



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15871.000136/2010-18  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3301-011.196 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 25 de outubro de 2021  
**Recorrente** CLEALCO ACUCAR E ALCOOL S/A EM RECUPERACAO JUDICIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade da COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, assim são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada pela empresa.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETES E INSUMOS PAGOS A PESSOA FÍSICA.

Somente custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, dão direito ao crédito, por expressa previsão legal art. 3º, §§, 3º, da Lei nº 10.833, de 2003.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS DE DEPRECIÇÃO.

No tocante à apropriação de créditos em relação à depreciação de bens adquiridos até 30/04/2004 (art. 31 da Lei nº 10.865/04), a celeuma foi analisada pelo STF, no Recurso Extraordinário 599.316, julgado em repercussão geral, com trânsito em julgado em 20/04/2021. Restou assentado que o art. 31, *caput*, é inconstitucional. Logo, deve ser afastada a limitação temporal, desde que tais bens sejam diretamente ligados ao processo produtivo da empresa.

DESPESAS, CUSTOS E ENCARGOS COMUNS VINCULADOS A RECEITAS SUJEITAS À INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA E EXPORTAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL. NECESSIDADE.

No caso da existência de despesas, custos e encargos comuns vinculadas a receitas sujeitas à incidência não cumulativa e receitas comuns, não havendo sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, necessário se faz a apropriação por meio de rateio proporcional, nos termos do disposto no § 8º, do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes, Semíramis de Oliveira Duro, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Juciléia de Souza Lima e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o Conselheiro Ari Vendramini, o Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes, substituído pelo conselheiro Marcos Antonio Borges.

## **Relatório**

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de COFINS não-cumulativo – Exportação, do 4º trimestre de 2008.

Segundo o Parecer e Despacho Decisório (fls. 430/449) foram consideradas na decisão as informações contidas no auto de infração lavrado em 23/09/2011 que apurou o que se segue:

Os valores dos créditos informados nos PER/DCOMP são maiores que os informados nos DACON. As diferenças são referentes aos créditos presumidos relativos ao estoque de álcool, calculados conforme disposto na Lei nº 11.727/2008, art. 10, §§1º e 2º. O sujeito passivo não informou tais créditos nos DACON, mas os incluiu no total de créditos informados nos PER/Dcomps. Ocorre que nos PER/Dcomps, tais valores foram informados como sendo vinculados à receita de exportação, enquanto que a Lei citada determina que tais créditos somente poderão ser utilizados para compensação com débitos relativos ao PIS e à Cofins apurados no regime não cumulativo.

a) Bens e serviços utilizados como insumos A fiscalizada produz açúcar bruto e álcool carburante. São considerados insumos os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos no processo de fabricação dos bens destinados à venda. Foram glosados bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo, por não serem utilizados ou aplicados diretamente no processo de fabricação do bem destinado à venda, açúcar, principal produto sujeito à incidência não-cumulativa, tais como: partes, peças e/ou serviços para manutenção de veículos, motos, caminhões, ônibus, reboques, aquisição/reforma de pneus; partes, peças e/ou serviços para manutenção de tratores, máquinas e equipamentos agrícolas; serviços de

construção civil, serviços de montagens industriais, elaboração de projetos industriais/engenharia, com materiais destinados à construção civil; transporte de pessoas; despesas diversas, com equipamentos de segurança, com locação de veículos, máquinas impressoras, serviços de assessoria, uréia de uso como fertilizante; Tais gastos não atendem ao critério para caracterização como insumos, pois eles não se dão no âmbito do processo produtivo do açúcar e do álcool, mas sim em etapas anteriores ou posteriores à produção do produto final.

b) Método de apropriação de crédito Não foi aceito o método de determinação eleito pelo contribuinte:

Vinculados à Receita Auferida no Mercado Interno e de Exportação com Base na Proporção dos Custos Diretamente Apropriados”, pelas razões a seguir expostas.

O contribuinte produz açúcar e álcool que estão sujeitos à incidência não cumulativa. A primeira etapa do processo produtivo é comum a ambos os produtos. Analisando os documentos e arquivos digitais apresentados, constatou-se que os valores informados no DACON, não correspondiam a valores apurados com base no método da apropriação direta, já que todos os custos foram vinculados à receita de exportação, apesar de vender álcool no mercado interno.

No método de apropriação direta a apuração deve ser efetuada no momento da destinação e vinculação com as receitas sujeitas ao regime não-cumulativo e o contribuinte o considerou no momento da aquisição ou contabilização.

O contribuinte considerou como base de cálculo do crédito todo o valor da Nota do produto adquirido, não ocorrendo a proporcionalidade.

O método de apropriação direta não foi comprovado, portanto, foi utilizado o método de rateio pela proporção da receita.

Aplicou-se o método de rateio proporcional da receita bruta aos insumos, à energia elétrica, às despesas de alugueis de máquinas e equipamentos e despesas de contraprestações de arrendamento mercantil.

c) Base de Cálculo do crédito a descontar referente ao ativo imobilizado A interessada utilizou o critério dos créditos acelerados para a apuração das bases de cálculo dos créditos referentes ao ativo imobilizado.

A legislação prevê o direito de desconto de créditos referentes a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, utilizados no processo de fabricação dos bens destinados à venda calculados com base na depreciação mensal. Em relação a máquinas e equipamentos utilizados na fabricação dos bens destinados à venda é permitido o cálculo com base em 1/48 do valor de aquisição. A lei 11.051/2004 permitiu o cálculo com base em 1/24 do custo de aquisição de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, empregados em processo industrial do adquirente.

Foram apuradas as seguintes irregularidades:

- foi apurado crédito em relação a bens adquiridos antes de 01/05/2004; foi apurado crédito de bens diferentes de máquinas e equipamentos (tais como veículos, motos, micro ônibus, caminhões, etc.);

- apurou-se crédito de bens que não foram utilizados exclusivamente no processo industrial, tais como: rádios, computadores de bordo, tratores, lavador de veículos, replantador de cana, colheitadeira etc.

Quanto aos demais bens comuns vinculados à produção do açúcar e do álcool, sujeitos ao regime não-cumulativo e da exportação, foi aplicado o percentual de rateio.

d) Créditos presumidos – Atividades agroindustriais

De acordo com o livro de PIS e COFINS consolidado os créditos presumidos são referentes à aquisição de cana de açúcar e ao frete pago a pessoas físicas, este último item não gera direito a crédito. Foi apurado o crédito integral para algumas notas de aquisição de cana, tais créditos foram glosados e foi apurado o crédito presumido respectivo.

Segundo o art. 11 da Lei 11.727/2008 está suspensa a incidência das contribuições na venda de cana de açúcar para pessoas jurídicas produtoras de álcool. Portanto, o sujeito passivo não tem direito ao cálculo dos créditos sobre aquisição de cana destinada à produção do álcool. Considerando que a cana é insumo comum, aplicou-se o rateio.

Os créditos presumidos relativos ao estoque de abertura somente poderão ser utilizados para compensação com débitos relativos ao PIS e à COFINS apurados no regime não cumulativo. Foi apurado o valor de R\$ 250.867,27 que foi reconhecido no parecer apenas para fins de compensação dos débitos de PIS e COFINS apurados no regime não cumulativo.

Os créditos presumidos de atividades agroindustriais somente podem ser utilizados para dedução do valor devido de cada contribuição e não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou objeto de ressarcimento.

Apenas o crédito básico vinculado à receita de exportação são passíveis de ressarcimento/compensação. Foi apurado saldo de crédito básico vinculado a Receita de Exportação no valor de R\$ 986.117,41 que foi reconhecido.

A interessada foi cientificada em 29/11/2011 e apresentou a manifestação de inconformidade (fls. 122/139) em 28/12/2011 alegando em síntese:

Alega que a sua atividade se estende desde a lavoura até a comercialização de seus produtos e subprodutos no mercado interno e externo.

Afirma que a fiscalização glosou custos com insumos que são aplicados e consumidos no processo produtivo, bem como não considerou o fato de que é agroindustrial e que seu processo produtivo se inicia na lavoura e termina na comercialização. Os créditos pleiteados foram constituídos sobre matéria prima e produtos intermediários adquiridos de fornecedores regulares e todos foram submetidos ao processo de industrialização, consumindo-se ou desgastando-se integralmente no decorrer do processo produtivo.

