



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



**Processo nº** 16366.000151/2007-33  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-006.685 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de julho de 2019  
**Recorrente** VANCOUROS COMERCIO DE COUROS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

RATEIO PROPORCIONAL. DETERMINAÇÃO DA RELAÇÃO ENTRE A RECEITA NÃO CUMULATIVA E RECEITA BRUTA TOTAL. INTELIGÊNCIA DO INCISO II, DO §8º DO ART. 3º DA LEI 10.637/02.

As receitas provenientes de vendas de produtos ao exterior devem compor a receita bruta (numerador) quando decorrer de venda de produtos sujeitos a não cumulatividade, e, em qualquer hipótese (vendas de produtos sujeitos ou não à não cumulatividade), deve compor a receita bruta total da pessoa jurídica (denominador).

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. CONCOMITÂNCIA. AÇÃO JUDICIAL. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 1 DO CARF.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. Não apreciação do pedido de correção monetária pela taxa SELIC.

PALLETS. COMISSÕES NAS AQUISIÇÕES E ESTUFAMENTO DE CONTÊINERES.

Os insumos devem ser essenciais e relevantes ao processo produtivo, sendo que os PALLETS, AQUISIÇÕES E ESTUFAMENTO DE CONTÊINERES não cumprem o requisito de estar relacionado à fabricação do produto final.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso apenas em parte, em função de concomitância de objeto em relação a atualização dos valores, e, na parte conhecida, em negar provimento ao recurso, da seguinte forma: (a) por voto de qualidade, para manter a glosa em relação a pallets, vencidos a relatora, Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, e os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; (b) por maioria de votos, para manter as glosas sobre comissões nas aquisições e

sobre estufamento de contêineres, vencida a relatora, Conselheira Fernanda Vieira Kotzias; e (c) por unanimidade de votos, para manter a decisão de piso em relação aos demais itens. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Mara Cristina Sifuentes.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias - Relator

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Mara Cristina Sifuentes, Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique Seixas Pantarolli, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente) e Rodolfo Tsuboi (suplente convocado).

## Relatório

Versa o presente sobre o **Despacho Decisório Eletrônico** de fls. 260 a 261<sup>1</sup>, datado de 26/11/2007, que analisa pedido de ressarcimento de COFINS não cumulativa exportação, relativo ao quarto trimestre de 2006 (PER de fls. 3 a 5, transmitido em 06/02/2007, pleiteando direito creditório no valor de R\$ 976.400,81), e que, com base no parecer de fls. 252 a 259, reconhece parcialmente o pedido da contribuinte, homologando crédito no valor de R\$ 929.478,80.

O fundamento das glosas reside na inclusão considerada indevida, na base de cálculo do incentivo, para fins de apuração do custo dos insumos aplicados nos produtos exportados, de despesas com comissões, despesas com combustíveis para transporte das mercadorias entre estabelecimentos da contribuinte, despesas com material de embalagem, despesas de exportação relativas a estufamento de *containers* e despesas não comprovadas, bem como da necessidade de inclusão de receita não-operacional de venda do ativo imobilizado para compor critério de proporcionalidade e da classificação das receitas de operações de BMF/SWAP e da variação cambial ativa como receitas financeiras.

Ciente do Despacho Decisório em 04/12/2007 (AR à fl. 3001), a empresa apresentou **Manifestação de Inconformidade** em 03/01/2008 (fls. 307 a 313), na qual argumentou, em síntese, que:

- (a) A inclusão de receita não-operacional de venda do ativo imobilizado para compor o critério de proporcionalidade é indevida diante do preceito no art. 1º, §3º, VI da Lei 10.637/2002;

