.

A permissão de crédito das contribuições não cumulativas é sobre aquisição de energia elétrica consumida, logo os acessórios desta aquisição não geram direito ao crédito - menos ainda quando atrelados à mora.

FRETE E ARMAZENAGEM. CRÉDITO. TRIMESTRE DIVERSO. POSSIBILIDADE.

Segundo disposição expressa do §4.º do Art. 3.º das Leis 10.833/03 e 10.637/02, o crédito pode ser aproveitado nos meses subsequentes.

AQUISIÇÃO DE BENS ATIVÁVEIS. CRÉDITO. PROPORÇÃO DA DEPRECIACÃO.

Itens ativáveis deverão ter seus créditos limitados à depreciação, conforme previsão legal do inciso VI, Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e jurisprudência deste Conselho.

**MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIÇÃO. UTILIZAÇÃO EM ETAPAS DO PROCESSO PRODUTIVO.**

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação em relação às máquinas e aos equipamentos adquiridos e utilizados em etapas pertinentes e essenciais à fabricação de produtos destinados à venda.

**SERVIÇOS DE INSTALAÇÕES. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.**

Concede-se o direito ao crédito às despesas com instalações de máquinas e equipamentos do processo produtivo desde que o dispêndio não deva ser capitalizado ao valor do bem.

**PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CESSÃO ONEROSA DE CRÉDITOS DO ICMS COM ORIGEM EM EXPORTAÇÕES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - STF.**

O Supremo Tribunal Federal -STF no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 606.107, com repercussão geral reconhecida, definiu que os créditos de ICMS com origem em exportações transferidos a terceiros não compõem a base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS.

As decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal na sistemática da repercussão geral devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. Precedentes: Acórdão CSRF n.º 9303-006.616 e Acórdão n.º 3201003.570.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: 1 - Por unanimidade de votos, para: (a) – manter a glosa sobre os fretes e armazenagem; (b) – reverter as glosas sobre os dispêndios nas aquisições de bens, manutenções e instalações de ativo imobilizado proporcionalmente aos valores da depreciação para aqueles dispêndios que aumentam a vida útil dos bens do ativo imobilizado em um ano e, integralmente, àqueles dispêndios que não aumentam; (c) – excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins as parcelas referentes à cessão onerosa de créditos de ICMS adquiridos de terceiros; 2 – Por maioria de votos, para: (a) - reverter as glosas sobre as embalagens. Vencida no ponto a conselheira Mara Cristina Sifuentes que limitava o crédito somente às embalagens destinadas ao acondicionamento do produto fabricado; (b) – manter a glosa sobre os valores acrescidos às contas de energia elétrica, referente à Contribuição para o custeio da iluminação pública às contas de energia (Cosip) . Vencido no ponto o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima (Relator), que revertia a referida glosa. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Mara Cristina Sifuentes.

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Redatora Designada

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Hélcio Lafeta Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls.697 apresentado em face de decisão de primeira instância administrativa proferida no âmbito da DRJ/SC de fls. 666 que decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade de fls 607, nos moldes do despacho decisório de fls. 567.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório utilizado no Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos, matérias e trâmite dos autos:

“Trata o presente processo administrativo da verificação do cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep. apurados sob o regime da não-cumulatividade.

decorrentes das operações de exportação da contribuinte, acima qualificada, que ao final do 1º Trimestre do ano de 2005 remanesceram das deduções do valor da contribuição a recolher concernentes às demais operações realizadas no mercado interno. O montante dos referidos créditos foi compensado pela interessada por meio de Declarações de Compensação.

protocolizadas sob os números 13984.00821/2005-84, 13984.000822/2005-29 e

13984.000583/2005-15. Os mencionados processos administrativos foram reunidos no processo de n.º 13984.000822/2005-29 em virtude de os respectivos créditos possuírem a mesma origem.

Do Despacho Decisório Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Lages/SC pelo deferimento apenas parcial do crédito pleiteado e pela homologação das compensações até o limite do crédito reconhecido (Termo Fiscal e Despacho Decisório juntados aos autos), fazendo-o com base no não acatamento de certos valores incluídos pela contribuinte na base de cálculo apurada, conforme segue.

1. Bens Utilizados como insumo Relata, a autoridade fiscal, que se constatou, a partir de visita realizada nas • instalações industriais da contribuinte (conforme Termo de

Verificação Fiscal n.º 008/2009, às folhas 466 e 467), que os itens cujos custos foram incluídos pela interessada na base de cálculo dos créditos em questão a título de embalagens. são utilizados exclusivamente no acondicionamento dos produtos para fins de transporte e não têm por objetivo promover os mesmos. Lista os itens - quais sejam: caixas paletes, caixotes bins, cantoneiras, engradados, barricas, latas, tambores, plataformas sacos, fitas, cordas e outros - e acrescenta que os produtos exportados pela contribuinte são acondicionados em suas embalagens comerciais pelo importador, a exemplo das embalagens que aparecem no material publicitário da contribuinte (fl. 464). Conclui que não fazem parte, portanto, esses materiais dos insuetos cujas aquisições permitem a apuração de créditos da não-cumulatividade.