Inicialmente faz exposição a respeito do direito ao crédito da PIS/Cofins, relatando o histórico da edição dos atos legais, faz considerações sobre o conceito de não-cumulatividade, destacando a diferença entre esse conceito, para o PIS e Cofins, e o conceito aplicável ao ICMS e IPI, que não foi observada pela fiscalização.

Continua, dizendo que mantidas as restrições impostas pela fiscalização, as contribuições tornam-se cumulativas e as tornam inconstitucionais e ilegais, devendo ser observada a lei e os mandamentos constitucionais, em especial, a vontade do legislador, e que as Leis n.º 10.637, de 2002 e n.º 10.833, de 2003, ao impor um rol taxativo de créditos a serem aproveitados (art. 3º) não se mostram adequadas e subsumidas ao comando constitucional contido no § 12, do art. 195, da CF, ficando evidenciada a inconstitucionalidade das limitações ao direito de créditos de PIS/Cofins, tal como colocada nas referidas leis.

Assim, na esteira do entendimento constitucional, é necessário o reconhecimento do direito de crédito em relação a todas as despesas necessárias à produção do resultado econômico e, não sendo esse o entendimento a ser esposado, é certo que o procedimento fiscal é absurdo, pois glosou mais de 85% dos créditos levantados, sendo que todos os insumos glosados são aplicados no processo produtivo do requerente, a saber:

#### Material Intermediário – Serviço de Manutenção.

Que o conceito de insumos, adotado pelo fisco, em totalmente distorcido, uma vez que é desconsiderado parte do processo industrial do requerente, qual seja, a produção do insumo cana de açúcar, onde se tem o preparo do solo, o plantio da cana, os tratos culturais, o corte, e o transporte da cana para a fabricação dos produtos.

Que nesse processo são utilizados tratores, caminhões e máquinas para tais procedimentos e, assim, as peças para esses veículos são indispensáveis para o processo de produção.

Que as disposições da IN SRF n.º 247, de 2002 está eivada de inconstitucionalidade, uma vez que subverte o estabelecido em lei e que, ao incluir os combustíveis e lubrificantes como insumos que dão direito a crédito, o objetivo do legislador foi estabelecer um rol exemplificativo de bens e serviços, e não taxativos, como quer o fisco.

Assim, é de se reconsiderar tal glosa, pois os bens expressamente impugnados são materiais intermediários inseridos e que se desgastam no decorrer do processo produtivo.

#### Material Intermediário – Serviço de Manutenção Industrial.

Alega que no decorrer do processo produtivo são consumidos inúmeros insumos dentre os quais aqueles glosados indevidamente pela fiscalização, tais como: serviços de reparação de equipamentos, manutenção na moenda e outros, todos são equipamentos e serviços utilizados no processo produtivo, de modo que, sem estes insumos o processo não decorre sem prejuízos para a defendente.

#### Da energia elétrica.

Despesas de alugueis com maquinas e equipamentos e contraprestação de arrendamento mercantil

Alega que a fiscalização baseou-se na desconsideração do sistema de apuração de crédito pelo custo integrado, para efetuar o rateio da energia. Afirma que reitera todo o argumentado sobre a legitimidade da sistemática de apuração do crédito adotada pela impugnante.

Alega ainda que somente informou na DACON a energia elétrica consumida no processo de fabricação de açúcar.

Afirma que os mesmos argumentos são aplicados para os demais itens que foram objeto do rateio.

Do direito ao crédito do frete.

Contesta a glosa referente a fretes pagos a pessoa jurídica quando atinentes a transporte de pessoal, de mercadorias para terceiros e aquisição de materiais. Alega que entre as glosas constam despesas de frete nas operações de venda, o que está expressamente previsto no inciso IX do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003.

Requer o afastamento das glosas no tocante às notas de transporte e que originaram o crédito, em especial as de remessas de mercadorias cujo ônus foi suportado pela Defendente.

Do método de apuração dos créditos

A fiscalização ao arrepio da lei desconsiderou o método de apropriação dos créditos elaborados pelo contribuinte e optou pelo meio mais oneroso para quem paga o imposto e que lhe era mais benéfico, sob o argumento de que todos os custos da cana, seu processamento, extração de caldo, suporte industrial e outros são apropriados para o produto açúcar.

Quanto à alegação de que todos os custos referentes à cana foram destinados ao açúcar e que os únicos custos que foram apropriados para a produção do álcool foram os referentes à fábrica de álcool e depósito de álcool, a interessada informa que o sistema de custo integrado serve exatamente para separar os custos destinados à fabricação do açúcar e do álcool, etc. de modo que os insumos destinados a cada processo sejam efetivamente direcionados aos seus respectivos centros através das requisições contábeis.

Todo o volume de cana, o processo de extração do caldo e o suporte industrial, são exatamente custos da fabricação de açúcar, vez que cem por cento do caldo resultante desse processo é destinado à fábrica de açúcar para produção do VHP que é exportado e submetido à incidência não cumulativa do imposto.

Para a fábrica do álcool somente é encaminhado o mel final que resulta do processo de fabricação de açúcar o qual vai juntamente com seu respectivo custo de resíduo industrial.

A fiscalização argumenta que toda a cana foi apropriada no processo de fabricação do açúcar, independente se dela foi elaborado álcool, entretanto, não houve fabricação de álcool direto da cana, já que as condições de mercado levaram as destilarias a tornarem-se usinas e, nesse processo, enfatizarem a produção de açúcar por ser economicamente mais rentável.

O segundo argumento fiscal é no sentido de que os razões não permitem identificar quais são os produtos, insumos ou fornecedores dos custos apropriados, pois só informam o número da requisição do material, ora, e qual a ilegalidade ou irregularidade existente em tal procedimento.

A fiscalização alega que há razões apresentados e informados, cujos produtos, notas fiscais e fornecedores relacionados não constam nos Livros Auxiliares, nem nas

planilhas com a descrição dos insumos informados. Os livros auxiliares não são livros obrigatórios e não possuem regramento específico para seu preenchimento de modo que a defendente adota os procedimentos que melhor atendam seu gerenciamento.

#### Do Credito Presumido

Alega que o crédito presumido é passível de compensação na forma da Lei nº 9.430/96 que permite que os créditos contra a Fazenda Nacional sejam compensados com quaisquer outros débitos perante a mesma Fazenda desde que sejam créditos e débitos do mesmo contribuinte.

Afirma ainda que inexistente lei que determine a apuração separada dos créditos presumidos e a fiscalização deixou de considerar os processos de compensação vinculados ao presente ressarcimento, dentre os quais existem muitos débitos pagos de PIS/COFINS.

#### Da energia elétrica Reitera os argumentos do item anterior.

Dos encargos de depreciação dos ativos Nesse caso, alega que a lei faz referência expressa aos bens do ativo imobilizado utilizados na **fabricação ou produção** dos bens e produtos destinados à venda, não estabelecendo a necessidade de contato direto e desgaste na composição do produto final, ou seja, os caminhões, tratores, reboques são inseridos no processo produtivo e, na comercialização, são necessários veículos, telefones, computadores e outros equipamentos para que o processo industrial seja completo.

Quanto à limitação de apropriação desse tipo de crédito para os bens adquiridos anteriormente a maio e outubro de 1994, o requerente entende que afronta o princípio da legalidade, pois o direito ao crédito foi previamente constituído com a entrada do bem no ativo, havendo direito adquirido desde tal evento e somente a apropriação do direito pré-constituído se dá mês a mês, conforme previsto na lei.

Dos pedidos Protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito, em especial pela designação de perícia técnica para definição do processo produtivo da interessada, sendo que ao final, deve ser feita a aplicação do direito à realidade fática, cancelando as glosas realizadas e respeitando-se o procedimento de apuração do crédito adotado pela defendente, uma vez que previsto na lei, com as justificativas apresentadas no decorrer da presente, por ser medida de direito e da mais lúdima Justiça.

A 16ª Turma da DRJ/RJ1, no Acórdão nº 12-64.445, deu parcial provimento à manifestação de inconformidade, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERICIA.

A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá as diligências e perícias que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado.

PROVA. JUNTADA POSTERIOR.

A prova documental deverá ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual, a menos que a interessada demonstre, com fundamentos, a impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

#### ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

#### MATÉRIA JÁ APRECIADA EM PROCESSO ADMINISTRATIVO DIVERSO.

Incabível nova apreciação de matéria já analisada em processo administrativo diverso, relativo aos mesmos fatos, ao mesmo período de apuração e ao mesmo tributo.