---

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

- (b) A adjetivação das receitas de operações de BMF/SWAP como meramente financeiras é incorreta, tendo em vista que as mesmas decorrem de operações de exportação e, como tal, devem ser consideradas como receitas de exportação sob o amparo do art. 21, I da IN SRF n. 600/2005 e que, mesmo que a autoridade entenda em sentido contrário, as mesmas devem ser consideradas para efeito de ressarcimento/compensação, por decorrerem de custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com alíquota zero, em consonância com o disposto no art. 21, II da IN SRF n. 600/2005;
- (c) Ao contrário do entendimento adotado pela decisão recorrida, a comissão paga pela Recorrente à pessoa jurídica sobre a compra do couro bovino, utilizado como insumo na sua produção, é custo/despesa que dá direito a crédito nos termos da legislação;
- (d) O combustível é utilizado em caminhão próprio da empresa no transporte da matéria prima “couros in-natura” até a indústria onde se inicia a primeira etapa do processo de industrialização, motivo pelo qual deve ser considerado como custo/despesa com direito a crédito, uma vez que se enquadra no texto legal do inciso II, do artigo 3º da Lei 10.637/2002;
- (e) As despesas com material de embalagem (i.e. paletes de madeira) são essenciais para acomodação e proteção para transporte do couro wet blue, fazendo parte do final da 3ª etapa do processo de produção, quando os couros serão disponibilizados na expedição para venda e, portanto, estão intrinsecamente ligadas ao processo de produção/exportação, devendo ser consideradas para fins de apuração do crédito requerido;
- (f) As despesas com exportação relativas ao estufamento de containeres, tal qual as despesas de embalagem, são essenciais e se relacionam diretamente à armazenagem, uma vez que se trata de forma eficaz de se acondicionar mercadorias para fins de armazenagem e embarque;
- (g) A glosa das despesas não comprovadas, não merece prosperar a decisão recorrida, haja vista que importaram custo sobre a produção, e portanto, devem compor o direito creditório da Recorrente; e
- (h) Na hipótese de manutenção do crédito indicado no despacho decisório, requereu que a ele fossem acrescidos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, calculados a partir da data do protocolo até a data do respectivo ressarcimento/compensação, no intuito de minimizar os prejuízos até então suportados pela Requerente.

Juntamente com o Despacho Decisório, a empresa foi cientificada em 04/12/2007 (AR à fl. 301) da Notificação Saort/DRF/LON n. 105/2007 (fls. 294 a 295), que indicava a existência de débitos tributários e informava que o crédito apurado não poderia ser ressarcido à empresa, devendo o mesmo ser utilizado para a compensação dos valores em aberto, tal qual dispõe o art. 34, §1º da IN SRF n. 600/05.

Inconformada, a empresa se manifestou contra a exigibilidade dos débitos apontados (fls. 300). Paralelamente, ajuizou em janeiro de 2008 a Ação Ordinária n. 2008.70.01.000490-8/PR junto à Justiça Federal da 4ª Região, tendo seu pedido de antecipação de tutela deferido em 28/01/2008, o qual reconheceu que os débitos apontados na Notificação n. 105/2007 não poderiam ser compensados de ofício por não estarem com sua exigibilidade suspensa e, assim, determinou à União que creditasse na conta corrente mencionada pela

empresa o valor incontroverso já reconhecido como devido. A decisão foi cumprida pela Fazenda Nacional, sendo o comunicado de restituição de parte do valor incontroverso do crédito juntado ao presente processo administrativo em 22/02/2008 à fl. 345.

Em 20/02/08 foi publicada a sentença confirmando os termos da antecipação de tutela, cujo entendimento foi posteriormente ratificado pelo TRF-4 em 17/06/10. O referido processo judicial transitou em julgado em favor da empresa em 17/10/2010.

No que se refere ao processo administrativo, o mesmo foi enviado à DRJ, sendo a **decisão de primeira instância** proferida em 11/03/2009 (fls. 348 a 370), acordando-se unanimemente pela procedência parcial da manifestação de inconformidade para excluir da composição da receita bruta total os valores relativos às vendas de bens do ativo imobilizado, e manter as glosas explicitadas no despacho decisório, sendo que sobre o valor de ressarcimento não cabe a incidência de juros de mora com base na taxa Selic, nos seguintes termos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006*

*REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE PERCENTUAIS DE RECEITAS DE VENDAS DE EXPORTAÇÃO E DE VENDAS NO MERCADO INTERNO. RECEITA BRUTA TOTAL. COMPOSIÇÃO. RECEITAS DA VENDA DO ATIVO IMOBILIZADO/PERMANENTE.*

*Quando da composição da "receita bruta total", para o cálculo da apuração dos percentuais das receitas de vendas de exportação e das vendas no mercado interno, não se incluem as receitas derivadas da venda do ativo imobilizado/permanente.*

*RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL, OPERAÇÕES DE SWAP. • DISTINÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS. BASE DE CÁLCULO.*

*A isenção relativa às receitas decorrentes de exportação não alcança as variações cambiais ativas e as operações BMF/Swap, que têm natureza de receitas financeiras, devendo, como tal, compor a base de cálculo da contribuição.*

*INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.*

*No cálculo do PIS não-cumulativo o sujeito passivo somente poderá descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços, não se considerando como tal despesas com comissões na compra de matéria-prima, bem como despesas com "estufagem de containeres". sendo que esta última não se enquadra no conceito de despesas de armazenagem previsto no art. 3º, IX, da Lei n.º 10.833, de 2003, com as modificações introduzidas pela Lei n.º 10.865, de 2004.*

*INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. VEÍCULO PRÓPRIO. COMBUSTÍVEIS. INEXISTÊNCIA DO DIREITO DE CRÉDITO.*

*Gastos efetuados com combustíveis em veículo próprio para transporte de mercadorias entre estabelecimentos da contribuinte, não configuram insumos*

*na produção ou fabricação de bens, não sendo, por conseguinte, passíveis de gerar créditos para os fins previstos na legislação pertinente.*

**INSUMOS. EMBALAGEM.**

*O conceito de insumo abrange tão-somente a embalagem que agrega valor comercial ao produto através de sua apresentação e que objetiva valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional.*

**RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES A TAXA SELIC. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.**

*É incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa Selic sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos relativos ao PIS, por falta de previsão legal.*

*Solicitação Deferida em Parte*

Ciente da decisão de piso em 29/05/2010 (cf. AR de fl. 388), a empresa apresentou **recurso voluntário** em 29/06/2010 (fls. 389 a 398), reiterando o teor da manifestação de inconformidade.

O processo foi encaminhado ao CARF, pelo despacho de fl. 399, que atesta a tempestividade da peça recursal, em 27/07/2010, sendo a mim distribuído, por sorteio, em junho de 2019.

Em .01/06/2016, a empresa protocolou nos autos do presente processo administrativo Pedido de Habilitação de Crédito Reconhecido por Decisão Judicial Transitada em Julgado (fl. 406), objetivando a aplicação de atualização monetária pela SELIC ao crédito requerido. O pedido foi analisado em parecer de fls. 474 a 479 e deferido, sendo habilitado por meio de Despacho Decisório de fl. 481 em 22/08/2016.

## **Voto Vencido**

Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, Relatora.

O Recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade constantes na legislação; de modo que admito seu conhecimento.

No que concerne ao mérito, como destacado no relatório, a discussão objeto da presente demanda versa sobre a glosa de créditos de COFINS efetuada na análise do Pedido de Ressarcimento tendo em vista a inclusão de receitas na base de cálculo da contribuição que não foram consideradas pela Recorrente bem como da glosa de determinadas despesas que foram inseridas como insumos na apuração dos créditos objeto do referido pedido. Assim, passo a analisar individualmente cada uma delas.

## **Da Inclusão na base de cálculo das Receitas ditas Financeiras**

O entendimento da Recorrente é que as receitas financeiras decorrentes das operações BMF/SWAP e da Variação Cambial Ativa não compõem a base de cálculo da COFINS, com isso também não poderão compor a receita bruta para fins de cálculo da proporção para apuração do crédito decorrente dos custos vinculados às receitas de exportação.

Esse tema já foi bastante discutido no âmbito deste Conselho por diversas Turmas de Julgamento, entretanto persistem posicionamentos divergentes no seu entendimento.

O primeiro ponto a ser analisado é o fato de as referidas receitas financeiras oriundas das operações de exportação comporem ou não a base de cálculo da COFINS.

As variações cambiais ativas, como espécie do gênero receitas de exportação, foram objeto de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal no RE 627.815/PR com repercussão geral nos termos do art. 543B do CPC, e assim ficou decidido conforme reprodução da ementa abaixo:

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.*

*I Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.*

*II O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas.*

*III – O legislador constituinte ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” – conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.*

*IV Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.*

*V Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos.*

*VI Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal.*

**Recurso extraordinário conhecido e não provido**, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543B, § 3º, do CPC.

O entendimento acima citado e determinado pelo STF deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, conforme determina o § 2º do art. 62 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, in verbis:

*Art. 62 [...]*

*§2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)*

Portanto, não há o que se discutir a respeito de as variações cambiais ativas são receitas decorrentes da atividade de exportação e são alcançadas pela regra da imunidade prevista no art. 149, §2º, I da Constituição Federal àquelas aplicadas. Com efeito, não há incidência das Contribuições para o PIS/PASEP sobre as receitas oriundas das citadas variações cambiais. Nesta mesma linha de interpretação, entendo que as operações de SWAP também devem ser aludidas contribuições.

Contudo, resta saber se cabe inserir as receitas financeiras objeto da presente análise no cálculo da receita bruta total por ocasião da análise do critério de rateio proporcional dos créditos de PIS/PASEP na sistemática da não-cumulatividade. Para isso faz-se necessário interpretar o que estabelece o art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.637/2002, in verbis:

*§ 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.*

O que o inciso II afirma é que haverá um rateio proporcional dos custos, despesas e encargos comuns. Para composição do crédito a ser considerado, calcula-se o percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa (numerador), que no presente caso as referidas receitas financeiras (SWAP e Variações Cambiais Ativas) não serão consideradas, e a receita bruta total da pessoa jurídica (denominador), onde serão inseridas todas as receitas sujeitas ou não à incidência não cumulativa, ou seja, inclui-se as citadas receitas financeiras.

Ainda, tendo em vista que a Recorrente vindica a exclusão das receitas financeiras da receita bruta total no cálculo do rateio de custos, despesas e encargos, para apuração dos créditos a serem por ele descontados, entendo que tais receitas não devem compor a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa (numerador), mas devem fazer parte da receita bruta total (denominador). Neste sentido, vejamos o que foi apurado pela fiscalização e apresentado à fl. 174 do presente processo:

DISCRIMINAÇÃO	out/06	nov/06	dez/06
<b>Receita de Exportação</b>	<b>3.786.708,85</b>	<b>4.662.319,83</b>	<b>4.448.930,05</b>
<b>Receita Vendas Mercado Interno</b>	<b>570.259,27</b>	<b>252.350,50</b>	<b>180.298,26</b>
<b>Receitas Financeiras</b>	<b>122.004,41</b>	<b>142.938,94</b>	<b>174.548,33</b>
Descontos Obtidos	4.144,83	-	-
Juros Recebidos	1.290,24	1.835,42	-
Rendas s/ Aplicação Financeira	3.241,90	14.274,15	-
Operações BMF/SWAP	-	-	1.011,43
Varição Cambial Ativa	113.327,44	126.829,37	173.536,90
<b>Outras Receitas</b>	<b>110.000,00</b>	<b>-</b>	<b>30.362,19</b>
Venda de Bens do Ativo Imobilizado	110.000,00	-	30.362,19
<b>Receita Bruta Total</b>	<b>4.588.972,53</b>	<b>5.057.609,27</b>	<b>4.834.138,83</b>
<b>Isonções e Excluiões</b>	<b>4.018.713,26</b>	<b>4.805.258,77</b>	<b>4.653.840,57</b>
(-) Receitas de Exportação com direito a Crédito de PIS/COFINS	3.786.708,85	4.662.319,83	4.448.930,05
(-) Receitas Financeiras ( a partir de 08/2004)	122.004,41	142.938,94	174.548,33
(-) Vendas Canceladas e Desc. Incondicionais	-	-	-
(-) Venda de Bens do Imobilizado	110.000,00	-	30.362,19
<b>Base de Cálculo PIS/COFINS – Incidência não-cumulativa</b>	<b>570.259,27</b>	<b>252.350,50</b>	<b>180.298,26</b>
<b>Contribuição para PIS/PASEP (antes do desconto de créditos)</b>	<b>9.409,28</b>	<b>4.163,78</b>	<b>2.974,92</b>
<b>COFINS (antes do desconto de créditos)</b>	<b>43.339,70</b>	<b>19.178,64</b>	<b>13.702,67</b>

Destas Receitas a fiscalização apresentou os quadros onde foram encontrados os percentuais de rateio declarados pelo contribuinte e os apurados na auditoria (fl. 177):

- **DECLARADOS PELA CONTRIBUINTE (fls. 65, 67 e 69):**

CONTA CONTÁBIL	out/06		nov/06		dez/06	
	Valor (R\$)	Relação %	Valor (R\$)	Relação %	Valor (R\$)	Relação %
Receitas de Exportação	3.786.708,85	86,91	4.662.319,83	94,87	4.448.930,05	96,11
Receitas Mercado Interno	570.259,27	13,09	252.350,50	5,13	180.298,26	3,89
Receita Bruta Total	4.356.968,12	100,00	4.914.670,33	100,00	4.629.228,31	100,00

- **APURADOS NA AUDITORIA:**

CONTA CONTÁBIL	out/06		nov/06		dez/06	
	Valor (R\$)	Relação %	Valor (R\$)	Relação %	Valor (R\$)	Relação %
Receitas de Exportação	3.786.708,85	82,52	4.662.319,83	92,18	4.448.930,05	92,03
Receitas Mercado Interno	802.263,68	17,48	395.289,44	7,82	385.208,78	7,97
Receita Bruta Total	4.588.972,53	100,00	5.057.609,27	100,00	4.834.138,83	100,00

### Conceito de Insumos

Antes de adentrar na discussão propriamente dita da presente controvérsia, importante tecer alguns comentários a respeito da conceituação de insumos que alguns comentários a respeito da conceituação de insumos que vem prevalecendo na jurisprudência deste Conselho.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória n.º 135/2003, convertida na Lei n.º 10.833/2003 (COFINS). O art. 3.º, inciso II de ambas as leis autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

A Emenda Constitucional n.º 42/2003 estabeleceu no §12º, do art. 195 da Constituição Federal o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, consignando a sua definição por lei dos setores de atividade econômica. Portanto, a constituição deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A Secretaria da Receita Federal apresentou nas Instruções Normativas nos 247/02 e 404/04 uma interpretação sobre o conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS um tanto restritiva, semelhante ao conceito de insumos empregado para a utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 226 do Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI). Este entendimento extrapola as disposições previstas nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não-cumulatividade das referidas contribuições.

Nesta mesma linha de entendimento, igualmente incorre em erro quando se utiliza a conceituação de insumos conforme estabelecido na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, visto que esta seria demasiadamente ampla. Segundo o RIR/99, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica, ou seja, seria insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais todos os bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Portanto, é entendimento deste Conselho que o conceito de insumos para efeitos do art. 3.º, inciso II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser interpretado seguindo o critério da essencialidade. Este critério busca uma posição "intermediária" construída pelo CARF na definição insumos, com vistas a alcançar uma relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Reproduzo a seguir um conceito de insumo consignado no Acórdão n.º 9303003.069, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF, e que vem servindo de base para os julgamentos dos processos deste Conselho:

*[...] Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério*

*relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo. (grifo nosso)*

Sintetizando, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

O Superior Tribunal de Justiça adota o mesmo entendimento conforme pode ser observado no julgamento do recurso especial nº 1.246.317MG, cuja ementa segue abaixo reproduzida:

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

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

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

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

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

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

*6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas*

*atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.  
7. Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)*

Portanto, após o relato do entendimento predominante a respeito da conceituação de insumos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS, adentremos nas circunstâncias que regem o caso concreto.

#### **a) Despesas com Comissões**

A recorrente alega que a comissão paga à pessoa jurídica sobre a compra do couro bovino, utilizado como insumo na sua produção, é custo que daria direito ao crédito para ser descontado do PIS/PASEP.

Via de regra, comissões pagas a agentes na aquisição de matéria-prima não é considerado como atividade essencial ao processo produtivo. Todavia, entendo que as peculiaridades do processo produtivo aqui analisado merecem ser visitadas de forma a verificar se os requisitos para concessão do crédito encontram-se presentes.

De acordo com as informações aduzidas dos autos, a matéria-prima básica para a produção do couro wet-blue é pele bovina no estado *in-natura* (couro *in-natura*), adquirido diretamente de abatedouros.

Pelas próprias características do início do processo produtivo, verifica-se que diferente da maioria dos setores em que a matéria-prima é comercializada como produto-chave pelo fornecedor e que, por isso, conta com canais de distribuição organizados, no caso do couro *in-natura* trata-se de partes/insumos não utilizados pela indústria de carnes, que as revende como forma de otimizar custo de produção. Isso fica claro na descrição da primeira etapa do processo produtivo da recorrente, quando narra que as peles bovinas adquiridas no mercado precisam passar por etapas antes de serem efetivamente utilizadas como insumo, senão vejamos:

**PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DO COURO IN-NATURA EM COURO WET BLUE.**

(1ª ETAPA) Recebimento do Couro In-natura: envio para industrialização no Curtume Vanzella onde, passa pela salgadeira, realiza o recorte de aparas salgadas, segue para Fulão para bater o sal, em seguida segue para o Fulão de pré-remoção.

(2ª ETAPA) O Couro ainda na forma in-natura segue para a máquina de pré descarne para retirar a gordura conhecida também como Carnaça.

(3ª ETAPA) Após o Descarne na máquina 1 e 2 e após retirado os subprodutos, (aparas, gorduras) o couro segue para Fulões de Curtimento em produtos químicos onde permanece até 48 horas, tornando então no couro wet blue. O Couro é comercializado em estado WET BLUE, ou é feito remessa para industrialização em outra empresa a Internacional Couro, onde é realizado mais uma Etapa de curtimento e transformado em couro semi-acabado conforme processo descrito abaixo:

Diante disso, considerando as peculiaridades do setor e da atividade, em que a principal matéria-prima não é ofertada no mercado como sendo o principal foco comercial dos fornecedores, bem, como o fato de que uma empresa com produção significativa de couro wet-blue precisará recorrer a diferentes fornecedores, entendo que a função do agente mostra-se essencial à garantia da contínua atividade industrial da empresa.

Assim, entendo que o serviço de intermediação para compra do couro está intimamente ligado ao processo produtivo da empresa, fazendo parte do valor do couro, principal insumo do produto final da recorrente e, portanto, voto no sentido de que os serviços de comissão podem ser enquadrados no conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, devendo fazer parte do cálculo do crédito a ser descontado do valor apurado do PIS/PASEP.

**b) Despesas com Combustíveis**

A Recorrente alega também o combustível foi utilizado em caminhão próprio da empresa para transporte do couro *in-natura* e que, por isso, daria direito ao crédito para ser descontado do PIS/PASEP.

Neste caso, entendo que não assiste razão à recorrente. Isto porque trata-se de serviço de transporte não relacionado à produção em si, mas ao transporte da matéria-prima antes do início do processo produtivo, o qual poderia ser realizado tanto pela empresa quanto por terceiros. Trata-se de opção da empresa em sua organização logística, o que não configura, por si, despesa creditável.

Assim, entendo que tais despesas não estão diretamente ligadas ao processo produtivo e, portanto, não podem ser enquadrados no conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, não devendo fazer parte do cálculo do crédito a ser descontado do valor apurado do PIS/PASEP.

**c) Material de Embalagem – “paletes de madeira”**

A Recorrente alega que o material de embalagem utilizado, paletes de madeira, é essencial para acomodação e proteção do couro no seu transporte, fazendo parte do final do processo produtivo e que por isso teriam direito ao crédito relacionado a estas despesas.

Considerando que a questão dos paletes seja assunto controvertido e sem entendimento pacificado neste Conselho, faz-se necessário avaliar o caso concreto em suas peculiaridades de forma a verificar a existência ou não de outra forma primária de embalagem e se os paletes se apresentam como parte essencial da apresentação do produto para revenda.

No caso dos autos, verifica-se que nas informações adicionais prestadas pela empresa à fiscalização, resta evidenciado que os paletes fazem parte da 3ª etapa do processo produtivo/de venda, em que o produto industrializado é primeiramente acomodado nos paletes de madeira para poder ser manuseado e revendido, sendo apenas posteriormente revestido com lonas plásticas para fins de proteção e transporte, nos seguintes termos:

Item 3 – As notas Fiscais das empresas: Packduque Ind. De Plásticos Ltda., e Kaczor & Kaczor Ltda. classificadas na conta de “Embalagem” em nosso livro razão, são materiais indispensáveis para boa conservação e transporte do produto Couro Wet Blue, sendo da empresa Kaczor o produto paletes de madeira e da empresa Packduque o produto Lonas Plásticas, pois estes materiais são utilizados ao final da 3ª etapa do processo de produção quando então o couro Wet Blue é disponibilizado na expedição para a venda, sendo então acomodados em paletes de madeira e envolvido com lonas plásticas para proteção e transporte.

Assim, considerando o caso concreto, concordo com a recorrente e entendo que os paletes podem ser enquadrados no conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, devendo fazer parte do cálculo do crédito a ser descontado do valor apurado do PIS/PASEP.

#### **d) Despesa com Exportação - “estufamento de containeres”**

Afirma a recorrente que os serviços referentes a “estufamento de containeres” estão diretamente ligados à armazenagem, uma vez que se trata de forma eficaz de se acondicionar a mercadoria dentro dos containeres para armazenagem e embarque.

Ainda dentro da linha de entendimento relacionado a essencialidade do processo produtivo, entendo que essas despesas, quando suportadas pela sociedade empresária vendedora, se não são alcançadas pela rubrica “armazenagem de mercadorias”, certamente poderão ser enquadradas custo do transporte nas operações de venda.

Portanto, dou provimento ao Recurso Voluntário também neste particular.

#### **e) Despesas não comprovadas**

A Recorrente alega que a glosa das despesas não comprovadas não merece prosperar, haja vista que importaram custo sobre a produção, e portanto, devem compor o seu direito creditório.

Não obstante, conforme consta no processo (fl.277) os comprovantes entregues à fiscalização relativos a despesas com insumos adquiridos das empresas COUROFLEX COMÉRCIO DE PELES LTDA e MILLENIUM TRANSPORTE LTDA foram desconsiderados diante do fato de que ambos indicavam como adquirente da mercadoria a empresa CURTUME VANZELLA LTDA, sem qualquer menção à ora Recorrente.

Assim, considerando que o ônus probatório para fins de ressarcimento/compensação é do contribuinte e não havendo nos autos qualquer explicação ou prova que demonstre de forma inequívoca que tais despesas foram arcadas pela Recorrente, entendo que a decisão da fiscalização deve prevalecer, mantendo-se a glosa no que se refere este ponto.

#### **Da incidência da Taxa SELIC**

Por fim, a Recorrente requereu a aplicação da SELIC para correção do valor a ser ressarcido, fundamentada em decisão judicial transitada em julgado na Ação Ordinária n. 2008.70.01.000490-8/PR no âmbito da Justiça Federal da 4ª Região, a qual autoriza a referida atualização monetária.

Conforme consta da certidão narratória da referida ação, transcrita pela própria fiscalização (fls. 475 a 478), assiste à Recorrente direito a atualização monetária dos créditos pela SELIC a contar da data de protocolo dos pedidos de restituição até a data do efetivo pagamento.

Ocorre que, como a Ação Judicial em questão e o pedido de compensação constante do presente processo tratam, em certa medida, da mesma matéria, as matérias comuns – que, no caso, diz respeito à aplicação da SELIC para correção do valor a ser ressarcido – não pode ser apreciada por esta turma, pois a decisão na Ação Judicial interfere diretamente na decisão administrativa ora recorrida.

A decisão de excluir da apreciação dos tribunais administrativos, a matéria objeto de ação judicial, visa evitar decisões divergentes, diante do princípio da unidade de jurisdição prevalente no País em que decisões judiciais são soberanas e se sobrepõe a decisão administrativa.

Portanto, no caso em tela, tratando-se da mesma matéria, a propositura de ação judicial afasta a apreciação desta pelos ritos do Processo Administrativo Fiscal. Tal entendimento foi objeto da Súmula n.º 1 do CARF, publicada no DOU de 22/12/2009:

***Súmula CARF n.º 1***

*Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.*

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer parcial o recurso e, no mérito, dar parcial provimento para que as operações BMF/SWAP e as variações cambiais ativas sejam incluídas nas receitas de exportação e considerar como insumos as despesas com comissões, combustíveis, material de embalagem referente aos paletes de madeiras e estufamento de containeres.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias

## **Voto Vencedor**

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Redatora designada.

Em que pese o bem fundamentado voto da Conselheira Relatora, Fernanda Vieira Kotzias, dela ouso divergir em relação aos itens em que restou vencida, ou seja, a glosa em relação aos pallets e comissões nas aquisições e estufamento de contêineres conforme consta do dispositivo que constou na Ata:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso apenas em parte, em função de concomitância de objeto em relação a atualização dos valores, e, na parte conhecida, em negar provimento ao recurso, da seguinte forma: (a) por voto de qualidade, para manter a glosa em relação a pallets, vencidos a relatora, Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, e os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; (b) por maioria de votos, para manter as glosas sobre comissões nas aquisições e sobre estufamento de contêineres, vencida a relatora, Conselheira Fernanda Vieira Kotzias; e (c) por unanimidade de votos, para manter a decisão de piso em relação aos demais itens. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Mara Cristina Sifuentes.

Em relação à glosa de pallets, o assunto já foi votado algumas vezes na turma, sempre havendo posições diferentes no tratamento do assunto. No entanto tenho mantido meu voto (ex. acórdão n.º 3401-001.839, de 17 de junho de 2019) no sentido de não acatamento do

pedido de créditos por ser material utilizado em embalagem de produto acabado, não se relacionando com o produto final, assim não atuando como insumo na fabricação.

E conforme afirmou a relatora do voto vencido restou evidenciado que “*os paletes fazem parte da 3ª etapa do processo produtivo/de venda, em que o produto industrializado é primeiramente acomodado nos paletes de madeira para poder ser manuseado e revendido, sendo apenas posteriormente revestido com lonas plásticas para fins de proteção e transporte, nos seguintes termos*”:

**Item 3 – As notas Fiscais das empresas: Packduque Ind. De Plásticos Ltda., e Kaczor & Kaczor Ltda. classificadas na conta de “Embalagem” em nosso livro razão, são materiais indispensáveis para boa conservação e transporte do produto Couro Wet Blue, sendo da empresa Kaczor o produto paletes de madeira e da empresa Packduque o produto Lonas Plásticas, pois estes materiais são utilizados ao final da 3ª etapa do processo de produção quando então o couro Wet Blue é disponibilizado na expedição para a venda, sendo então acomodados em paletes de madeira e envolvido com lonas plásticas para proteção e transporte.**

Trago a colação o acórdão proferido pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan no processo nº 13502.721598/2015-50, que bem esclarece a divergência em relação ao crédito de pallets e a posição que tenho acompanhado:

**2.1.e)** Em relação a *pallets de madeira*, a fiscalização adverte que são utilizados em manuseio, movimentação, carga e transporte de produto acabado, em etapa posterior ao processo produtivo. Em sua defesa, a empresa sustenta que são essenciais para o manuseio e movimentação do produto, sendo elemento de otimização logística e custo da atividade empresarial, havendo precedentes do CARF pelo creditamento (Acórdãos n. 3802-001.621 e 3802-001.633).

A DRJ ressaltou que tais precedentes do CARF não vinculam seu entendimento, e que os *pallets* de madeira são utilizados apenas em produtos que já estão prontos, não havendo inovação em relação ao tema, por parte da defesa, no recurso voluntário.

Neste colegiado, é recorrente a análise de contenciosos sobre as contribuições não cumulativas que abrangem *pallets*. Com apenas dois dos membros da atual formação do colegiado, decidiu-se, em fevereiro de 2016, unanimemente, negar o crédito em relação a *pallets* e caixas, em acórdão de minha relatoria (Acórdão n. 3401-003.096).

Em janeiro de 2017, em três processos de minha relatoria (Acórdãos n. 3401-003.400), o crédito em relação a *pallets* foi concedido, por maioria (vencidos o relator e os Cons. Fenelon Moscoso de Almeida e Rodolfo Tsuboi). Na ocasião, redigiu o voto vencedor o Cons. Augusto Fiel Jorge D’Oliveira, e apresentou declaração de voto sobre *pallets* o Cons. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, mencionando precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão n. 9303-003.478).

No julgado mais recente desta turma encontrado no sítio *web* do CARF, buscando-se a palavra “*pallet*” (Acórdão n. 3401-004.362, de janeiro de 2018), o crédito em relação a “frete de *pallets*” e “porta *pallets*” foi negado, por voto de qualidade, vencidos os Cons. Augusto Fel Jorge D’Oliveira, Tiago Guerra Machado, Renato Vieira de Ávila e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, sendo designada para redigir o voto vencedor a Cons. Mara Cristina Sifuentes.

Apesar de serem distintas as alegações de defesa nos citados processos (no presente processo, *v.g.*, não alega a defesa que o *pallet* decorre de cumprimento de norma

sanitária, nem sustenta a fiscalização que deveria haver ativação do bem), tais precedentes revelam que o tema ainda não é devidamente assentado no CARF. Na Câmara Superior de Recursos Fiscais, por exemplo, há precedentes reconhecendo créditos para *pallets* (Acórdãos n. 9303-008.216, n. 9303-008.048 e n. 9303-006.068) ou rechaçando o crédito (Acórdãos n. 9303-006.107 e n. 9303-005.813), dependendo da situação concreta (v.g., serem os *pallets* do tipo *one way*, ou ativados, ou usados por razões sanitárias na indústria de alimentos), e das razões de defesa e da imputação fiscal. Também cabe destacar que não guarda vínculo necessário com a presente discussão a alegação inaugural de defesa (quer se refira a *pallets* ou lacres), em sede recursal, sobre ser pretensamente pacífica a jurisprudência do CARF sobre embalagens.

No presente processo, a imputação fiscal restringe-se à acusação e que os *pallets* são utilizados para produtos acabados, e que, por essa razão, não podem ser classificados como insumos. Não há, por nenhuma das partes, considerações sobre ativação ou normas sanitárias. E a acusação de que o uso dos *pallets* é restrito a produtos acabados não é contestada pela defesa. Pelo contrário, a defesa sustenta que os custos de produção devem abranger até o momento em que o “produto está pronto para venda”, invocando dois precedentes de turma especial do CARF (precedentes estes que fazem referência a questão sanitária na área de alimentos).

Assim, a discussão travada no presente processo se resume a serem ou não enquadrados como insumos *pallets* usados inequivocamente em etapa posterior ao processo produtivo. E, em relação a essa questão não temos dúvida pela manutenção da glosa, visto que tais bens, presentes em etapa posterior ao processo produtivo, não podem ser enquadrados como insumos.

Portanto, diante da peculiaridade do caso concreto, os precedentes citados são apenas ilustrativos, pois não se amoldam ao aqui analisado, havendo coincidência apenas do item (*pallets*), mas não das condições fáticas analisadas (à exceção do Acórdão n. 9303-006.107, no qual a razão pela negativa de crédito foi exatamente o fato de que os *pallets* são empregados em período posterior ao encerramento do processo produtivo).

Pelo exposto, deve ser mantida a glosa sobre *pallets* de madeira.

A respeito das comissões nas aquisições e estufamento de contêineres a recorrente afirma que os serviços estão diretamente ligados à armazenagem, por ser forma eficaz de se acondicionar a mercadoria para armazenagem e embarque.

Como no caso dos *pallets* o estufamento de contêineres refere-se a serviço atinente à pós-venda, momento posterior ao encerramento do processo produtivo, não sendo possível aferir-lhe essencialidade e relevância, deve-se aplicar o mesmo raciocínio dispendido para os *pallets* por coerência lógica.

Pelo exposto voto pela manutenção da glosa de créditos em relação aos *pallets* e comissões nas aquisições e estufamento de contêineres.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes

Redatora designada