2. Despesas com Energia Elétrica Foram glosados dos valores informados no Dacon a título de despesa com energia elétrica os valores correspondentes à contribuição para o custeio da iluminação pública— COSIP. que por falta de previsão legal não se prestam à apuração de créditos da não- • cumulatividade.

3. Despesas de Armazenagem e Frete nas Operações de Venda Os valores das Notas Fiscais enumeradas abaixo, que montam em R\$ 7.790,00. foram glosados por corresponderem a serviços adquiridos em trimestre diverso daquele que ora se analisa.

EMITENTE	NF	EMISSION	ENTRADA	CFOP	VLRTOTAL
01 190 08470001-35	21	29/12/2004	03/01/2005	1352	1.160,00
05 935 533/0001-41	30	30/12/2004	03/01/2005	1352	1.130,00
06 935 53370001-41	29	29/12/2004	03/01/2006	1352	1.130,00
80 487 596/0001-24	211112	16/12/2004	03/01/2005	1352	1.130,00
80 487 596/0001-24	211190	27/12/2004	03/01/2006	1352	1.130,00
01 190 084/0001-36	20	22/12/2004	03/01/2006	1352	1.060,00
80 487 596/0001-24	211147	21/12/2004	03/01/2005	1352	1.050,00

4. Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado Conforme relata, a autoridade fiscal glosou, da relação apresentada pela contribuinte (fls. 229 a 232) valores referentes a encargos de depreciação de itens em relação aos quais, considerando as informações prestadas pela contribuinte e a natureza dos bens enumerados, não se pode ter certeza que se am utilizados diretamente na produção ou se faz, parte do conjunto de máquinas, equipamentos e benfeitorias que detêm participação indireta na produção. tais como: móveis e utensílios; equipamentos de informática e automação de escritórios: equipamentos de medição e gerenciamento das linhas de produção; contratação de serviços de consultoria e/ou assessoria. benfeitorias em prédios e unidades não relacionados com a produção; máquinas utilizadas na manutenção do parque fabril: equipamentos e instalações utilizados no tratamento de resíduos; equipamentos utilizados na movimentação de cargas e no transporte ou armazenagem de insuetos, produtos em elaboração e produtos acabados, que seguem:

DESCRIÇÃO - CÓDIGO DO BEM	Motivo da Glosa
Instalações maquinas (1754)	Contratação de serviços
Prestação de serviços na infraestrutura (1759)	Contratação de serviços
Empilhadeira Linde Mod T2013R (1752)	Movimentação de cargas
Empilhadeira Linde (1753)	Movimentação de cargas
Telas fixas mosquiteiros (1747)	Não relacionado à produção
Coleção Herval Mola (1748)	Não relacionado à produção
Antena Sky 60 cm completa/ decoder sky homson (1758)	Não relacionado à produção
Microcomputador Duron 1 3 hd20/ Memória 128 (1745)	Equipamento/Software de automação comercial
Parcela Contrato Prestação de serviços (1746)	Contratação de serviços
Execução de duas lagoas de decantação com dimensões 11x24x1,5 (175)	Tratamento de resíduos
Contentor 2 rodas (6contentores) (1750)	Tratamento de resíduos
SM 111 afiadora de facas dick 220v/60hz (1766)	Equipamento de manutenção industrial
Divisória Nosal (1762)	Móveis e utensílios
Persiana PHA (1764)	Móveis e utensílios
Armário fechado (1763)	Não relacionado à produção
HP Designjet 430 AI colorido (1760)	Equipamento/Software de automação comercial
Windows 2003/2000 profissional (1761)	Equipamento/Software de automação comercial
Peças flotoador (1769)	Tratamento de resíduos
Débito siscomex regularização máquina	Contratação de serviços
Rack piso 19 bege/bandeja fixa dupla 19/sistema duplo ventilação/patch p	Equipamento/Software de automação comercial
Pneus para veículo placa MDK 0752 (1782)	Não relacionado à produção
Switch planet rack/ Modulo switch planet/ Hub 24 portas 10/100 (1775)	Equipamento/Software de automação comercial