#### CREDITO PRESUMIDO. MERCADO INTERNO. IMPOSSIBILIDADE COMPENSAÇÃO RESSARCIMENTO.

O valor do crédito presumido vinculado a receita do mercado interno previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.

#### CREDITO PRESUMIDO. EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE COMPENSAÇÃO RESSARCIMENTO. PRAZO LEGAL.

O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, vinculada a receita de exportação, relativo ao ano-calendário de 2007, somente pode ser utilizado para fins de ressarcimento ou compensação a partir de 01/01/2011, conforme disposição legal.

#### CRÉDITO PRESUMIDO. DEDUÇÃO. DACON.

O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º utilizado para fins dedução das contribuições não cumulativas dispensa a apresentação de DCOMP, devendo ser efetuada por meio da DACON.

#### CRÉDITO PRESUMIDO. DEDUÇÃO. DCOMP. CONVALIDAÇÃO.

Em virtude dos princípios da celeridade e da economia processual, cabível a convalidação da dedução efetuada equivocadamente por meio de DCOMP.

A decisão de piso reconheceu parcialmente o direito creditório no valor de R\$ 538.504,73 apenas para fins de compensação com os débitos relativos à COFINS apurados no regime não cumulativo, com a seguinte motivação:

#### Do Crédito Presumido

A partir da instituição do regime não cumulativo do PIS/PASEP e da COFINS, as pessoas jurídicas sujeitas a essa sistemática passaram a ter o direito a constituir créditos que, em regra, serão utilizados na dedução dos débitos das mesmas contribuições. Há casos de saldo credor decorrente de operações não tributadas, então, diante da impossibilidade de dedução, uma vez que operações não tributadas não gerarão contribuições, a legislação permitiu o ressarcimento ou a compensação.

O crédito presumido das atividades agroindustriais está previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 que assim dispõe:

*Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todas da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, **crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.** ( Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).*

A IN 660/2006 regulamentou a questão do crédito presumido e em seu art. 8º, §3º vedou a utilização deste para fins de compensação ou ressarcimento, conforme abaixo transcrito.

*§ 3º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:*

*I não constitui receita bruta da pessoa jurídica agroindustrial, servindo somente para dedução do valor devido de cada contribuição; e*

***II não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento.***

O §4º do mesmo artigo previa a segregação do crédito presumido:

*§ 4º O crédito presumido deve ser apurado de forma segregada e seu saldo deve ser controlado durante todo o período de sua utilização. (Revogado pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009 )*

A IN 977/2009 revogou o parágrafo apenas para incluí-lo no artigo 9º C, §1º que assim dispõe:

*Art. 9º C*

*As pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não cumulativa **deverão apurar e registrar, de forma segregada**, os créditos de que tratam o art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o art. 3º da Lei Nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e os arts. 15 e 17 da Lei Nº 10.865, de 30 de abril de 2004, bem como os créditos presumidos previstos nas disposições legais pertinente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, discriminando-os em função da natureza, origem e vinculação desses créditos. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009).*

***§ 1º O crédito presumido de que trata esta Instrução Normativa deve ser apurado e registrado de forma segregada, e seu saldo deve ser controlado durante todo o período de sua utilização. (negrito)***

*§ 2º Aplicam-se ao caput, no que couber, as disposições previstas nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei Nº 10.637, de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei Nº*

10.833, de 2003. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

Portanto, o crédito presumido não pode ser objeto de ressarcimento ou compensação, sendo possível apenas ser utilizado na dedução da contribuição devida.

(...)

Recentemente, a Lei 12.431/2011, conversão da Medida Provisória 517/2010, de 30/12/2010 estabeleceu nova regra a ser observada em relação à utilização do crédito presumido vinculado à receita de exportação, ao acrescentar o artigo 56A à Lei 12.350/2010, conforme abaixo transcrito:

**Art. 10.** A Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, passa vigorar acrescida dos seguintes arts. 56ª e 56B:

**"Art. 56A. O saldo de créditos presumidos apurados a partir do ano-calendário de 2006 na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, existentes na data de publicação desta Lei, poderá:**

*I ser compensado com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria;*

*II ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

**§ 1º O pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput somente poderá ser efetuado:**

*I relativamente aos créditos apurados nos anos-calendário de 2006 a 2008, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da publicação desta Lei;*

*II relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2009 e no período compreendido entre janeiro de 2010 e o mês de publicação desta Lei, a partir de 1º de janeiro de 2012.*

**§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003."**

Inicialmente cabe destacar que alteração legislativa contemplou apenas o crédito presumido vinculado à receita de exportação.

Como se observa, trata-se de regra nova que cria uma possibilidade de aproveitamento dos referidos créditos até então inexistente. Tanto é assim que trata do saldo de créditos presumidos apurados a partir de 2006, existente na data de publicação da Lei, ou seja, o saldo de crédito acumulado em razão da limitação legal até então vigente, que impossibilitava a sua utilização na forma de compensação com outros tributos ou ressarcimento.

No entanto, ao estabelecer a nova regra, a Lei fixou expressamente a data a partir da qual a pessoa jurídica detentora do crédito poderia formalizar o pedido de ressarcimento ou a declaração de compensação. No presente caso, os créditos em

análise se referem a COFINS apurados nos períodos de outubro de 2008 a dezembro de 2008, aplicando-se, portanto, o disposto no inciso II do § 1º, do artigo 56A, isto é, a compensação ou o pedido de ressarcimento somente poderia ser efetuado a partir de 1º de janeiro de 2011. Como todos os PER/DCOMPs analisados nos autos foram formalizados em data anterior àquela prevista na Lei, não há como aplicar a nova regra ao caso.

Não se trata, de mera inobservância de prazo sem consequências fiscais, pois tal interpretação implicaria em admitir ser inócuo o dispositivo legal citado e convalidar as compensações no momento da transmissão da DCOMP, o que implicaria em dispensa dos acréscimos legais que incorreriam se a compensação somente fosse efetuada a partir da data determinada na lei. Assim, deve ser mantida a limitação à utilização dos créditos presumidos, conforme decisão da DRF.

Contudo, a interessada alega que a fiscalização teria deixado de considerar os processos de compensação vinculados ao presente ressarcimento, dentre os quais existem muitos débitos pagos de PIS/COFINS.

O art. 1º, §3º, inciso IV das Leis nº 10.637 e 10.833 excluiu da base de cálculo das contribuições com incidência não cumulativa as receitas de venda de álcool para fins carburantes. Assim essas receitas eram tributadas no regime cumulativo do PIS e da COFINS.

A Lei nº 11.727/2008 em seu artigo 42, inciso III, alíneas c e d revogou o inciso IV do §3º da art. 1º das Leis nº 10.637 e 10.833 excluindo tal receita da sistemática obrigatória da cumulatividade.

Desta forma a receita de venda de álcool para fins carburantes poderá se sujeitar à não cumulatividade, dependendo da forma de tributação do Imposto de Renda.

Contudo, a mesma lei instituiu alíquotas diferenciadas, submetendo o álcool à incidência monofásica, conforme art. 5º da Lei nº 9.718/98, abaixo transcrito:

*Art. 5º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, serão calculadas com base nas alíquotas, respectivamente, de: ( Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)*

*I- 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) e 6,9% (seis inteiros e nove décimos por cento), no caso de produtor ou importador; e ( Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 )*

*II - 3,75% (três inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) e 17,25% (dezessete inteiros e vinte e cinco centésimos por cento), no caso de distribuidor. ( Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 )*

*§ 1º Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda de álcool, inclusive para fins carburantes, quando auferida: ( Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 )*

*I- por distribuidor, no caso de venda de álcool anidro adicionado à gasolina; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 )*

*II- por comerciante varejista, em qualquer caso; ( Incluído pela Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008 )*

*III nas operações realizadas em bolsa de mercadorias e futuros. ( Incluído pela Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008 )*

Opcionalmente às alíquotas acima citadas, o produtor, o importador e o distribuidor de álcool, inclusive para fins carburantes, poderão optar por regime especial, na qual são fixadas alíquotas específicas conforme §4º do art. 5º da Lei n.º 9.718/98, abaixo transcrito:

*§ 4º O produtor, o importador e o distribuidor de que trata o caput deste artigo poderão optar por regime especial de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no qual as alíquotas específicas das contribuições são fixadas, respectivamente, em: ( Incluído pela Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008 ) (Vide Art. 8º da Lei n.º 11.727/2008)*

*I- R\$ 23,38 (vinte e três reais e trinta e oito centavos) e R\$ 107,52 (cento e sete reais e cinquenta e dois centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador; ( Incluído pela Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008 ) (Vide Art. 8º da Lei n.º 11.727/2008)*

*II R\$ 58,45 (cinquenta e oito reais e quarenta e cinco centavos) e R\$ 268,80 (duzentos e sessenta e oito reais e oitenta centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por distribuidor. ( Incluído pela Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008 ) (Vide Art. 8º da Lei n.º 11.727/2008)*

Analisando o resumo dos débitos constantes das fls. 447/448 verifica-se que de fato constam débitos de PIS e COFINS não cumulativos, relativos ao Regime Especial do álcool, que foram objeto de compensação, (PIS e COFINS de 12/2008, 02/2009 e 03/2009).

Cabe esclarecer que no caso de utilização de crédito presumido para deduzir as contribuições não cumulativas apuradas, no próprio período ou em períodos subsequentes, não deve ser elaborada DCOMP, tal dedução deve ser efetuada diretamente no DACON.

No entanto, a interessada efetuou pedido de ressarcimento e de compensação para efetuar a dedução permitida por lei.

Assim sendo, apesar de ter se utilizado do meio incorreto, de fato, não se trata de ressarcimento ou compensação e sim de dedução. Considerando a impossibilidade de cancelamento dos valores a serem deduzidos, neste momento processual, e em respeito ao princípio da celeridade e da economia processual, o valor do crédito presumido de COFINS será reconhecido para fins de utilização apenas na compensação da COFINS, isto é, com o objetivo de convalidar a dedução do saldo remanescente de crédito presumido apurado pela fiscalização, no valor de R\$ 538.504,73, conforme fl. 443 que deverá ser utilizado apenas para fins de dedução da COFINS não cumulativa informado na DCOMP.

Em Recurso Voluntário, a empresa reitera os argumentos da sua manifestação de inconformidade, para pleitear o reconhecimento dos créditos. Ademais, defende o método direto de apropriação dos créditos, que fora desqualificado pela fiscalização para o método do rateio proporcional.

Por meio da Resolução n.º 3301-001.041, esta Turma converteu o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem: (i) intimasse a Recorrente para trazer aos autos, em 60 dias, prorrogáveis por igual período:

- a) Laudo técnico descritivo de todo o processo produtivo da empresa, para o produto AÇÚCAR, subscrito por profissional habilitado e com anotação de responsabilidade técnica do órgão regulador profissional, com a indicação individualizada dos insumos utilizados dentro de cada fase de produção, com a completa identificação dos mesmos e sua descrição funcional dentro do ciclo;
  - b) Indicar as notas fiscais glosadas a que se referem os insumos;
  - c) Apontar e descrever o uso de bens do ativo imobilizado no processo de produção que foram glosados, especificando-os;
  - d) Apresente a segregação entre os fretes: 1- venda; 2- compra de insumos e 3- *intercompany*, indicando as respectivas notas fiscais que foram glosadas;
  - e) Esclarecer se, para o período em análise, a cana de açúcar foi adquirida na integralidade de terceiros/pessoas jurídicas.
- ii) Indique os insumos e os bens do ativo permanente que são comuns à produção de açúcar e de álcool, detalhando-os.
  - iii) Ato contínuo à juntada da documentação pelo contribuinte (itens i e ii), manifeste-se a autoridade fiscal, considerando o disposto no Parecer Normativo RFB n.º 5/2018.

A empresa apresentou Laudo técnico e planilhas elaboradas pela PricewaterhouseCoopers Auditores Independentes Ltda..

Realizada a diligência, a autoridade fiscal concluiu que no período das glosas a Recorrente não produziu a cana de açúcar.

Em manifestação à diligência, o contribuinte critica o trabalho fiscal, ratificando o seu direito à reversão das glosas, conforme informações do Laudo técnico.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, a análise fiscal efetuada voltou-se à verificação dos créditos de PIS/COFINS informados pelo contribuinte no DACON, que foram objeto de pedidos de ressarcimento/compensação.

Foram efetuadas glosas relativas a insumos; depreciação de ativos; rateio direto utilizado pela empresa, fretes e etc.

Um dos pontos controvertidos nestes autos é o conceito de insumo para fins de creditamento no âmbito do regime de apuração não-cumulativa das contribuições.

A Recorrente pleiteia os créditos de gastos que entende como essenciais para sua atividade.

Declara como atividade o processo verticalizado da produção do açúcar e álcool, desde o plantio da cana-de-açúcar até a industrialização desses dois principais produtos.

O conceito de insumo que norteou a atuação é o restrito, no sentido de que são somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade:

Assim, na definição de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda, foram enquadrados como insumos pelas citadas Instruções Normativas da Receita Federal, 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 incluídos no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na fabricação de produtos.

Ressalte-se que a DRJ seguiu a mesma linha da auditoria dos créditos.

Esta 1ª Turma de Julgamento já adotava a posição de que o conceito de insumo para fins de creditamento, no regime da não-cumulatividade, não guarda correspondência com o utilizado pela legislação do IPI, tampouco pela legislação do Imposto sobre a Renda. Dessa forma, o insumo deve ser essencial ao processo produtivo e, por conseguinte, à execução da atividade empresarial desenvolvida pela empresa.

Em razão disso, deve haver a análise individual da natureza da atividade da pessoa jurídica que busca o creditamento segundo o regime da não-cumulatividade, para se aferir o que é insumo.

Ademais, sobreveio o julgamento do REsp 1.221.170-PR, proferido na sistemática de recursos repetitivos, no qual o STJ fixou as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (julg. 22/02/2018, DJ 24/04/2018).

Em virtude do julgamento desse recurso especial, a RFB editou o Parecer Normativo nº 5, de 17 de dezembro de 2018 (DOU 18/12/2018), que prescreveu:

Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

As glosas são analisadas a seguir.

### **Produção de cana-de-açúcar**

Sustenta a Recorrente que a cana-de-açúcar é utilizada como matéria-prima pelas plantas industriais e é oriunda de (i) produção própria e (ii) aquisições de produtores rurais pessoas físicas e pessoas jurídicas. Esclarece que as aquisições de terceiros se deram mediante contratos de fornecimento de cana-de-açúcar com CCT, pelos quais a Clealco assume o corte, carregamento e transporte do produto até suas plantas industriais.

Por isso, na diligência determinada, buscou-se identificar a existência de créditos relacionados ao cultivo da cana-de-açúcar, solicitando que o contribuinte esclarecesse se, para o período em análise, a cana de açúcar foi adquirida na integralidade de terceiros/pessoas jurídicas.

Contudo, o relatório fiscal afirmou que toda a cana foi comprada e não produzida:

8. Sabe-se que, atualmente, a empresa é produtora de seu insumo básico, cana-de-açúcar. Mas, no passado não foi assim. Antes, o *modus operandi* da empresa foi estruturado de maneira que a matéria prima fundamental (cana-de-açúcar) fosse **COMPRADA** e não **PRODUZIDA**. Esta informação nos foi passada pelos prepostos da empresa no decorrer do procedimento fiscal.

9. A informação é confirmada pela documentação apresentada, conforme se esclarece detalhadamente no Tópico VII – DO PROCESSO PRODUTIVO.

(...)

31. **O interessado fabrica principalmente álcool e açúcar. Entretanto, em todo o período do 2º trimestre de 2004 ao 2º trimestre de 2010 (período**

correspondente às diligências solicitadas pelo CARF nos 43 processos) o interessado operou muito mais como uma indústria de que como uma agroindústria.

35. A informação foi apresentada pelo próprio interessado, e está devidamente juntada aos correspondentes processos. Constata-se que apenas em 2009 e 2010 o interessado produziu parcela significativa de cana-de-açúcar. Nos anos de 2004, 2005, 2006, 2007 e 2008 a parcela de cana própria é INSIGNIFICANTE ou ZERO.

36. Saliente-se que, mesmo para o período em que o interessado produziu sua matéria prima, ele deveria realizar o devido rateio.