Contentor 2 rodas (6contentores) (1750)	Tratamento de resíduos
SM 111 afiadora de facas dick 220v/60hz (1766)	Equipamento de manutenção industrial
Divisória Nosal (1762)	Móveis e utensílios
Persiana PHA (1764)	Móveis e utensílios
Armário fechado (1763)	Não relacionado à produção
HP Designjet 430 AI colorido (1760)	Equipamento/Software de automação comercial
Windows 2003/2000 profissional (1761)	Equipamento/Software de automação comercial
Peças flotoador (1769)	Tratamento de resíduos
Débito siscomex regularização máquina	Contratação de serviços
Rack piso 19 bege/bandeja fixa dupla 19/sistema duplo ventilação/patch p	Equipamento/Software de automação comercial
Pneus para veículo placa MDK 0752 (1782)	Não relacionado à produção
Switch planet rack/ Modulo switch planet/ Hub 24 portas 10/100 (1775)	Equipamento/Software de automação comercial
02 Impressoras HP 3535 (1777)	Equipamento/Software de automação comercial
Nobreak 600 VA (1774)	Equipamento/Software de automação comercial
Patch Painel 24P (1776)	Não relacionado a produção
Direito de uso de software (1778)	Equipamento/Software de automação comercial
Motoesem Ban 1.0 CV 220/380 v (1795)	Equipamento de manutenção industrial
Serviços de mão de obra nos efluentes (1792)	Não relacionado à produção
MP 120 be para efluentes (1793)	Tratamento de resíduos
Conjunto de bomba e/ PE AI 12 para efluentes (1794)	Tratamento de resíduos
Reestruturação cercado da sede social (1783)	Não relacionado à produção
Reestruturação cercado da sede social (1784)	Não relacionado à produção
Palanques de concreto armado (1785)	Não relacionado à produção
Coleção Herval Mola clean (1786)	Não relacionado à produção
Carro Wcmag (1788)	Movimentação de cargas

A autoridade fiscal também glosou os valores referentes à aquisição de materiais de construção por considerar — com base no disposto no art. 179. Irlc IV, da Lei IV 6.404/76 e §§ 8º e 9º do art. 57 da Lei n.º 4.506/64: que somente podem ser classificadas no ativo imobilizado as benfeitorias resultantes de construção de unidade produtiva a partir do momento em que esta unidade for posta em funcionamento: que os materiais de construção relacionados pela contribuinte, "... - se, não podem ser considerados 'bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia' enquanto não forem reunidos em unia unidade produtiva apta a manter as atividades da empresa'. A esse respeito acrescenta que. não bastasse, nada consta. do conjunto de provas apresentado pela contribuinte. que comprove seu efetivo emprego na construção de unidade produtiva.

E, considerando que terrenos não são bens sujeitos a depreciação. com fundamento no art. 307, p.u., I, do Decreto n.º 3 00/1999. glosou os encargos de depreciação do item descrito como "Despesas c/escritura terreno do livro 430, folha 181, protocolo 867 (1749)"

Na sequência, traz uma tabela onde demonstra os valores ajustados dos encargos do restante dos itens da listagem. adotando, em relação às máquinas e equipamentos o disposto no art 3º, 14, da Lei n.º 10.833/ 2003, com a redação dada pela Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, e em relação aos demais itens o disposto na IN SRF n.º 162/1998, alterada pela IN SRF n.º 130/ 1999. O cálculo dos encargos de depreciação resultou em:

Descrição do Bem	Valor do bem	Mês	% a.a.	Encargo	
Inversão Frequência (1756)	RS 5.206.80	Jan, Fev, Mar	25%	RS 108,48	
Contentores (1751)	RS 1.821.60	Jan, Fev, Mar	20%	RS 30,36	
Máquinas Equipamentos importação transferido de	RS 191.381.58	Mar*	25%	RS 3.987,12	
Mesa 1,00x60/ Balcão 2 portas (1780)	RS 400.00	Mar	10%	RS 3,33	
Mesa 1,20 c/ 03 gavetas (1781)	RS 222.00	Mar	10%	RS 1,85	
Roda de tambor (1789)	RS 2.409,12	Mar	10%	RS 20,08	
Pisos DI 0503008863	RS 108.965,51	Mar	4%	RS 363,22	
* valor calculado com base na Colins-importação recolhida				Janeiro	RS 138,84
				Fevereiro	RS 138,84
				Março	RS 4.514,44

i. Participação Percentual das Receitas de Exportação Além das glosas acima a autoridade fiscal realizou o ajuste na participação percentual cia receita bruta cie exportação em relação à receita bruta total. conforme segue:

5.1. Foram excluídos da linha 01, das fichas 07 e 13 do Dacon:

- aos valores correspondentes às vendas de produtos adquiridos com fim específico de exportação (CFOP 7.501);
- o valor do Despacho de Exportação. de R\$ 143.410,38, referente à Nota Fiscal n.º 1477, o qual não foi localizado em pesquisa realizada nos sistemas da Secretaria da • Receita Federal do Brasil;