#### **VIII – DOS INSUMOS RELACIONADOS À CANA DE AÇÚCAR – COLHEITA, TRANSBORDO E TRANSPORTE (CTT)**

37. O interessado produziu no período sob análise, 4º trimestre de 2008, a parcela insignificante de 0,3% do total da cana-de-açúcar utilizada no processo de industrialização. Por óbvio, isso não caracteriza os conceitos de ESSENCIALIDADE e nem de RELEVÂNCIA dentro do processo industrial.

O interessado operou efetivamente como uma indústria e não como uma agroindústria.

38. Entretanto, nas operações de aquisição da cana-de-açúcar, via de regra, o interessado é responsável pela CTT, colheita, transbordo e transporte. Por pertinente, sobre este ponto faremos alguns esclarecimentos a seguir.

39. Quanto à **aquisição** de matéria prima, já há ampla definição a respeito da correta técnica fiscal e contábil, em especial definida nos procedimentos aplicados na contabilidade de custos, controles de estoques e incoterms (CIF, FOB etc). A definição de ser o gasto conceituado como custo incorrido no processo de produção, ou como despesa, sempre levou em consideração o fato de que **o gasto deve ser identificado com a mercadoria adquirida**.

40. O entendimento é de que em havendo direito ao crédito quanto ao insumo, conseqüentemente haverá também o direito ao crédito relacionado aos gastos correlatos (conforme Soluções de Consultas e Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, mencionadas adiante). O acessório segue o principal, passando a fazer parte deste. Em não sendo assim, os “gastos” são finalísticos, conceito de consumidor final, portanto despesas e não custos.

(...)

44. De fato é um aspecto importantíssimo da **NÃO CUMULATIVIDADE**, pois já é consagrado pela sistemática que o crédito é permitido quando o bem é para revenda ou utilizado como insumo, e que em operações finalísticas, do tipo, venda a consumidor final e compra de material para uso e consumo não há direito ao crédito, pois não haverá a incidência em cascata.

45. Segue, apenas para visualização, parte de uma NF. Nota-se o campo "VALOR DO FRETE" e "OUTRAS DESPESAS":

CÁLCULO DO IMPOSTO						
BASE DE CÁLCULO DO ICMS	VALOR DO ICMS	BASE DE CÁLCULO DO IPI	VALOR DO ICMS SUBST.	VALOR IPI - IMPORTAÇÃO	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS	
1.010,00	151,50	0,00	0,00	0,00	1.000,00	
VALOR DO FRETE	VALOR DO SEGURO	DESCONTO	OUTRAS DESPESAS	VALOR TOTAL DO IPI	VALOR TOTAL DA NOTA	
0,00	0,00	0,00	10,00	0,00	1.010,00	

Página 2

46. O CTT, se realizado pelo próprio vendedor da cana-de-açúcar, e destacado nos campos "VALOR DO FRETE" e "OUTRAS DESPESAS" estaria devidamente identificado ao insumo adquirido. NÃO FOI REALIZADO.

47. O CTT, se realizado por terceiro prestador de serviço, e acobertado pelo competente conhecimento de transporte devidamente preenchido, com a vinculação à NF do insumo adquirido, e com os registros na contabilidade de custos e controles de estoques, estaria devidamente identificado ao insumo adquirido. NÃO FOI REALIZADO.

48. O CTT, se realizado pelo interessado, com os competentes registros e vinculações feitos na contabilidade de custos e controles de estoques, estaria devidamente identificado ao insumo adquirido. NÃO FOI REALIZADO.

49. A verdade é, que, o interessado não participa do processo de plantio, colheita e industrialização da cana-de-açúcar, ele participa do processo de colheita e industrialização. Entretanto, a participação no processo de colheita se dá da mesma forma que uma empresa industrial qualquer compra insumo e é responsável pelo frete e seguro da mercadoria adquirida. Supostamente haveria o direito ao crédito, caso houvesse a devida emissão das notas fiscais, conhecimentos de transportes etc, e os devidos registros fiscais e contábeis.

E conclui:

53. No período do 2º trimestre de 2004 ao 2º trimestre de 2010 (período correspondente às diligências solicitadas pelo CARF nos 43 processos) o interessado operou praticamente exclusivamente como uma INDÚSTRIA e não como uma AGROINDÚSTRIA. Apenas a partir de 2009 o interessado começou a produzir parcela significativa da cana-de-açúcar.

**Especificamente no 4º trimestre de 2008 o interessado ADQUIRIU de PF 2.015.048,00 toneladas (94,1%), ADQUIRIU de PJ 144.732,00 toneladas (5,5%), e PRODUZIU 6.560,00 toneladas (0,3%).**

54. O STJ no REsp 1.221.170/PR não aceitou a tese de conceituar como insumo todo e qualquer tipo de despesa. Adotou interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de ESSENCIALIDADE ou RELEVÂNCIA. Para a definição desta essencialidade ou relevância o STJ deixou clara a importância de se verificar a ATIVIDADE e o PROCESSO DE PRODUÇÃO.

55. O interessado, via de regra, tem custos correlacionados ao insumo adquirido. Ele participa da COLHEITA, TRANSBORDO e TRANSPORTE do insumo cana-de-açúcar (CTT). Entretanto, isso não o transforma na condição de produtor, retirando-o da condição de comprador, e, os gastos com o CTT não foram escriturados e contabilizados de conformidade com as disposições constantes na legislação.

56. Essa questão não se amolda ao NOVO CONCEITO DE INSUMO definido pelo STJ, trata-se de questão relacionada à **aquisição** de matéria prima, e seus **gastos correlacionados**. Já há ampla definição sobre a correta técnica contábil, em especial definida nos procedimentos aplicados na contabilidade de custos, controles de estoques e incoterms (CIF, FOB etc). A definição de ser o gasto conceituado como custo incorrido no processo de produção, ou como despesa, sempre levou em consideração o fato de que o gasto deve ser identificado com a mercadoria adquirida e integrar os controles da contabilidade de custos.

57. Quanto ao CTT, para que houvesse direito ao crédito deveriam ser cumpridas as determinações legais, quais sejam: No caso do CTT ser realizado pelo próprio vendedor da cana-de-açúcar, os correspondentes valores deveriam ser destacados nos campos da NF "VALOR DO FRETE" e "OUTRAS DESPESAS", assim o gasto estaria devidamente identificado ao insumo adquirido; No caso do CTT ser realizado por terceiro prestador de serviço, os correspondentes valores deveriam estar acobertados por conhecimento de transporte devidamente preenchido, com vinculação à NF do insumo adquirido, e também deveriam ser realizados os competentes registros na contabilidade de custos e controles de estoques, assim o gasto estaria devidamente identificado ao insumo adquirido; e, no caso do CTT ser realizado pelo próprio interessado, os correspondentes valores deveriam estar acobertado por manifesto de carga devidamente preenchido, com vinculação à NF do insumo adquirido, e também deveriam ser realizados os competentes registros na contabilidade de custos e controles de estoques, assim o gasto estaria devidamente identificado ao insumo adquirido. Nada disso foi feito.

58. O interessado apenas vê direitos, direitos e direitos, mas, se levarmos ao pé da letra esta situação de registros e contabilizações do CTT, poderia ser aventada situação de **omissão de receita**. Ora, considerando que a matéria prima não é própria, o CTT se amolda muito mais a uma receita de prestação de serviços da usina que foi deixada à margem da escrituração, com omissão de recolhimentos tributários, em especial das contribuições ao PIS e Cofins.

(...)

61. Finalizando, cumpre frisar que o interessado **concordou que incorreu em erro ao não realizar o rateio proporcional com base na receita (inciso II do § 8º do artigo 3º da Lei 10.833/2003, mesmo dispositivo da Lei 10.637/2002). Dessa forma, a base de calculo dos créditos sobre exportação do trimestre já deve ser ajustada considerando o rateio**. Entretanto, mesmo sobre esta parcela ajustada entendemos não haver direito a créditos, pois para ter direito a créditos contra a Fazenda Pública deve haver respaldo e detalhamento das operações de maneira correta. O que não houve. Os créditos contra a Fazenda Pública têm de ser LÍQUIDOS E CERTOS e AMPARADOS EM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA, e em PROCEDIMENTOS FISCAIS E CONTÁBEIS ADEQUADOS AO PROCESSO INDUSTRIAL. Conclui-se, portanto, que:

- Sobre 99,7% do insumo cana-de-açúcar do período, não se aplica a questão de NOVO CONCEITO DE INSUMO, mas sim, os conceitos já definidos pela legislação, quanto aos documentos e escrituração fiscal e contábil.

Dessa forma, entendemos que não há direito ao correspondente crédito, conforme disposto na legislação, e, legislação esta que não sofreu alteração pelo NOVO CONCEITO DE INSUMO definido pelo STJ;

- Sobre 0,3% do total da cana-de-açúcar utilizada no período, haveria a aplicação do NOVO CONCEITO DE INSUMO, entretanto, considerando que o interessado não realizou qualquer tipo de rateio entre custos relacionados a matéria prima produzida e custos relacionados a matéria prima adquirida (comprada), entendemos que a documentação e a escrituração fiscal e contábil não cumprem os requisitos para conferir direito a esta parcela de crédito.

Dessa forma, adotando-se as razões expostas acima, não cabe o creditamento sobre os insumos empregados em etapa agrícola, desde o preparo do solo até a colheita, eis que inexistente para o período de apuração do presente processo.

Segundo a autoridade diligenciante, não cabe o crédito dos custos apontados como relacionados à aquisição de insumo cana de açúcar (corte, carregamento e transporte do produto até suas plantas industriais), pois como visto acima no relatório fiscal, não há liquidez e certeza desses valores, já que não tem suporte em documentação (art. 372, do CPC/15).

Diante disso, ao contrário do que alega a Recorrente na manifestação sobre a diligência, entendo que não há alteração de critério jurídico, em ofensa ao art. 146, do CTN, na manutenção de glosas relacionadas à fase agrícola. Isso porque cabia à diligência justamente a investigação do processo vertical de produção com o fim de identificar os insumos passíveis de creditamento que teriam sido glosados indevidamente.

Dessa forma, de um lado, para o período deste processo não houve produção agrícola e, por outro, os dispêndios CCT não foram identificados na escrituração.

### **Bens utilizados como insumos**

Informou a fiscalização que, em análise às informações constantes nos relatórios e arquivos digitais com a descrição de bens e serviços que serviram de base para cálculo de créditos das contribuições, em consulta ao CNPJ dos fornecedores e no exame por amostragem das notas fiscais, constatou que há bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo previsto na legislação, pois não teriam sido utilizados ou aplicados diretamente no processo de fabricação do açúcar e álcool, mas sim em etapas anteriores ou posteriores à produção.

Os bens e/ou serviços que não se enquadram no conceito de insumo, apontados pela fiscalização, são:

- partes, peças e/ou serviços para manutenção de veículos, motos, caminhões, ônibus, reboques, aquisição/reforma de pneus.
- partes, peças e/ou serviços para manutenção de tratores, máquinas e equipamentos agrícolas.
- gastos com serviços de construção civil, com serviços de montagens industriais, com elaboração de projetos industriais/engenharia, com materiais destinados à construção civil (areia, cimento etc.).
- transporte de pessoas.

- despesas diversas, com equipamentos de segurança, com locação de veículos, com máquinas impressoras, serviços de assessoria, ureia de uso como fertilizante e outras.

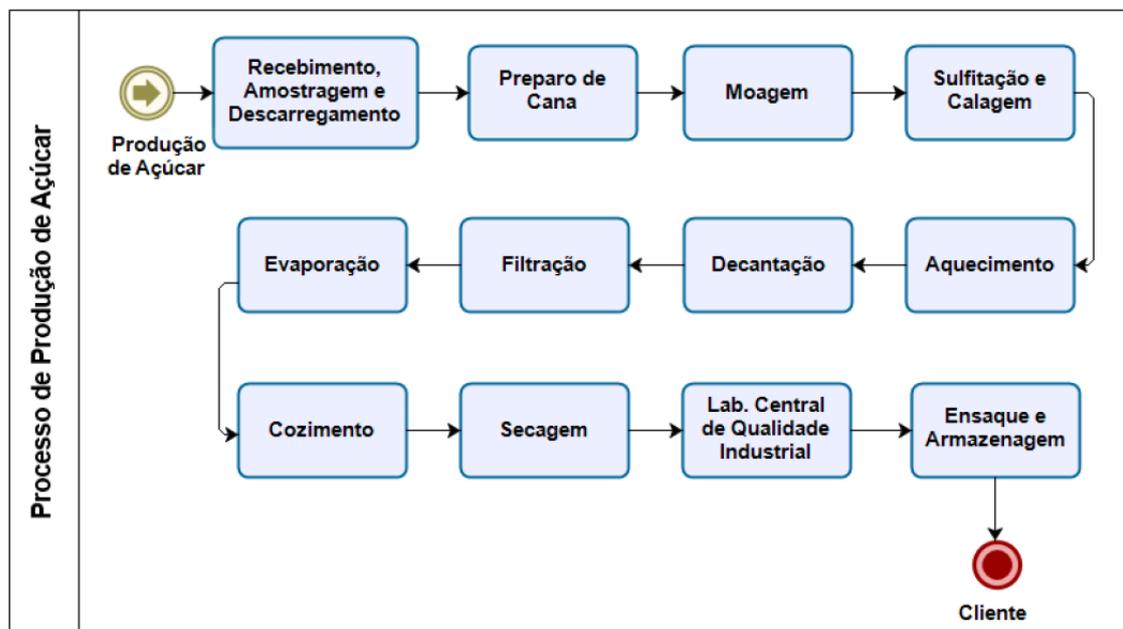
Tais gastos não atenderiam ao critério para a caracterização de insumos, porque não se dão no âmbito do processo industrial dos produtos destinados à venda, mas sim em etapas anteriores ou posteriores à produção do açúcar e do álcool.

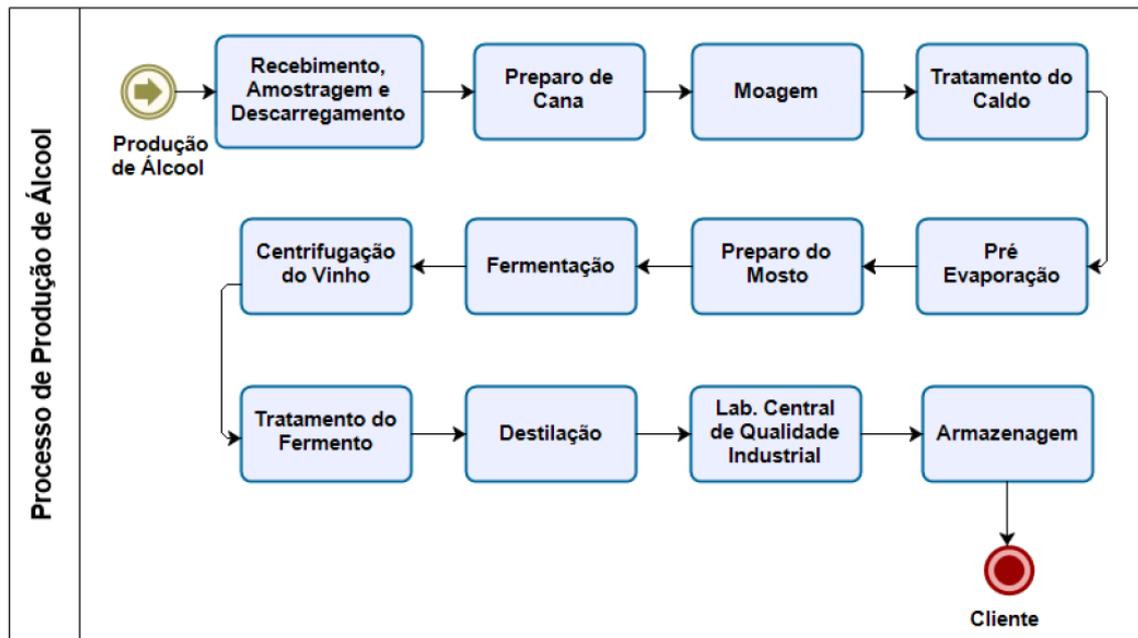
A Recorrente, por sua vez, aduz que as suas atividades vão do plantio de cana-de-açúcar, passando pela fabricação de açúcar e álcool, até a comercialização de tais produtos, e que as glosas levadas a efeito pela fiscalização se mostraram insubsistentes, já que não foram considerados os insumos efetivamente utilizados no processo produtivo como um todo.

As glosas de peças para trator, peças para caminhões, peças para máquinas agrícolas, dispêndios com a produção agrícola, os custos CCT; preparo/plantio etc., todas devem ser mantidas, por se referirem a parte agrícola de produção da cana, inexistente para o período em análise. Da mesma forma, como já posto acima, o relatório da diligência verificou a impossibilidade do creditamento do CCT – Corte, Colheita e Transporte.