5.2. Foram incluídos na linha 09 das fichas 07 e 13 do Dacon:

- os valores correspondentes às transferências de créditos do ICMS, considerando que a disposição contida no art. V, § 3º da Lei 10.637/2002 e do art. V, § 3º da Lei 10.833/2003, é válida somente a partir V de janeiro de 2009, a teor da MP n.º 451/2008;
- os valores das receitas financeiras e as decorrentes de vendas de bens do Ativo Imobilizado, reconhecidas pela contribuinte (11. 410). mas não informadas no DACON, que, a despeito de não afetarem o valor do débito apurado das contribuições. pois já que fazem parte das exclusões autorizadas (art. 1º do Decreto n.º. 5.164/2004 e art. 1º, § 3º VI, da Lei n.º 10.637/2002 e art. V, § 3º, li. da Lei n.º 10.833/2003), modificam a participação proporcional das receitas decorrentes de operações com o mercado externo em relação ao total das receitas auferidas pela contribuinte.

Em virtude dos ajustes demonstrados, os percentuais resultantes das operações com o mercado externo em relação ao total das receitas passaram a ser:

Jan/05	98,50%	98,39%
Fev/05	97,71%	94,71%
Mar/05	98,34%	97,13%

Da Manifestação de Inconformidade. Inconformada com as razões postas para as glosas efetuadas a contribuinte as contestou por meio dos argumentos que seguem.

Inicialmente, quanto às glosas dos valores relacionados às embalagens destinadas ao transporte — lista os seguintes itens: paletes, caixotes, bins, Cantoneiras, engradados, barricas, plataformas, fitas, cordas - alega que mesmo sendo destinadas ao transporte dos produtos industrializados, constituem insuetos consumidos no processo de industrialização dos produtos comercializados. Argumenta que em sendo utilizadas no transporte não retornam a empresa e, portanto, não são passíveis de reutilização e aduz que excluí-las torna o custo dos produtos irreal, uma vez que o montante dos Insuetos, ora glosados, representa uma parcela significativa do seu valor. Além disso, argumenta: que a Lei n.º 10.637/2002, quando trata sobre a possibilidade de desconto de créditos da contribuição apurada para o PIS, refere-se aos bens e serviços utilizados como insuetos, no sentido amplo e • sem quaisquer restrições; que o legislador ao garantir ao contribuinte direito ao desconto de créditos dos insuetos de material de embalagem "não condicionou a forma ou tipo de embalagem, em momento algum foi vedado o direito creditório à espécie" mas sim, o insueto foi tomado em sentido amplo".

No item seguinte, a interessada segue então defendendo que a Autoridade Administrativa incorreu em equívoco ao classificar as embalagens destinadas a apresentação do produto como sendo apenas de transporte. Alega que as embalagens que acondicionam os produtos comercializados, no caso: caixas, latas, tambores, etiquetas, plásticos, sacos, sacolas plásticas, na verdade, ao contrário do que entende o auditor fiscal, "se caracterizam com embalagens de apresentação, sendo consumidos na parte final da industrialização (acondicionamento), utilizados na linha de produção" e que "não podem ser considerados apenas como embalagens de transporte, tendo em vista que estes insuetos garantem a integridade dos produtos e os destaca frente aos consumidores". A fim de fundamentar o entendimento de que o acondicionamento de seus produtos faz parte da industrialização destes, transcreve os artigos 4º e 6º do Decreto n.º 4.544/2002, cita jurisprudência judicial e • administrativa e conclui que "Portanto só se considera acondicionamento para fins de transporte quando atender a todos os requisitos dispostos no art. 6º, § 1º do Decreto n.º 4.544/2002".

Contesta a exclusão dos valores referentes à multa, juros de mora e correção monetária, taxas e outros tributos incluídos nas despesas com energia elétrica alegando que tais custos foram efetivamente suportados por ela e excluí-los tornaria o custo dos produtos vendido irreal e que além disso tais valores sofreram a incidência da contribuição, pois constituem receitas da empresa concessionária da energia elétrica.

Em relação às despesas de armazenagem e frete na venda, explica que ao apurar o crédito do PIS sobre as suas despesas de frete na venda, tomou por base a data da entrada das notas fiscais em seu estabelecimento, o que se deu apenas no mês de janeiro de 2005. E, no caso de ser desconsiderada pelo Fisco a possibilidade de desconto de créditos sobre as notas fiscais emitidas em 12/2004, o que diz admitir apenas para fins de argumentação.

defende e pugna pela utilização das notas em face da "possibilidade de aproveitamento de um crédito presumido sobre o estoque de abertura quando da mudança do regime de tributação presumido para o real".

Em relação aos custos de depreciação dos bens incorporados ao ativo imobilizado, a interessada argumenta que, ao contrário da alegação da Autoridade Administrativa, estes bens são utilizados na produção de bens destinados à venda e possuem extrema importância sobre o produto final e explica que:

a) Bens utilizados no Transporte de insumos e produtos:

**a) Bens utilizados no transporte de insumos e produtos:**

(...)

*Os bens ora glosados, as empilhadeiras e os carrinhos, são utilizados no transporte de matérias-primas e produtos em elaboração ou acabados, nas fases do processo produtivo citados acima. Excluí-los tornaria a produção de bens inviável tendo em vista que eles são necessários ao processo produtivo e possuem ação efetiva sobre o produto.*

**b) Bens utilizados na manutenção do parque fabril:**

(...)

*A máquina afiadora de facas é indispensável no processo produtivo da Contribuinte, sabendo que ela produz derivados de carne e que o fio da faca perde-se muito rápido é importantíssimo a utilização de um motor para afiá-las novamente.*

*O motor elétrico é peça fundamental das máquinas que elaboram os produtos. É com o motor que as máquinas podem passar a funcionar e produzir.*

**c) Bens utilizados no tratamento de resíduos:** *faz parte desse grupo as peças para máquina flotoador e conjunto de bomba para efluentes. Tais bens possuem a finalidade de eliminar os resíduos deixados na fabricação para que eles não acabem prejudicando o produto já acabado.*

*Além do mais, os bens supracitados são responsáveis pelo funcionamento de diversas máquinas no sistema fabril, tendo em vista que estas não operariam sem que houvesse a coleta de resíduos. Assim, não se pode negar que seu uso atinge diretamente a produção.*

No mais, defende que "sejam excluídos da base de cálculo do PIS não cumulativo o valor (sic) de R\$ 81.688,85, correspondente às transferências de créditos do ICMS' pois estes "... não se enquadram no conceito de receita, eis que se tratam de mero ingresso, recuperação de uma despesa" e que " Mesmo se fossem considerados receitas, o que não são, os créditos de ICMS seriam decorrentes de exportação e estariam imunes ao PIS por força da Entenda Constitucional n.º 33/2001". A contribuinte cita ementa de acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o qual emitiu entendimento de que as transferências de créditos de ICMS não integram a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Pede o acolhimento da Manifestação de Inconformidade e que as intimações relativas a atos e termos do presente processo recaiam na pessoa do subscritor, mandatário da contribuinte, devidamente habilitado nos autos, no endereço constante do mandato.

E o relatório.”

A Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada da seguinte forma:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

ANO-CALENDÁRIO: 2005

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, o material de

embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA. CREDITAMENTO. PREVISÃO LEGAL.**

Por expressa previsão legal, dão direito a crédito os valores gastos com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; não geram crédito os valores incluídos na fatura de energia em relação aos quais não há qualquer permissivo legal para tanto.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

No âmbito do regime da não-cumulatividade, a pessoa jurídica poderá descontar créditos, a título de depreciação, calculados em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo de bens destinados à venda.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. RECEITAS. PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO. CESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS.**

A cessão de créditos do ICMS deve compor o montante das receitas auferidas, para fins de apuração, mediante rateio proporcional, da participação percentual das receitas no mercado interno e externo. Somente a partir da Medida Provisória nº 451, de 15 de dezembro de 2008 é que as receitas decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS, originadas das operações de exportação, passaram a não mais integrar a base de cálculo das contribuições sujeitas ao regime da não-cumulatividade.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.**

Somente podem compor a base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade, apurados em relação a um determinado período base, os gastos e despesas possíveis de gerar créditos ocorridos nesse mesmo período.

Manifestação de inconformidade improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido.”

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou as argumentações da Impugnação e esclareceu pontos levantados na decisão da delegacia, os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

Relatório proferido.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Da análise do processo, verifica-se que o centro da lide envolve a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não cumulativo e a consequente análise sobre o conceito de insumos, dentro desta sistemática.

De forma majoritária este Conselho segue a posição intermediária entre aquela posição restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, normalmente adotada pela Receita Federal e aquela posição totalmente flexível, normalmente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo. Situação que retrata a presente lide administrativa.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda.

O julgamento do Resp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, veio de encontro à posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, identificar a relevância, essencialidade e em qual momento e fase do processo produtivo e atividades da empresa estão vinculados.

O contribuinte resumiu seus dispêndios em três grupos: embalagens, energia elétrica, fretes e armazenagem e ativo imobilizado.

No primeiro grupo, o de Embalagens, em resumo o contribuinte informa que todas as embalagens sobre as quais pretende aproveitar o crédito serviram para proteção e transporte dos insumos e dos produtos finais também, que são alimentos congelados. Alega que nenhuma das embalagens serve de “mera apresentação” como mencionado pela fiscalização.

Com relação ao aproveitamento de crédito sobre os dispêndios com energia elétrica, considerando que o fiscal glosou esta matéria por existirem dispêndios com a taxa Cosip (Contribuição para a iluminação pública), o contribuinte alega que o aproveitamento de crédito sobre os dispêndios com energia elétrica são permitidos na legislação e que efetivamente arcou com tais despesas, com todos os encargos envolvidos. Alegou que a glosa não respeita a regra da não-cumulatividade do Pis e da Cofins.

Os dispêndios com fretes e armazenagem foram glosados porque a fiscalização entendeu que eram de trimestre diverso. O contribuinte alega que o frete ocorreu na saída e que a fiscalização utilizou, de forma equivocada, a data de entrada dos conhecimentos de transporte como referência.

Por fim, dentro do grupo “ativo imobilizado”, existem alguns dispêndios que foram apresentados pelo contribuinte ao longo de todo o processo.

Como a decisão *a quo* julgou improcedente a manifestação de inconformidade, todos estes itens são objetos do presente julgamento.

### **- EMBALAGENS.**

Por também tratar do aproveitamento de crédito sobre os dispêndios com embalagens finais de alimentos, adoto como fundamento o voto vencedor do ilustre Ex-Presidente desta Turma de julgamento, Charles Mayer, proferido no Acórdão CSRF n.º 9303005.667, transcrito parcialmente a seguir:

"A propósito do tema, esta Turma de CSRF já entendeu que as embalagens destinadas a viabilizar a preservação de suas características durante o seu transporte e cuja falta pode torna-lo imprestável à comercialização devem ser consideradas como insumos utilizados na produção. É o que se decidiu no julgamento consubstanciado no Acórdão n.º 9303004.174, de 05/07/2016, de relatoria da il. Conselheira Tatiana Midori Migiyama, assim ementado:

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS A DESCONTAR. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO.**

É de se considerar as embalagens para transporte como insumos para fins de constituição de crédito da Cofins pela sistemática não cumulativa. (g.n.)

No voto condutor do acórdão, a relatora reproduziu, em apoio à sua tese, aresto proferido pelo Superior Tribunal de Justiça STJ, o qual abraçou idêntico entendimento:

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

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

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos

definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.

Agravo regimental improvido. (g.n.)

(STJ, Rel. Humberto Martins, AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.125.253 SC, julgado em 15/04/2010)

Ressaltamos, ainda, o fato de que a própria RFB parece indicar uma alteração de entendimento (conceito próprio da legislação do IPI), uma vez que, na Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, após a reprodução dos atos legais e infralegais que disciplinam o PIS/Cofins não cumulativo, concluiu que, no conceito de insumos, incluem-se os bens ou serviços que "vertam sua utilidade" sobre o bem ou o serviço produzido. Confira-se:

14. Analisando-se detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, pode-se asseverar, em termos mais explícitos, que somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:

a) bens que:

a.1) sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima);

a.2) sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço;

a.3) que vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou a.4) sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);

b) serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:

b.1) pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço; b.2) pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);

c) serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços. (g.n.)

No caso examinado, o material de embalagem era utilizado exclusivamente no acondicionamento de portas de madeira em contêineres, portanto, não serviam à apresentação do produto, mas à preservação de suas características durante o seu transporte.

É bem verdade que, mais recentemente, esta mesma Turma entendeu, pelo voto de qualidade, não haver previsão legal para o creditamento, em decisão que restou assim ementada:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. IMPOSSIBILIDADE

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas PIS/ COFINS informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição das embalagens de transporte.

(CSRF/3ª Turma, rel. do voto vencedor Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Acórdão n.º 9303005.531, de 16/08/2017)

A discussão travada neste último julgamento disse com o cabimento ou não do creditamento quanto à aquisição das embalagens utilizadas no transporte de maçãs, para a preservação de suas características, do estabelecimento produtor até o seu consumidor final (sem reutilização posterior).

Muito embora tenhamos acompanhado a divergência, detivemo-nos melhor sobre o tema e chegamos à conclusão de que, em casos tais, cabe, sim, o creditamento, porque em conformidade com o critério dos "gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer para a produção de bens e serviços", porém afastamos o crédito naquelas situações em que as embalagens destinadas a viabilizar o transporte podem ser continuamente reutilizadas, como, por exemplo, os engradados de plásticos, não descartados ao final da operação.

Ademais, e isso nos parece de fundamental importância, não obstante o conceito de insumos, para os fins da incidência do IPI, compreenda apenas as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, a legislação deste imposto faz uma expressa distinção entre o que é embalagem de apresentação e o que é embalagem para o transporte, de forma que a permitir o crédito apenas sobre a aquisição da primeira, mas não da segunda, consoante preconiza do art. 3º, parágrafo único, inciso II, da Lei n.º 4.502, de 1964 (regra-matriz do IPI):

Art . 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo:

I o conserto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros; II o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto; (g.n.)

Norma semelhante, contudo, não existe nos diplomas legais que disciplinam o PIS/Cofins não cumulativo.

Em conclusão, e considerando tudo o que vimos de expor, alteramos os nosso entendimento para permitir o creditamento do PIS/Cofins apenas nos casos em que a embalagem de transporte, destinada a preservar as características do produto durante a sua realização, é descartada ao final da operação, vale dizer, para o casos em que não podem ser reutilizadas em operações posteriores."

Pela leitura do precedente é possível concluir que é possível o aproveitamento do crédito sobre os dispêndios com as embalagens de transporte (não reutilizáveis), quando estas possuem a função de preservar as características do produto, sem as quais, o produto perderia valor ou até mesmo deixaria de ser comercializado.

Com fundamento no Art. 3.º, da Lei 10.637/02, por configurar insumo, as embalagens do produto final são igualmente relevantes e essenciais no presente caso em concreto porque não são reutilizáveis e preservam o alimento congelado que é vendido pela empresa.

Vota-se para que seja dado provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

### **- ENERGIA ELÉTRICA.**

Não há qualquer determinação ou restrição na legislação a respeito de quais custos fazem parte dos gastos com energia elétrica para fins de aproveitamento do crédito, muito menos com relação à Cosip (Contribuição para o custeio da iluminação pública), conforme se extrai da leitura do inciso IX da Lei 10.637/02:

“Art. 3.º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003).”

Qualquer glosa que seja, deve ser fundamentada nos dizeres da Lei, pois o Poder Público precisa observar o princípio da legalidade. Somente pode realizar aquilo que é determinado em Lei.

De fato, como alegou o contribuinte, a Cosip faz parte do custo da energia e não há nenhuma controvérsia sobre o contribuinte ter arcado com esse dispêndio. Arcou e tem direito ao aproveitamento do crédito sobre tais valores, em conjunto com a despesa geral de energia.

Basicamente, se não fosse necessária a utilização da energia, o custo com a Cosip jamais teria existido.

Portanto, por não existir fundamento legal para a glosa, esta deve ser revertida e o Recurso Voluntário deve ser provido neste tópico.

### **- FRETES E ARMAZENAGEM.**

De fato a fiscalização glosou o crédito sobre alguns dos dispêndios com fretes e armazenagem por terem sido realizados em trimestre diverso.

Apesar de existir disposição expressa do §4.º do Art. 3.º das Leis 10.833/03 e 10.637/02, que estabelece que o crédito pode ser aproveitado nos meses subsequentes, o próprio contribuinte confirma que à época do pagamento dos serviços glosados, apurava seu IRPJ e, portanto, recolhia as contribuições no regime cumulativo.

Logicamente, mesmo que o transporte tenha ocorrido em janeiro de 2005, como alegou o contribuinte, não há como aplicar a sistemática da não-cumulatividade sobre os dispêndios incorridos durante a vigência da cumulatividade.

O contribuinte pretende transportar ou arrastar dispêndios da época da cumulatividade para aproveitar créditos na época da não-cumulatividade, situação que não foi prevista por Lei, não foi permitida e a questão do estoque de abertura também não socorre o contribuinte, porque não guarda relação com a questão do aproveitamento do crédito de Pis e Cofins não cumulativo.

Vota-se para que seja negado provimento à este tópico.

**- AQUISIÇÃO DE BENS ATIVÁVEIS. CRÉDITO. PROPORÇÃO DA DEPRECIAÇÃO. DEMAIS INSUMOS NÃO ATIVÁVEIS.**

Pelas exposições do contribuinte, ficou claro quais itens do ativo imobilizado sendo pleiteados.

É importante registrar que, em regra geral, o aproveitamento de crédito é permitido nas aquisições dos bens ativáveis, mas os créditos deverão ser limitados à depreciação, conforme previsão legal do inciso VI, Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e jurisprudência deste Conselho.

As empilhadeiras e os “carrinhos” servem para movimentação de matérias-primas e produto final.

A máquina afiadora de facas, o motor elétrico e tubo c/c/ AI 304/L6 são bens que contribuem para a manutenção do parque fabril e são diretamente aplicados no processo de elaboração dos produtos.

A máquina flotoador e o conjunto de bombas servem para o tratamento de efluentes, atividade essencial no setor alimentício.

Portanto, não há dúvida de que tais objetos compõem o ativo imobilizado da empresa e possibilitam o aproveitamento de crédito na medida da depreciação, conforme disposto no inciso VI, Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02.

Esclarecidos os dispêndios e suas aplicações, com fundamento no inciso VI, Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e em razão de alguns dos dispêndios terem sido realizados para manutenção ou instalação do ativo imobilizado, vota-se para que seja dado parcial provimento à este tópico, para que seja permitido o aproveitamento de crédito, na medida da

depreciação, daqueles dispêndios que aumentam a vida útil dos bens do ativo imobilizado em um ano e, provimento integral àqueles dispêndios que não aumentam.

Este entendimento possui fundamento em diversos precedentes deste Conselho, assim como em algumas Soluções de Consulta, como a SCI n.º 355/17 e Cosit 133/18 e também segue o mesmo entendimento do §2.º do Art. 346 do RIR/99, que regula a ativação dos bens ao imobilizado.

Assim, os itens deste grupo devem ser revertidos parcialmente na medida em que cumprirem as determinações acima expostas.

### **- CESSÃO DE CRÉDITO DE ICMS.**

O Supremo Tribunal Federal -STF no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 606.107, com repercussão geral reconhecida, definiu que os créditos de ICMS com origem em exportações transferidos a terceiros não compõem a base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS.

As decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal na sistemática da repercussão geral devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Deve ser dado provimento à este tópico.

### **- CONCLUSÃO.**

Diante de todo o exposto e fundamentado, vota-se para que seja DADO PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para:

- a) Reverter integralmente as glosas sobre as embalagens e permitir o aproveitamento integral;
- b) Reverter integralmente as glosas sobre energia elétrica;
- c) Manter a glosa sobre os fretes e armazenagem;
- d) Reverter parcialmente as glosas sobre os dispêndios nas aquisições de bens, manutenções e instalações de ativo imobilizado: na medida da depreciação para aqueles dispêndios que aumentam a vida útil dos bens do ativo imobilizado em um ano e, integralmente, àqueles dispêndios que não aumentam.
- e) Reverter integralmente a glosa sobre a cessão de créditos de ICMS;

Voto proferido.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

## **Voto Vencedor**

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Redatora.

Em que pese o bem fundamentado voto do Relator ouso dele divergir em relação as glosas sobre os valores acrescidos às contas de energia elétrica (tais como multas, juros ou correção monetária), para tal ponto fui designada para redigir o voto vencedor.

A base legal para fins de aproveitamento da energia elétrica está inciso IX, do art. 3º, da Lei 10.637/02:

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

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Para a recorrente tais custos, multas, juros, ou correção monetária, fizeram parte do custo global da energia e não há nenhuma controvérsia sobre ele ter arcado com esses dispêndios, no que acompanhou o Relator encaminhando pela reversão das glosas efetuadas.

Sobre o assunto já tive ocasião de me manifestar, acompanhado o relator do processo n.º 10925.001685/2008-07, Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, que resultou no Acórdão n.º 3401-007.718, que restou assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

**INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM.**

É possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao material de embalagem, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.

**INSUMOS. COMBUSTÍVEIS. LUBRIFICANTES.**

É possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas aos combustíveis e lubrificantes desde que demonstrados que estes são utilizados em máquinas, equipamentos ou veículos essenciais ou relevantes ao processo produtivo.

**CRÉDITO. CONTRIBUIÇÕES. ENERGIA ELÉTRICA.**

A permissão de crédito das contribuições não cumulativas é sobre aquisição de energia elétrica consumida, logo os acessórios desta aquisição não geram direito ao crédito - menos ainda quando atrelados à mora.

**DILIGÊNCIA. PROCESSO ADMINISTRATIVO.**

Diligência, no âmbito do processo administrativo fiscal, presta-se a sanar dúvida sobre a(s) realidade(s) apontada(s) pelas provas produzidas, isto é, documentalmente demonstrada versões desarmônicas, necessária a diligência para produção de prova. Desta forma, a diligência não se presta a matéria de direito e, tampouco a suprimir encargo probatório das partes.

E nas palavras do Relator:

2.4. A **Recorrente** ressalta que **ACESSÓRIOS DE ENERGIA ELÉTRICA** (multas, impostos, parcelamentos) são passíveis de creditamento “pois esse custo foi efetivamente suportado pela Recorrente e, excluí-lo, torna o custos dos produtos vendidos irreal (...) além disso, tais valores sofreram incidência da contribuição”.

2.4.1. Em resposta a DRJ assevera que “a legislação de regência não permitiu o desconto da base de cálculo das contribuições sociais correspondente a penalidades e demais encargos com a energia elétrica como parcelamentos, multa, juros, doações e outros tributos, mas tão somente, o consumo de energia com vistas a viabilizar o processo produtivo da empresa”.

2.4.2. Pouco pode ser adicionado ao descrito pela DRJ. Efetivamente a permissão de crédito é sobre aquisição de energia elétrica consumida, logo os acessórios desta aquisição não geram direito ao crédito – menos ainda quando atrelados à mora. Igualmente, ainda que custo suportado pela **Recorrente**, o acessório da energia elétrica não é essencial ou relevante ao consumo da mesma e, conseqüentemente ao processo produtivo, sendo de rigor a manutenção da glosa.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso nesse ponto.

Mara Cristina Sifuentes

(assinado digitalmente)