Por outro lado, considerando o conceito de insumo fixado pelo STJ, há despesas que permitem creditamento no processo produtivo industrial, são as que se referem ao parque industrial; à segurança e eficiência do processo industrial; manutenção de máquinas e equipamentos ligados às fases da produção industrial e os materiais EPI.

No Laudo, verifica-se que as operações envolvidas na produção industrial são (cf. item 10 e 11 do Laudo):





Em cotejo do Laudo com a Planilha de “NF glosadas Insumos” elaborada pela PWC, devem ser revertidas as glosas estritamente relacionados à indústria - serviço industrial; acessórios industriais; bomba injetora/bicos; conjunto de ferramentais; serviços de mecânica industrial; adesivos e abrasivos; automação/instrumentação; carregadeira/balança, construção civil; correias, elétrico/eletrônico; mecânica industrial; óleos e lubrificantes, metais, ferramentas p/ manut. industrial; bens necessários para a execução de manutenções - perfeitamente identificáveis na planilha como utilizados na planta industrial.

Então, devem ser mantidas as glosas relacionadas a parte administrativa, agrícola, refeitório, automóveis e demais setores.

Assim, dou parcial provimento ao recurso voluntário neste tópico.

## Frete

O frete para a entrega de insumos compõe a base de cálculo dos créditos a serem descontados, quando correrem por conta do adquirente e desde que pagos a pessoa jurídica, por integrarem os custos, conforme disposto no art. 3º, § 3º da Lei 10.833/03.

Com base nas informações constantes das planilhas e relatórios com a descrição dos gastos, apresentadas pelo contribuinte em meio magnético, a fiscalização glosou os fretes relacionados ao transporte de pessoal, à remessa de mercadorias, a frete pagos a pessoas físicas e outros que não se referem à aquisição de insumos, nem integram custos.

Entendo que não são insumos os fretes relacionados ao transporte de pessoal para o setor industrial e administrativo.

O art. 3º, § 3º da Lei nº 10.833/03 afasta o direito ao crédito dos fretes de pessoa física.

Por falta de comprovação, deve ser mantida a glosa dos fretes cujas notas fiscais não foram apresentadas (art. 373, do CPC/15).

Por sua vez, o serviço de transporte de açúcar para remessa de armazenagem de produto p/ posterior exportação e os fretes de produtos acabados e inacabados entre estabelecimentos da empresa podem ser objeto de creditamento com suporte no inciso IX do art. 3º e art. 15, II e, no caso de produtos inacabados, com suporte no inciso II da Lei nº 10.833/2003.

### **Base de cálculo dos créditos a descontar relativos a bens do ativo imobilizado**

Relatou a fiscalização que o contribuinte apresentou, em meio magnético, planilha contendo a discriminação, mês a mês, dos bens de seu Ativo Imobilizado, respectivos valores e datas de aquisição, que serviram para apuração mensal das bases de cálculo dos créditos.

Então, a autoridade fiscal constatou que o contribuinte incluiu na base de cálculo dos créditos referentes a bens do ativo imobilizado:

- 1/48 de valores de aquisição de bens adquiridos antes de 01/05/2004, contrariando o art. 31 da Lei nº 10.856/04; art. 3º, §14, e art. 15 da Lei nº 10.833/03;

- 1/48 de valores referentes a bens diferentes de máquinas e equipamentos (veículos, motos, micro-ônibus, caminhões, etc.), contrariando o art. 31 da Lei nº 10.865/04 e o art. 3º, §14, da Lei nº 10.833/03;

- bens que não foram utilizados exclusivamente no processo industrial, tais como: rádio motorola, computadores de bordo, tratores, lavador de veículos, replantador de cana, colheitadeira de cana, pulverizadores, reboques etc., contrariando o disposto no art. 3º; VI, e §1º, III, da Lei nº 10.837/2002, e art. 15, da Lei nº 10.833/2003, e art. 2º da Lei 11.051/2004;

O Laudo técnico, no Quadro 13-4, identifica os principais bens do ativo imobilizado da empresa e suas respectivas utilizações e quantidades no processo produtivo.

Da leitura em conjunto com as Planilhas “Glosados Imobilizados”, cabe a manutenção das glosas relacionadas a fase agrícola, ao processo produtivo do álcool, CCT e local feito para refeição dos colaboradores, manutenção de pátio e jardim e bebedouro.

Por outro lado, é passível a tomada de crédito dos dispêndios relacionados nas planilhas estritamente como “produção industrial”, tais como FILTRO ROTATIVO VACUO, 10" X 20"; BOMBA DE ALTA PRESSAO LEMASA L-1; PONTE ROLANTE ZANINI 20 TON.; MOTOR WEG TRIFASICO 50 CV; BIG BAG; BOMBA PARA AFERIR MANOMETRO etc.

No tocante à apropriação de créditos em relação à depreciação de bens adquiridos até 30/04/2004 (art. 31 da Lei nº 10.865/04), a celeuma foi analisada pelo STF, no Recurso Extraordinário 599.316, julgado em repercussão geral, com trânsito em julgado em 20/04/2021. Restou assentado que o art. 31, *caput*, é inconstitucional:

PIS – COFINS – ATIVO IMOBILIZADO – CREDITAMENTO –LIMITAÇÃO – LEI Nº 10.865/2004. Surge inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, cabeça, da Lei nº 10.865/2004, no que vedou o creditamento do PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004.

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. LIMITAÇÃO TEMPORAL. ART. 31 DA LEI Nº 10.865/04. INCONSTITUCIONALIDADE.

A limitação temporal do aproveitamento dos créditos decorrentes das aquisições de bens para o ativo imobilizado realizadas até 30 de abril de 2004, no regime não-cumulativo do PIS e COFINS, ofende os princípios constitucionais do direito adquirido, da irretroatividade da lei tributária, da segurança jurídica e da não-surpresa.

Declarada a inconstitucionalidade o art. 31 da Lei nº 10.865/05 pela Corte Especial deste Tribunal.

Deve ser afastada a trava do limite temporal. E, aproveitamento de parte dos créditos mediante a apuração pelo método de rateio proporcional, pois referentes a encargos de bens comuns à fabricação de produtos sujeitos aos regimes de não-cumulatividade e exportação.

### **Do método de apuração do crédito comum**

Observe-se a informação fiscal:

Quanto ao RELATÓRIO FISCAL DATADO DE 14 DE FEVEREIRO DE 2020 cumpre esclarecer que, a partir de 01/10/2008 o álcool passou a ser tributado pela não cumulatividade (conforme MP 413/08, Lei 11.727/08 e Decreto 6.573/08), portanto não era mais necessária a realização do rateio proporcional com base na receita para a distinção entre valores correlacionados à cumulatividade de valores correlacionados a não cumulatividade, entretanto persistiu a necessidade do rateio proporcional com base na receita, não mais para cumprimento dos §§ 7º e 8º do artigo 3º da Lei 10.833/2003 (mesmo dispositivo da Lei 10.637/2002), mas sim para a distinção dos créditos vinculados ao Mercado Externo ME (passíveis de ressarcimento e/ou compensação, conforme §§ 1º e 2º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, e, §§ 1º e 2º do artigo 5º da Lei nº 10.637/2002), dos créditos vinculados ao Mercado Interno Não Tributável MINT (passíveis de ressarcimento e/ou compensação, conforme § 2º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, e, § 2º do artigo 5º da Lei nº 10.637/2002, combinados com os incisos I e II do artigo 16 da Lei nº 11.116/2005), e dos créditos vinculados ao Mercado Interno Tributável MIT (passíveis apenas de abatimento dos débitos das próprias contribuições, conforme § 3º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003).

Dispõem os §§ 7º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003:

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 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.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

Ademais, o § 9º do art. 3º, acima transcrito, delegou competência à então Secretaria da Receita Federal a editar as normas aplicáveis aos métodos de apuração. Nesse sentido a IN SRF n.º 404/2004, que dispôs no §2º e 3º de seu art. 21:

Art. 21. Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não cumulativa da Cofins, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito deve ser apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

(...)

§ 2º Para efeito do disposto no § 1º, o valor a ser registrado deve ser 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.

§ 3º Para apuração do crédito decorrente de encargos comuns, na hipótese do inciso I do § 2º, aplica-se sobre o valor de aquisição de insumos, dos custos e das despesas, referentes ao mês de apuração, a relação percentual existente entre os custos vinculados à receita sujeita à incidência não cumulativa e os custos totais incorridos no mês.

Neste tópico, a DRJ foi precisa, adoto as razões postas a seguir, por com elas concordar integralmente:

Nos casos em que a pessoa jurídica sujeita-se à incidência não cumulativa em relação à parte de suas receitas, deverá adotar um dos dois métodos em relação aos custos, despesas, e encargos comuns.

No caso em questão a interessada auferiu receita no mercado interno sujeita a não cumulatividade, concomitantemente com receita de exportação.

O contribuinte informou no DICON que teria utilizado a apropriação direta e a fiscalização desconsiderou o critério adotado e aplicou o rateio proporcional já que todos os custos comuns foram vinculados à exportação. Apurou-se também que foram incluídos valores que não são insumos.

Em defesa, a interessada alega que todo processo de extração do caldo e o suporte industrial são custos da fabricação de açúcar, já que todo o caldo é destinado à fábrica de açúcar, que o sistema de custo integrado serve exatamente para separar os custos destinados à fabricação do açúcar dos custos da fabricação do álcool. Esclarecendo que início do processo de fabricação de álcool é o “mel pobre” resultante como resíduo industrial do processo de fabricação do açúcar o qual possui seu custo que é efetivamente considerado.

Das alegações acima, é possível concluir que a interessada entende pela inexistência de custos comuns, já que afirma que os processos são independentes e que

todos os custos do processamento da cana e extração do caldo se referem unicamente à produção do açúcar.

Inicialmente cabe esclarecer que apurado o custo do produto sujeito à sistemática da não cumulatividade pelo custeio por absorção, deve ser apurado o percentual deste perante o custo total. Apurado o percentual que representa o produto sujeito à sistemática não cumulativa, este percentual deve ser aplicado nos custos, encargos, despesas comuns que dão direito ao crédito da não cumulatividade.

Assim, não será o custo apurado na contabilidade que irá gerar crédito, mesmo porque compõe o seu valor os custos fixos e variáveis, que abrangem elementos que não geram crédito. Ressalte-se também que tal sistemática se aplica se existem custos, encargos ou despesas comuns relativos a produtos que geram receita no mercado interno sujeita a não cumulatividade, concomitantemente com receita de exportação.

O rateio é necessário para fins de apuração quais os créditos que poderão ser ressarcidos ou compensados com outros tributos.

A interessada produz açúcar e álcool, sendo que exporta açúcar. Assim, cabe apurar se existem custos, encargos ou despesas comuns aos dois produtos.

Alega que os processos produtivos são independentes, na primeira etapa é produzido o açúcar, este processo gera um resíduo chamado de “mel pobre”. A partir do mel se produz o álcool.

Neste momento, é importante conceituar Produção Conjunta. Paulo Viceconti e Silvério das Neves na obra Contabilidade de Custos um enfoque direto e objetivo, pág. 109 assim conceitua produção conjunta:

*É o caso da atividade industrial em que, do fluxo comum do processo produtivo, emergem mais de uma espécie ou qualidade do produto.*

(...)

*Esse tipo de fabricação, que se caracteriza por um fluxo comum de produção até certo ponto – denominado de ponto de cisão – e do qual resulta uma multiplicidade de produtos é chamado de produção conjunta. Os produtos resultantes, conforme a importância que suas vendas tenham para a empresa industrial, são denominados ou de coprodutos ou subprodutos.*

Os autores assim exemplificam: “Outro exemplo é a produção de coque, na qual o carvão é a matéria-prima original. O carvão após passar pelo forno de coque, resulta em vários produtos: o próprio coque, sulfato de amônia, benzol, alcatrão bruto e gás.”

Prosseguindo os autores afirmam: “Os custos incorridos numa produção conjunta até o ponto de cisão (inclusive), são chamados de custos conjuntos.”

É possível concluir que o processo produtivo da interessada é uma produção conjunta até o ponto de cisão, ou seja, até o momento que é produzido o açúcar e o mel final, a partir daí, o processo produtivo segue em relação ao mel final sendo considerado um processo único até a fabricação do álcool.

Não é possível considerar que o mel final (matéria-prima) do álcool seja apenas resíduo, mesmo porque este é produto que não tem mercado certo, o que não ocorre com o mel final.

A produção do mel final é onde ocorre o ponto de cisão da produção do açúcar e do álcool. No trimestre em análise o faturamento do álcool representa mais de 30% do faturamento da empresa, conforme se verifica da apuração de fls. 597/598 do parecer que foram extraídas do DACON.

Assim a produção do álcool somente é possível se realizado todo o processo produtivo desde a extração do caldo da cana.

Estabelecido que se trata de processo de produção conjunta, cabe relatar brevemente o que seria o custeio por absorção. Na obra citada acima assim se define o custeio por absorção:

Custeio por absorção é um processo de apuração de custos, cujo objetivo é ratear todos os seus elementos (fixos ou variáveis) em cada fase da produção.

Logo um custo é absorvido quando for atribuído a um produto ou unidade de produção, assim cada unidade ou produto receberá sua parcela no custo até que o valor aplicado seja totalmente absorvido pelo custo dos produtos vendidos ou pelos estoques finais.

Conclui-se que a produção da interessada é uma produção conjunta, e como tal, possui custos, encargos e despesas comuns, então o contribuinte poderia optar entre as duas formas de rateio quais sejam: custeio direto por absorção ou o rateio proporcional à receita.

Para optar pelo custeio direto por absorção a interessada deve ter o sistema de custos integrado e coordenado com o restante da contabilidade.

Contudo, analisando a contabilidade da interessada, constatou-se que os custos da produção conjunta foram integralmente direcionados para a produção do açúcar, portanto, não houve um rateio, não sendo possível aceitar que tal sistemática seja considerada custeio por absorção, já que neste processo a empresa utiliza-se de métodos (valor das vendas, volume produzido, igualdade do lucro bruto, etc.) para atribuir os custos conjuntos aos produtos.

Para a fabricação do álcool, é absolutamente necessária a existência da matéria prima, no caso, a cana, assim como todos os demais produtos e bens utilizados no processo. Sem a cana e todo o processo posterior para a produção do “mel final” não haveria a produção de álcool que gera receitas significantes para a empresa.

Assim, sendo a cana-de-açúcar insumo necessário para a fabricação tanto do álcool como do açúcar, infere-se que tal custo é comum, e deve ser apropriado proporcionalmente, uma vez que não há possibilidade de distinção de custos no processamento para fabricação de ambos os produtos. Tal entendimento aplica-se a todos os custos, despesas e encargos envolvidos na produção de tais produtos.

Quanto à verificação nos Razões, que não permitiram identificar quais os produtos, insumos, ou fornecedores dos custos apropriados, a empresa alega que adota há trinta anos tal procedimento e nunca foi questionada. Nos termos da lei, toda a escrituração deve ser fundamentada com documentação hábil e idônea e as aquisições de produtos e insumos devem ser comprovadas com a apresentação das notas fiscais correspondentes.

Quanto às alegações a respeito da escrituração dos livros auxiliares, que não registraram dados a respeito de produtos, fornecedores e notas fiscais constantes dos

Razões, o fato de tais livros não serem obrigatórios e não possuírem regramento específico para o seu preenchimento não muda o fato de que, se são complementares à escrituração e base para apuração de bases de cálculo de créditos das contribuições, obrigatoriamente os seus registros deverão ser baseados em documentação hábil e idônea. A falta de registros os inabilita para o objetivo a que se pretende – a comprovação da correta contabilização dos custos, despesas e encargos para apropriação por sistema integrado com a contabilidade.

Correto, portanto, o procedimento fiscal de desqualificação do método de apropriação direta utilizado pelo interessado, pelas irregularidades na escrituração e pela inadequação do sistema adotado à vista do processo fabril da empresa, que tem uma única matéria-prima (cana), que passa por procedimentos também únicos, para gerar, ao final, dois produtos.

Em função da apropriação dos créditos da agroindústria pelo método do rateio proporcional, cujo percentual foi calculado de acordo com as normas legais, correta a glosa dos valores dos créditos referente aos gastos com insumos, energia elétrica, despesas de contraprestações de arrendamento mercantil, despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos considerados na verificação fiscal.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora