



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16366.720987/2013-04
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-001.967 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 17 de agosto de 2021
Recorrente CONFEPAR AGRO-INDUSTRIAL COOPERATIVA CENTRAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

MATERIAL PARA ASSEPSIA E HIGIENIZAÇÃO. CRÉDITO

O STJ decidiu que enquadra-se no conceito de insumos e pode ser computado nas bases de cálculo dos créditos de PIS, sob o amparo do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02, o material aplicado na limpeza e desinfecção de ativos utilizados no processo de produção, tais como, tanques para transporte de leite, silos e equipamentos industriais.

ICMS SOBRE VENDAS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS. RE Nº 574.706/PR

No RE nº 574.706/PR, cuja repercussão geral foi reconhecida, o STF decidiu que o ICMS incidente sobre vendas não compõe as bases tributáveis pelo PIS e a COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecidos os argumentos relacionados à não tributação de atos cooperativos típicos, ao fato de as deduções das bases de cálculo não terem sido tratadas como “não incidências” ou “isenções parciais” de PIS e à aplicação de multa isolada, e, na parte conhecida, dar provimento parcial, para admitir a exclusão do ICMS incidente sobre vendas da base de cálculo do PIS e reverter as glosas de créditos calculados sobre produtos químicos destinados à assepsia e higienização dos tanques para transporte do leite (caminhões), silos e equipamentos industriais.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira e Sabrina Coutinho Barbosa.

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

“Trata-se de Pedido de Ressarcimento de crédito do PIS não cumulativo vinculado às receitas de exportação, do 1º Trimestre de 2011, no importe de R\$ 5.719,30, formalizado por meio do PER/DCOMP nº 11531.49253.280611.1.1.08-1944.

Este pedido foi originalmente tratado no processo administrativo nº 10930.904277/2012-16, o qual foi arquivado pelas razões que serão esclarecidas mais adiante, tendo sido juntadas aos presentes autos cópias de todos os documentos que o compunham. Como o pedido foi tratado naquele processo, o número 10930.904277/2012-16 é o que consta como “número do processo” em vários dos documentos que serão mencionados neste Relatório. Todavia, como foram juntados a este processo cópias de todos os documentos daquele, ao nos referirmos aos documentos, indicaremos seus nomes e, sempre, as folhas deste processo, sem nenhuma menção aos números das folhas do processo de origem, numeração esta que, diga-se de passagem, não foi reproduzida nas cópias aqui juntadas.

Ao final da análise do direito creditório pleiteado, constatou-se que o mesmo deveria ser reconhecido parcialmente, no valor de R\$ 2.752,64, conforme o item “**VI. Conclusão**”, do Termo de Informação Fiscal de fls. 206/226, de acordo com a fundamentação apresentada no mesmo termo, que passamos a resumir.

Após breve introdução, a fiscalização apresenta os fundamentos legais dos créditos pleiteados, discorrendo brevemente sobre os mesmos e transcrevendo trechos das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, e nº 11.116, de 18 de maio de 2005, bem como da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008. Observa então que “os créditos presumidos de PIS e Cofins estão fundamentados no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004”, e que para tais créditos foi “estabelecido na Lei nº 11.051/04, um limite máximo no caso das cooperativas”, e transcreve os dispositivos mencionados, bem como o art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 660, de 17 de julho de 2006.

Apresenta um resumo das intimações feitas à contribuinte e suas respostas, informa as folhas dos autos em que as mesmas se encontram e indica também as folhas em que se encontram “os Memoriais nos quais se baseou para o preenchimento dos DACON e a descrição do processo industrial da interessada”.

Sob o título “**III. Fundamentação**”, que divide em vários tópicos, esclarece:

Uma vez apresentados os documentos/arquivos solicitados, procedemos à análise dos mesmos, visando à verificação do direito creditório pleiteado, tendo sido constatado o que segue.

A seguir, em tópico intitulado “**DA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS VINCULADOS AO MERCADO EXTERNO**”, transcreve o art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e parcialmente, o art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

Inicia então um tópico intitulado “**DAS COOPERATIVAS ASSOCIADAS E DOS PRODUTOS FABRICADOS**”, no qual esclarece que:

- segundo o estatuto social da interessada, esta é uma “*Sociedade Cooperativa de Produção*” que tem por objeto “*receber, industrializar e comercializar a matéria-prima enviada pelas filiadas transformando-a em produtos alimentícios agroindustrializados*”;
- “*as cooperativas associadas à requerente, durante o período em análise, encontram-se registradas nas Fichas de Matrículas de Associadas, juntadas às fls. 61*”;

- conforme informação constante no sistema CNPJ, a contribuinte tem por atividade econômica a fabricação de laticínios (Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE nº 1052-0-00);
- conforme declaração da contribuinte na qual também consta a descrição de seu processo produtivo, os produtos por ela fabricados e comercializados são:
- *Leite cru refrigerado padronizado (NCM nº 0401.20.90);*
- *Leite Pasteurizado (NCM nº 0401.20.90);*
- *Queijo Muçarela e Prato (NCM nº 0406.10.10 e 0406.90.20);*
- *Leite em pó (NCM nº 0402.21.10 ou 0402.21.20);*
- *Soro de leite em pó (NCM nº 0404.10.00);*
- *Leitelho em pó (NCM nº 0403.90.00);*
- *Bebida Láctea (NCM nº 0404.90.00);*
- *Leite UHT (NCM nº 0401.10.10 ou 0401.20.10);*
- *Creme de leite (NCM nº 0401.30.29);*
- *Manteiga (NCM nº 0405.10.00) e • Leite concentrado (NCM nº 0402.91.00).*

No tópico seguinte, denominado “**DAS ALÍQUOTAS APLICÁVEIS AOS PRODUTOS FABRICADOS**”, informa que no tocante ao PIS e à Cofins, as receitas das vendas dos produtos da empresa estão sujeitas à alíquota zero, bem como informa as datas de vigência desta alíquota, nos seguintes termos (os destaques são do original):

- ***Leite Fluído Pasteurizado ou Industrializado, na Forma Ultrapasteurizado, destinado ao consumo humano, para os fatos geradores ocorridos a partir de 30/12/2004, nos termos do art. 1º, XI, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, incluído pelo art. 29 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004 (publicada no Diário Oficial da União – DOU em 30/12/2004);***
- ***Leite em pó, integral, semidesnatado ou desnatado, bebidas e compostos lácteos, destinados ao consumo humano ou utilizados na industrialização de produtos que se destinem ao consumo humano para os fatos geradores ocorridos a partir de 15/06/2007, nos termos do art. 1º, XI, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, com redação dada pelo art. 32 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 (publicação no DOU em 15/06/2007);***
- ***Queijo Tipo Muçarela/Mozarela, para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/03/2006, nos termos do art. 1º, XI e XII, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, incluído pelo art. 51 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005 (publicada no DOU em 22/11/2005);***

Transcreve então o caput e os incisos XI a XIII do art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004. Abre a seguir novo tópico, intitulado “**VENDAS EFETUADAS COM SUSPENSÃO**”. Afirma:

Encontra-se suspensa a incidência de PIS/PASEP e COFINS sobre a receita de venda de LEITE e LATICÍNIOS, por pessoa jurídica e cooperativa de produção agropecuária, destinadas a produção de alimentos para consumo humano ou animal, para fatos geradores ocorridos a partir de 29/12/2004, nos termos do art. 9º, II, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, com redação dada pelo art. 29 da Lei nº 11.051, de 29 de Dezembro de 2004 (publicada no Diário Oficial da União – DOU em 30/12/2004), e Instrução Normativa (IN) SRF nº 660, de 17 de julho de 2006;

Transcreve o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, e os arts. 2º e 3º da Instrução Normativa RFB nº 660, de 2006.

Passa à análise dos créditos propriamente dita, sob o título “**IV. Levantamento dos Créditos**”, que também será dividido em vários tópicos, informando inicialmente que:

Aqui será exposta a metodologia utilizada, a composição da base de cálculo e alíquotas aplicadas para se chegar ao montante do crédito pleiteado.

A seguir, em tópico intitulado “**DAS BASES DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES**”, informa inicialmente que:

- o exame das bases de cálculo das contribuições declaradas pela contribuinte em DACON em face dos documentos apresentados tem por objetivo atestar o valor do crédito tributário apurado e confirmar a correta apropriação dos créditos em relação às operações de vendas tributadas no mercado interno, às receitas de exportação, e às operações submetidas à alíquota zero, suspensão, isenção ou não incidência, uma vez que a correta apropriação dos créditos é fator determinante na apuração do valor a ser ressarcido;
- no período analisado, a contribuinte apresenta “*receitas de vendas efetuadas apenas dentro do mercado interno e externo, conforme Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício*”.

Esclarece que segundo as leis de regência, a base de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep é o faturamento mensal, assim entendido “*o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*”. Acrescenta que conforme estas mesmas leis, “*o total de receitas compreende a receita bruta de vendas e serviços nas operações de conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica*”.

Salienta então que, entretanto, as mesmas leis “*expressamente excetua algumas receitas da incidência das contribuições ou autorizam sua exclusão da base de cálculo*” e que embora estas exclusões “*não afetem o valor apurado dos créditos, já que não comporão sua base de cálculo, tais receitas alteram a participação proporcional das receitas decorrentes de operações com o mercado externo e o total global das receitas auferidas pela empresa*”.

Inicia um sub-tópico intitulado “**EXCLUSÕES INDEVIDAS**”, explicando:

- embora o valor total dos créditos da contribuinte não seja alterado diretamente por modificações na base de cálculo das contribuições, “*na situação de sua contabilidade não adotar o modelo de custo integrado, como é o caso, pode causar alteração do percentual de rateio dos créditos, e consequentemente diminuindo ou aumentando o valor do crédito vinculado a receitas de mercado interno/externo, além de alterar o valor dos tributos devidos*”;
- historicamente, as cooperativas vêm ganhando “*incentivos indiretos pela exclusão de valores da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS*”; além das exclusões comuns a todas as contribuintes, “*há valores específicos para as sociedades cooperativas em geral, e mais alguns exclusivos para cooperativas agrícolas e de eletrificação rural*”.

Transcreve o art. 2º e parte do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, observa que “*somente os valores de ICMS tributados na saída de mercadorias na condição de substituto tributário podem ser excluídos da base de cálculo destas contribuições*”, e ainda que, quanto à substituição tributária, “*dentro do estado do Paraná, as operações com leite UHT tiveram tributação deste imposto concentrada no fabricante, sistemática introduzida pelo Decreto 6.273, de 2010, que alterou o Regulamento do ICMS estadual, tendo vigência de Janeiro a Agosto de 2010*”.

Registra que as sociedades cooperativas agrícolas poderão também excluir da base de cálculo das contribuições “*os custos agregados ao produto agropecuário*”, e que “*coube à Receita Federal pormenorizar, na Instrução Normativa RFB nº 635, de 24 de março de 2006, quanto à definição do termo custo agregado utilizado na citada lei*”.

Transcreve o *caput* do art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o *caput* do art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, bem como, parcialmente, o art. 11 da referida instrução normativa.

Prossegue, aduzindo que:

- no que tange às sociedades cooperativas agrícolas, as alterações na legislação *“vieram tão somente ampliando o rol de valores passíveis de exclusão da base de cálculo, sem derrogar ou limitar as anteriores do ordenamento”*;
- constatou-se que no período fiscalizado a contribuinte excluiu integralmente o ICMS das bases de cálculo, a título de custo agregado, procedimento este em desacordo com a legislação em vigor, uma vez que *“a lei geral do PIS/PASEP e COFINS”* somente admite a exclusão do ICMS devido por substituição tributária; além disso, o ICMS *“não é alcançado pelo conceito de custo agregado definido pela IN RFB Nº 635/06, posto que este tributo foi devido pela saída de produto ou mercadoria do estabelecimento industrial (ICMS sob vendas, grupo 91 da contabilidade)”* e assim, não corresponde *“a ‘dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento’ ”*; *“em outras palavras, custos agregados ao produto são os custos envolvidos na entrada de insumos ou aplicados em sua fabricação. O que a requerente está excluindo de sua base de cálculo é o ICMS devido pela saída do produto”*;
- na apuração da contribuinte também foram lançadas indevidamente como custo agregado *“certas despesas operacionais”* que não correspondem a este conceito; tratase de *“despesas que não estão enquadradas porque não foram aplicadas diretamente na produção, beneficiamento ou acondicionamento do produto agropecuário, e são meras despesas administrativas, não vinculadas à atividade principal da empresa”*.

Informa que a contribuinte foi intimada *“a apresentar detalhamento da composição dos custos agregados excluídos da base de cálculo das contribuições”* e apresenta uma tabela com a listagem das contas de despesas operacionais apresentada em resposta à intimação. Esclarece que nos meses em que esteve em vigor o tratamento diferenciado ao leite longa vida no Estado do Paraná, o ICMS por substituição tributária relativo às vendas deste produto podia ser excluído da base de cálculo e, portanto, estas exclusões foram mantidas. Apresenta então um quadro demonstrativo com *“os valores de ICMS e despesas operacionais repostos ao custo agregado”*, observando que na referida tabela, *“sob o total do custo agregado, aplica-se percentual da receita tributável e percentual de matéria-prima recebida de cooperados (valor fornecido pela contribuinte) no respectivo mês”*.

Acrescenta que o custo agregado correto, após seu recálculo, *“foi utilizado para chegar a nova base de cálculo das contribuições de PIS/PASEP e Cofins”*, e apresenta um quadro demonstrativo das bases de cálculo.

A seguir, no tópico denominado **“DA VINCULAÇÃO DOS CRÉDITOS”**, menciona e transcreve os dispositivos legais que dispõem sobre o rateio dos custos e despesas entre receitas sujeitas à incidência não cumulativa e receitas sujeitas à incidência cumulativa, para contribuintes submetidas aos dois regimes, e observa que *“estes mesmos critérios são definidos para a determinação dos custos e despesas vinculados à exportação”*, conforme os dispositivos legais que também transcreve. Registra ainda que:

Há que se ressaltar que os créditos vinculados às receitas de exportação são passíveis de compensação e ressarcimento, da mesma forma que os créditos de receitas de vendas no mercado interno com alíquota zero, suspensão, isenção ou não-incidência.

Assim, em que pese não haver menção legal, os mesmos critérios acima definidos – apropriação direta ou rateio proporcional – devem ser utilizados para a determinação dos custos e despesas vinculados às receitas com alíquota zero, suspensão, isenção ou não-incidência.

No tópico seguinte, intitulado “**DOS CRÉDITOS PLEITEADOS**”, informa que os créditos pleiteados pela contribuinte nos pedidos de ressarcimento estão explicitados nos DACON, reitera que “*as hipóteses e regras básicas para que se admita crédito do PIS/PASEP e COFINS estão previstas nas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003, 11.033/2004 e 11.116/05, consideradas suas alterações*”, e diz ainda que:

- os créditos pleiteados da contribuinte, em sua maioria, “*referem-se a aquisições de insumos (embalagem para leite longa vida e combustível para fornos industriais) e aquisição de serviços de frete (no transporte principalmente de leite e na venda de produtos de fabricação própria), passíveis de aproveitamento integral*”;
- há também o “*incentivo fiscal de crédito presumido pela aquisição de insumos agropecuários adquiridos de pessoas jurídicas ou cooperativas de produção agropecuária, quando utilizados na fabricação de produtos de origem animal ou vegetal, classificados no capítulo 4 da NCM, e destinados à alimentação humana ou animal*”;
- foram verificados, por amostragem, os documentos fiscais relativos às aquisições de insumos e outros custos/despesas que originaram os créditos, tendo sido constatado que os mesmos “*estão de acordo com as formalidades legais e devidamente escriturados nos livros fiscais/contábeis*”.

A seguir, em sub-tópico denominado “**BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS**”, refere-se à possibilidade que tem a pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep de “*descontar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes*”, acrescenta que “*cabe destacar o conceito de insumos, fixado pela Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, com as alterações promovidas pela IN SRF nº 358/2003*”, e transcreve parcialmente o art. 66 da referida instrução normativa.

Passa a um novo sub-tópico, intitulado “**AQUISIÇÕES QUE NÃO SE CARACTERIZAM COMO INSUMOS**”, no qual diz:

Com base no conceito acima definido, verificamos no decorrer da análise, dentre os itens que compõem a base de cálculo dos créditos pleiteados pela cooperativa e informados em seus DACON e Memorial de Cálculo, valores relativos a custos/despesas que não dão direito a crédito de PIS e COFINS, como relatado a seguir.

Produtos químicos para limpeza que já haviam sido glosados pela fiscalização em períodos anteriores, continuam a serem apropriados indevidamente. Intimada a esclarecer sobre a utilização de referidos materiais, a contribuinte informou (extraído do Termo de Ação Fiscal do Processo Administrativo no. 16366.000250/2008-04):

(...)

Os gastos acima mencionados, não obstante dizerem respeito a custos/despesas industriais, ao teor do estabelecido na IN SRF nº 247/2002 não se caracterizam como insumos, já que, reiteramos, não são aplicados ou consumidos diretamente na produção, nem sofrem “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”.

Apresenta então um quadro demonstrativo no qual relaciona os itens que foram objeto de glosa no período em exame e os respectivos valores glosados.

Em novo sub-tópico, passa a tratar dos “**ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO INDEVIDOS**”. Observa que no tocante aos encargos de depreciação de ativos imobilizados “*somente serão elegíveis como créditos aqueles incidentes sobre máquinas e equipamentos adquiridos especificamente para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços*” e ainda que se encontra vedada, pela legislação em vigor, a apuração de créditos sobre encargos de “*depreciação e amortização dos bens do ativo imobilizado adquiridos até anteriormente a 30 de abril de 2004*”.

Acrescenta que conferindo a composição das bases de cálculo das linhas 9, 10 e 11 do DACTON, “*percebe-se ativos depreciados que não estão coerentes com a restrição imposta pela legislação e deverão ser glosados*” e também que “*a listagem dos itens do imobilizado removidos de todos os períodos encontra-se à pág. 33, anexo a este Termo de Informação*”, apresenta um quadro demonstrativo dos valores glosados no período em exame, e informa que “*as novas bases de cálculo foram incorporadas à tabela de Valores Consolidados*”.

No tópico seguinte, “**APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA**”, informa que “*após a consolidação dos créditos, confrontando-os com os valores pleiteados pela contribuinte, acusam um montante parcial indeferido pela fiscalização tributária, pelos motivos explanados anteriormente, que serão objeto de auto de infração para aplicação de multa isolada, segundo a Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com inovações da Lei 12.249, de 11 de junho de 2010*”, e transcreve o caput e os §§ 15, 16 e 17 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

A seguir, sob o título “**V. Valores Consolidados**”, diz que “*a consolidação dos valores pleiteados, uma vez procedida às exclusões mencionadas no item anterior, está explicitada nos demonstrativos a seguir (aqui demonstrado resumo das receitas e contribuições, créditos presumidos e créditos básicos, respectivamente)*”, e apresenta os quadros demonstrativos mencionados.

Por fim, sob o título “**VI. Conclusão**”, apresenta um quadro no qual indica os números do processo e do PER/DCOMP, o tributo e o trimestre a que se referem o pedido de ressarcimento, o valor do crédito pleiteado, o valor do direito creditório a ser reconhecido e o valor não reconhecido, a seguir reproduzido:

Contribuição	Trimestre	Número do Processo	Nº do PER	Crédito Solicitado	Crédito a ser Reconhecido	Crédito não Reconhecido
PIS - EXP	1º/2011	10930.904277/2012-16	11531.49253.280611.1.1.08-1944	5.719,30	2.752,64	2.966,66

Embora tenha sido constatado que o pedido deveria ser parcialmente deferido, com reconhecimento do direito creditório no importe de R\$ 2.752,64, concedeu-se à contribuinte, equivocadamente, o valor total pleiteado, conforme se verifica no Relatório do Parecer SAORT/DRF/LON nº 777/2013 (fls. 227/228). Com base no referido parecer, o Sr. Delegado da DRF/Londrina emitiu o Despacho Decisório de fl. 229, nos seguintes termos (os destaques são do original):

O Delegado da Receita Federal do Brasil em Londrina, PR, no uso das atribuições conferidas pelo Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 17 de maio de 2012 e pela Instrução Normativa SRF nº 900, de 30 de dezembro de 2008, considerando o estabelecido na Lei nº 10637/02 e 10833/03, as conclusões e os fundamentos legais que constam do Termo de Informação Fiscal de fls. 205 e do Parecer DRF/LON/SAORT nº 777/2013, DECIDE:

- **DEFERIR PARCIALMENTE** o pedido de ressarcimento de nº **11531.49253.280611.1.1.08-1944**, RECONHECENDO à interessada, como

crédito de PIS Não-Cumulativo – Exportação, referente ao 1º trimestre de 2011, o valor de R\$ 2.752,64 (dois mil e setecentos e cinquenta e dois Reais e sessenta e quatro centavos);

- REVER o ato que reconheceu o direito creditório integral de PIS/PASEP – Exportação, no valor de R\$ 5.719,30, no Sistema de Controle de Crédito (SCC) PIS/COFINS, pela COBRANÇA da diferença de R\$ 2.966,66 (dois mil e novecentos e sessenta e seis Reais e sessenta e seis centavos) que foi paga a maior pela Fazenda Nacional;

- DETERMINAR o encaminhamento deste processo à Saort desta Delegacia para ciência à interessada da Informação Fiscal de fls. 205, do Parecer DRF/LON/Saort n.º 777/2013, do presente Despacho Decisório, e para adoção das demais providências cabíveis.

É facultado à contribuinte apresentar manifestação de inconformidade junto à Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Brasil, no prazo de 30 dias a contar da ciência deste despacho decisório, contra o não reconhecimento de parte de seu direito, nos termos da IN RFB nº 900/2008.

Intime-se e cumpra-se.

Cientificada em 17/10/2013, conforme o Termo de Ciência por Decurso de Prazo de fl. 233, a contribuinte recolheu a diferença que havia recebido a maior, conforme o comprovante de DARF de fl. 234, e apresentou, no dia 22/10/2013, a manifestação de inconformidade de fls. 237/244.

Após alegar tempestividade, apresenta uma “**BREVE SÍNTESE DOS FATOS**”, na qual menciona o pedido de ressarcimento e o número do PERDCOMP, diz que este teria sido “*parcialmente provido, conforme se verifica pela análise do processo nº 10930-904.277/2012-16 (em anexo)*”, e prossegue:

Em virtude disso, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade buscando a reforma parcial da decisão, conforme se verifica pela cópia do protocolo também colacionada a presente impugnação.

No entanto, mesmo diante da inexistência de decisão definitiva naquele processo, vem o ilustre fiscal, rever o ato que reconheceu o direito creditório de PIS/PASEP - Exportação, no valor de R\$ 5.719,30, no sistema de Controle de Crédito (SCC) PIS/COFINS, bem como deferir parcialmente o pedido de ressarcimento, reconhecendo à interessada o valor de R\$ 2.752,64.

Como se demonstrará a seguir, o proceder adotado não merece guarida, devendo, portanto, declarado nulo o processo administrativo pela existência de outro discutindo o mesmo tema ou julgado improcedente pela impossibilidade de rever ato administrativo por divergência de interpretação.

Discorrendo sobre “**LITISPENDÊNCIA E PROTEÇÃO DA COISA JULGADA**”, alega a impossibilidade de prosseguimento do feito, “*pois o processo administrativo ao qual este está apensado, foi objeto de manifestação de Inconformidade*”, sustentando que “*não se pode pretender homologar créditos ou deixar de homologá-los, ou ainda reconhecer ou não direito creditório em outro processo que não o originário*”, uma vez que, neste caso haveria “*a discussão da mesma matéria em dois processos distintos*”, configurando litispendência, situação vedada em nosso ordenamento jurídico, posto que “*não se pode ter duas decisões diferentes para o mesmo caso, sob pena de violação da própria coisa julgada*”. Conclui:

Por esse motivo e para evitar tautologia, não cabe fazer toda a defesa do crédito pretendido, mas faz-se, por segurança, remissão ao material que consta na Manifestação de Inconformidade que segue em anexo.

Além disso, não é possível revisar ato administrativo por mera interpretação divergente, como se passa a trabalhar.

Inicia então um tópico intitulado “***Da Impossibilidade De Revisão De Ato Por Interpretação Divergente***”, no qual discorre brevemente sobre segurança em geral, segurança jurídica e direitos fundamentais, observa a necessidade “*de se fazer uma diferenciação formal entre direitos humanos e direitos fundamentais*”, discorre, também brevemente, sobre esta distinção, e prossegue:

Com o intuito de individualizá-los tem-se adotado a constitucionalização dos direitos fundamentais, que pode ser feita por diferentes técnicas. No Brasil, essa individualização ocorre através da definição de direitos fundamentais como direitos constitucionais.

A aplicação imediata dos direitos fundamentais tem como principal objetivo não condicionar a sua eficácia a regulações por lei.

Nesse sentido, o §1º, do art.5º, da Constituição federal brasileira de 1988 prevê que “as normas definidoras de direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”.

Extraí-se disso que as normas de direitos fundamentais não são meras matrizes de normas, mas normas que regulam diretamente as relações jurídicas.

Cita doutrina e conclui:

Percebe-se pelo texto que decisão administrativa não pode ser modificada apenas por divergência de interpretação.

Assim, o “julgamento via sistema” não é aleatório. É baseado, certamente, no entendimento que a própria Receita Federal do Brasil entende como correto.

Desta feita, a divergência de opinião ou interpretação apresentada pelo fiscal, por mais que nobre, não tem o condão de permitir a revisão do ato perfeito e concretizado, sob pena de violação da segurança jurídica e trânsito em julgado de decisão.

Por fim, apresenta seus “**PEDIDOS E REQUERIMENTOS**”:

- 1. Recebimento tempestivo da Presente Defesa Fiscal, sob a denominação de Manifestação de Inconformidade;*
- 2. O provimento do recurso para declarar nulo o processo administrativo pela existência de outro discutindo o mesmo tema. Alternativamente, para julgar improcedente o processo ora instaurado pela impossibilidade de rever ato administrativo por mera divergência de interpretação.*
- 3. Provas que serão produzidas. - Além das provas documentais que apresenta, requer a possibilidade da juntada de todas as informações necessárias a fiel comprovação do seu direito;*

Assim procedendo, o Ministério da Fazenda, órgão fundamental à democracia e ao cumprimento do dever de promoção do Estado Democrático de Direito, estará atingindo com plenitude sua finalidade, provendo ao caso em tela a tão almejada e merecida Justiça Social!

A contribuinte juntou à manifestação de inconformidade, entre outros, o documento de fl. 245, que seria cópia da primeira página de manifestação de inconformidade, relativa ao crédito ora em discussão, apresentada no processo nº 10930.904277/2012-16, com carimbo de protocolo do dia 16/07/2013.

Conforme os despachos de encaminhamento de fls. 305/306, em face da apresentação de manifestação de inconformidade, o processo nº 10930.904277/2012-16 foi

encaminhado à DRJ/Curitiba para julgamento. Foi, contudo, devolvido à DRF/Londrina, por meio do despacho de encaminhamento de fl. 307, segundo o qual:

A nível nacional a SUTRI/CEGEP não está recebendo processo que no EPROCESSO não se encontre com a Situação SIEF adequada (Em Julgamento). A Situação Sief do presente processo, no E-PROCESSO encontra-se como Encerrado. Assim, solicita-se a adequação da Situação Sief no E-PROCESSO.

Verificada a impossibilidade de encaminhamento para julgamento de processo que consta, no sistema e-processo, com situação SIEF Encerrado, a DRF/Londrina formalizou este processo de nº 16366.720987/2013-04, ao qual juntou cópia integral dos documentos que compunham o processo nº 10930.904277/2012-16. Foi então o presente processo encaminhado para julgamento, por meio do despacho de encaminhamento de fl. 310, no qual se esclarece o procedimento adotado. Por oportuno, transcrevemos a seguir o referido despacho:

DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO

O processo de nº 10930.904277/2012-16, para o qual houve, em procedimento eletrônico, reconhecimento total do crédito pleiteado e pagamento, foi objeto de nova análise em procedimento manual, que resultou em reconhecimento parcial do crédito com devolução da parte não reconhecida. Discordando, a contribuinte manifestou-se contrariamente e o processo foi encaminhado à DRJ na fase de Encerrado no Sief, corretamente, que devolveu com alegação de que a nível nacional a SUTRI/CEGEP não está recebendo processo que não se encontre com a Situação Sief adequada (Em Julgamento). Assim, formalizei o presente processo com a diferença do crédito em discussão e com cópia na íntegra do processo mencionado, que foi apensado a este a assim deve permanecer até o deslinde da questão. As datas de decisão, ciência e manifestação não estão em conformidade com o acontecido, face à data de formalização. Proponho o encaminhamento deste à DRJ/CTA para apreciação da manifestação de inconformidade.

Distribuído o processo a esta Turma de Julgamento, constatamos que a manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte em 16/07/2013 no processo original não constava nos autos, mas tão somente sua primeira página (fl. 245). Assim, por meio do Despacho de fls. 312/314, encaminhamos o processo à DRF de origem, solicitando a juntada aos autos de cópia integral da referida manifestação de inconformidade. O documento em questão foi juntado pela DRF/Londrina (fls. 315/338) e o processo retornou a esta DRJ Ribeirão Preto.

Nesta manifestação de inconformidade, após alegar tempestividade e apresentar o que denominou “*breve histórico*”, a contribuinte passa a defender o direito ao crédito pleiteado.

Inicia com um tópico intitulado “**DA DESCRIÇÃO DOS CRÉDITOS**”, no qual indica as leis de regência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep no regime da não cumulatividade e transcreve o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005.

No ponto seguinte, “**DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS**”, discorre genericamente sobre o tema. Apresenta inicialmente a evolução histórica da legislação destas contribuições, desde que foram instituídas até os dias atuais, transcrevendo os dispositivos legais que entende relevantes e registrando o fundamento constitucional das mesmas bem como as alterações promovidas no art. 195 da Constituição Federal pelas Emendas Constitucionais nº 20, de 1998, e nº 42, de 2003. Em meio ao histórico apresentado, salienta que:

Tanto o PIS quanto a COFINS mantiveram a sua "unidade" material, visto que mantém a mesma: i) materialidade da hipótese de incidência, definida como

sendo o faturamento, ou seja, a receita bruta da empresa; ii) os contribuintes, sendo estes considerados as pessoas jurídicas que auferiram receita bruta; iii) base de cálculo, considerada como sendo o faturamento, independentemente do tipo de atividade exercida e da classificação contábil. A distinção entre os dois tributos reside especialmente sobre as alíquotas de 1,65% para o PIS e de 7,6% para a COFINS.

Com o propósito de garantir a estas contribuições um menor impacto sobre a vida empresarial e uma neutralidade fiscal incidente sobre o ciclo econômico do consumo, determinou o governo federal a instituição de um regime de não cumulatividade para ambas as contribuições. (...)

Ao fim deste histórico, após transcrições parciais dos artigos 1º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, sustenta:

A não-cumulatividade do PIS e da COFINS diferencia-se do regime da não cumulatividade consagrado constitucionalmente para o ICMS e IPI, nos artigos 153, IV, § 3º, II, e 155, II, § 2º CF/88.

O regime da não-cumulatividade para o IPI e ICMS dirige-se a tributos sobre o consumo diferentemente do PIS e da COFINS que são tributos sobre o faturamento ou receita bruta. De igual modo, a neutralidade fiscal pretendida é diversa nos dois tipos de tributos. No caso do IPI e ICMS o objetivo pretendido é evitar o chamado efeito "cascata", ou seja, a tributação sobre tributação. Dessa forma, em um ciclo econômico plurifásico a idéia da não-cumulatividade é de evitar que a incidência de tributos sobre tributos distorçam o mercado. Assim, a incidência do tributo em uma operação serve de base de cálculo para o tributo a ser cobrado na etapa posterior, evitando a cumulatividade da tributação, pela utilização da técnica de compensação de débitos das operações posteriores com os créditos cobrados nas operações anteriores.

Citando doutrina, diz ainda que:

De modo diverso, a não-cumulatividade do PIS e da COFINS refere-se à preservação econômica do faturamento e da pureza da incidência sobre a "totalidade das receitas auferidas". Diferentemente do IPI e ICMS que tentam preservar a neutralidade da tributação no ciclo econômico do consumo, a não-cumulatividade pretende preservar a neutralidade na tributação de um agente econômico que é o contribuinte "pessoa jurídica" que auferir receitas.

(...)

A não-cumulatividade do PIS e COFINS não é obrigatória, sendo que a lei pode definir os setores em que esta será utilizada. A não-cumulatividade do PIS e da COFINS opera-se por meio da redução da base de cálculo, mediante a apresentação de receitas que são excluídas da base de cálculo, tais como por exemplo, somente a título de ilustração, no caso da Lei nº 10.833/03 em que é determinado que:

Art. 1º. (...)

§ 3º. Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela Incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária; (...).

O princípio constitucional da não-cumulatividade deverá ser observado respeitando igualmente o princípio da isonomia, da capacidade contributiva, da vedação de confisco, da ofensa à neutralidade fiscal e da ofensa à repartição rígida de competências tributárias.

Prossegue, dizendo que:

- não se trata de simples técnica arrecadatória passível de restrição pelo legislador infraconstitucional; assim, o direito ao crédito não pode ser restringido pelo Executivo, pois os contribuintes têm direito ao crédito das contribuições exigidas anteriormente, sendo esta uma forma de proteção da neutralidade fiscal às empresas pela preservação do faturamento como base de cálculo idônea para incidência fiscal, sob pena de prejudicar as empresas e o desenvolvimento nacional;
- a flexibilidade concedida pela Constituição ao legislador ordinário para instituir o regime da não cumulatividade para determinados contribuintes não significa que possam ser descuidados os direitos do contribuinte, protegidos pelos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da não-discriminação;
- embora a não cumulatividade do PIS e da Cofins não seja obrigatória, por não decorrerem da natureza destas contribuições, sua aplicação não pode ser discricionária, anti-isonômica ou ofensiva ao sistema constitucional de tributação e à proteção dos direitos fundamentais do contribuinte;
- na sua aplicação às contribuições, o sentido da não cumulatividade não é alterado quanto ao sentido de permitir a compensação do valor exigido na operação anterior com o montante devido na operação posterior; deste modo, os contribuintes que estejam protegidos pela não-cumulatividade do PIS e da COFINS não podem sofrer restrições ao direito de créditos das contribuições exigidas nas etapas anteriores; *“ao contribuinte é assegurado a não-cumulatividade plena, sendo vedada qualquer limitação não-discriminatória”*;
- os dispositivos do art. 3º, caput e § 1º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, *“adotaram a sistemática de determinar a incidência sobre a totalidade da receita auferida pela pessoa jurídica, com a possibilidade do desconto de créditos através da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, relativamente a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos taxativamente”*;
- assim, *“a não-cumulatividade determinada para estas contribuições não é plena, visto que existem custos, encargos ou despesas que não podem ser excluídos; tal situação pode gerar uma ofensa ao regime geral da não-cumulatividade e do sistema constitucional tributário nacional”*.

Passa a tratar **“DO REGIME DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS/COFINS NO CASO DE NÃO-INCIDÊNCIA”**.

Afirma que os créditos em relação aos quais pretende o ressarcimento *“são oriundos de operações, dentro do ciclo produtivo, onde a cooperativa dirige-se ao mercado para adquirir insumos para disponibilizar para os cooperados e utilizar com a produção deles mesmos; efetua gastos com energia elétrica a fim de beneficiar e industrializar a produção, para depois disso colocá-la no mercado em condições de competitividade; fretes para deslocar a produção dos cooperados até a sua sede ou, mesmo, levar os Insumos e demais materiais necessários para os sócios produzirem, etc”*. Acrescenta que o Superior Tribunal de Justiça *“vem entendendo que ato cooperativo não configura hipótese de incidência tributária para o PIS/COFINS”* e colaciona jurisprudência e doutrina que entende corroborar seus argumentos.

Apresenta então um **“PEDIDO ALTERNATIVO AO PEDIDO DE RECONHECIMENTO DO ATO COOPERATIVO COMO CASO DE NÃO-INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA:**

MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS EM VIRTUDE DAS ISENÇÕES DECORRENTES DAS EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO”.

Invoca o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, que transcreve, e sustenta:

- as receitas vinculadas aos atos cooperativos, através da exclusão dos repasses aos associados, custos/dispêndios agregados e fornecimento de insumos à atividade do associado, tratam-se de verdadeiros casos de "não-incidência" do PIS e da COFINS, portanto, passíveis de ressarcimento, na forma prevista no art. 17 da Lei nº 11.033/05 e art. 16 da Lei nº 11.116/06;
- o instituto das exclusões da base de cálculo que devem propiciar valores creditórios para que a cooperativa venha a compensar já foi objeto de discussão pelo Supremo Tribunal Federal, com a diferença que naquele caso se debatia sobre ICMS; *“porém, como se fala no ‘instituto’, não há que se distinguir a natureza entre um e outro tributo”*.

Prossegue (os destaques são do original):

Na oportunidade do julgamento do RE 174.478, a parte pleiteava crédito integral em razão da não-cumulatividade do ICMS, diante de normas autorizativas de exclusão da base de cálculo.

*Não obteve, entretanto, integralmente o que requeria, mas obteve sim **ao menos um juízo de parcial provimento no colendo Tribunal Regional Federal da 3ª Região**. Ou seja, viu seu direito ser reconhecido em parte para obter crédito nas hipóteses de exclusão de base de cálculo (que os Ministros entenderam, por maioria, equivaler-se a um caso de isenção parcial). In verbis:*

(...)

*As exclusões da base de cálculo do art. 15 da MP nº 2.158-35 de 2001 atuam precisamente na tributação, à medida que desoneram a receita tributável a título de PIS e de COFINS para as cooperativas, porque se lhe retira a parte não incidente, o que sejam **os atos cooperativos**. Não constitui exatamente uma benesse, mas uma simples decorrência lógica.*

*Caso se conceba o caso como se deve, **pelo menos** um Juízo de parcial procedência deferir-se-á ao presente recurso para se reconhecer que a impugnante, tal qual como no caso do RE 174.478/SP, perfaz direito aos créditos decorrentes das exclusões da base de cálculo autorizadas pelo art. 15 da MP já tão citada, por serem plenamente equiparáveis **“isenções parciais”**.*

Contesta então as glosas relativas aos **“CUSTOS AGREGADOS AO PRODUTO”**. Invoca e transcreve o art. 33 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, discorre brevemente sobre o caráter da instrução normativa à luz do art. 100 do Código Tributário Nacional, registra que a Lei nº 10.684, de 2003, cuja art. 10 transcreve, atribuiu aos *“órgãos administrativos competência para expedirem as normas necessárias para sua melhor execução”*, sendo, portanto, *“por força da própria lei que decorre o poder ostensivo, incisivo e coativo da Instrução Normativa”*, e sustenta que:

- os custos de produção *“se traduzem nos esforços financeiros incorridos pela organização para a concepção de seu produto ou serviço final, refletindo, portanto, na composição dos custos dos produtos vendidos e nos estoques de produtos em elaboração e acabados”*;

- a carga tributária interfere nos custos do produtor rural, pois este se encontra na área de abrangência do ICMS; deste modo, *“a carga tributária é elemento relevante ao processo produtivo e à comercialização, onerando diretamente o desempenho financeiro e econômico do segmento, gerando efeitos sobre o custo e o preço dos produtos e, conseqüentemente, sobre seus resultados”*;
- ainda assim, o auditor fiscal considerou indevida a exclusão integral do ICMS das bases de cálculo do PIS e da Cofins, efetuada pela contribuinte, a título de custo agregado, por entender aquela autoridade que somente o ICMS por substituição tributária pode ser excluído da base de cálculo destas contribuições; além disso, considerou como não integrantes do custo agregado as despesas operacionais constantes na lista citada no termo de informação fiscal.

Prossegue:

Ressalta-se que o ilustre fiscal baseou seu julgamento na limitação imposta pela IN RFB nº 635/06, em seu art. 11, V, §8º. Entretanto, como já mencionado, instruções normativas não têm força de lei e, portanto, não podem restringir o conceito de custo agregado ao produto agropecuário, como tenta fazer a RFB.

Ademais, deve prevalecer o disposto no art. 17 da Lei 10.684/03, o qual determina expressamente a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos custos agregados ao produto agropecuário.

(...)

Portanto, não restam dúvidas de que não se deve incluir na base de cálculo do PIS e da COFINS os valores referentes aos créditos de ICMS a serem ressarcidos ao contribuinte nem as despesas listadas, motivo pelo qual é evidente que a ora impugnante agiu de boa-fé ao proceder as exclusões da base de cálculo do PIS e da COFINS.

A seguir requer que, na hipótese de que seu entendimento não seja acolhido, prevalecendo o ponto de vista do Auditor-Fiscal, o valor do tributo considerado por este como devido seja compensado com créditos presumidos:

Porém, caso assim não entenda, requer que o valor entendido como devido pelo ilustre fiscal a título de PIS e COFINS, tendo em vista o aumento da base de cálculo destes tributos sejam compensados com créditos presumidos e não como ora procedido.

Isso porque, é sabido que toda a extinção de dívidas deve ser feita senão como o avençado (no direito privado), ou como o prescrito por lei (na seara tributária), ao menos, sempre, da maneira menos gravosa para o devedor.

Dessa forma, configura-se evidente que a opção adotada no procedimento em análise é aquela que mais onera a contribuinte, afinal impõe ônus sobre seus créditos restituíveis, esquecendo intacto o crédito compensável.

A contribuinte requer, portanto, alternativamente, que se compensem com o montante desses créditos compensáveis (não restituíveis) os eventuais valores que subsistirem do presente procedimento fiscal, pois tal forma de extinção do débito tributário será mais benéfica para a contribuinte e mais enaltecera o princípio da não-cumulatividade.

Gize-se, quanto ao direito de compensação com créditos, que este decorre de Lei. Cabe destacar ainda que a cooperativa possuía a data dos débitos créditos não restituíveis suficientes para adimplemento do débito. Se não o fez é porque não entendia devido.

Logo, se o fisco traz uma nova interpretação para os controles da cooperativa, deve permitir a utilização destes, pois se trata de fato novo. Diz-se fato novo, pois no momento da ocorrência do suposto fato gerador havia, como já exaustivamente referido, créditos para adimplemento do tributo. E, se uma nova interpretação é dada, da mesma forma, deve ser deferida a oportunidade ao contribuinte de utilização dos seus créditos.

Defende, a seguir, a “**AMPLIAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS**”.

Discorre sobre o tema, invocando jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF que, em seu entendimento, “*demonstra que as tentativas de restrição excessiva da RFB não se coadunam com a vontade da própria legislação, quem dirá da não cumulatividade*”.

Diz ainda que:

- segundo as Leis 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04, o contribuinte tem o direito de tomar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda; contudo, não há no campo legal um sentido técnico para “insumos” no tocante ao PIS e à COFINS; assim, “*se as leis que instituíram essas contribuições não definiram o que são ‘insumos’ e nem obrigam à utilização subsidiária da legislação do IPI para se extrair tal conceito, depreende-se que o legislador quis utilizar o sentido comum do termo e não restritivo*”;
- portanto, para fins de apuração de créditos do regime não cumulativo do PIS e da Cofins, devem ser considerados como insumos “*todos os gastos e investimentos que contribuem para um resultado, ou para a obtenção de uma mercadoria ou produto, até o consumo final*”; ainda, “*representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços*”;
- deve-se ainda ter em conta “*que o conceito de insumo para o IPI está relacionado estritamente a cada produto industrializado, resultante da aplicação de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem*”; em relação ao PIS e à COFINS, por sua vez, “*o conceito de ‘insumos’ se relaciona com a totalidade das receitas auferidas (faturamento) pelo contribuinte, as quais, para serem obtidas, exigem que o contribuinte incorra em custos diretos e indiretos*”.

Transcreve ementa de acórdão do CARF e prossegue:

Como visto, considera-se insumos os produtos pertinentes ou que viabilizem o processo produtivo. No caso concreto, os produtos que não foram considerados como Insumo são os Produtos Químicos utilizados na assepsia e higienização dos tanques de transportes do leite (caminhões), silos e equipamentos industriais, entre outros.

Ressalta-se, no entanto, que os equipamentos operam com ciclos determinados sendo obrigatória a assepsia para evitar contaminação da matéria-prima e do produto acabado.

O setor de laticínio gera resíduos industriais que necessitam ser tratados na estação de tratamento, devido a elevada concentração de matéria orgânica na forma de lactose, proteínas e gorduras que, se não for removida adequadamente, causa sérios problemas. Para tanto, impõe-se a utilização de reagentes químicos para o efetivo tratamento dos resíduos.

Neste procedimento são utilizados os seguintes produtos: soda cáustica, ácido peracético, ácido nítrico, ácido sulfúrico, peróxido de hidrogênio, polímero aniônico, policloreto de alumínio, nutrientes e aminoácidos, os quais,

evidentemente, estão enquadrados no conceito de insumo desejado pela norma legal. A intensão da Lei é favorecer a cadeia produtiva e desonerar o contribuinte.

Com a devida vênia, mas definições como estas, propostas pela fiscalização são, como um todo, até mesmo temerárias, pois são, em sua essência, um desestímulo à higienização de equipamentos que produzirão alimentos que serão consumidos por seres humanos, bem como à conscientização ambiental.

Obviamente, a Cooperativa, que prima por um produto de qualidade e segue os mais sérios critérios de higienização, continuará a fazer esta assepsia(sic). Porém, se esta decisão for mantida, lamenta-se que o desejo de arrecadar sobreponha-se aos interesses da lei e dos brasileiros em geral.

Assim, ainda sob essa análise, o direito creditório deve ser garantido.

Contesta a “**MULTA APLICADA**”, alegando que:

- referida multa traz insegurança aos contribuintes pois a lei que a instituiu “*pretende penalizá-los pelo simples fato de buscarem seus direitos perante a Receita Federal, independentemente de haver má-fé*”;
- sua aplicação não considera a extensão e a complexidade da legislação tributária brasileira, em relação à qual não há entendimentos sedimentados “*tendo em vista a quantidade exorbitante de normas editadas diariamente, as quais dão ensejo à diversidade de interpretações*”;
- o próprio processo administrativo tributário, com os recursos nele previstos, comprovaria a possibilidade de diversidade de interpretações da legislação;
- esta multa “*fere os direitos fundamentais dos contribuintes, pois gera uma presunção de má-fé que os constrange e ameaça*”; estaria assim violando o direito de petição previsto no art. 5º, inciso XXXIV, alínea “a”, da Constituição Federal, e afrontando também o devido processo legal, previsto no inciso LIV do mesmo art. 5º;
- outro aspecto que não pode ser desconsiderado “*é que a multa imposta ao contribuinte de boa-fé, que apenas pretende ver seu direito creditório reconhecido, não deixa de ser uma sanção política*”; “*a boa-fé não tem como ser punida*”; com esta multa, “*não há mais o direito de questionar*”; há, na verdade, “*uma tentativa de coerção a não ser mais possível ao contribuinte o direito de ter sua situação fática peculiar apreciada*”.

Conclui:

Mostra-se, assim, inconstitucional a multa prevista no §15º do artigo 74 da Lei 9.430/96, com redação dada pelo artigo 62 da Lei 12.249/10, tendo em vista que limita o livre exercício do direito fundamental do contribuinte de peticionar ao ente público, limitando, seu livre acesso a órgão do Poder Executivo, aplicando penalidade que deveria ser aplicada apenas a ato lícito, pelo simples fato de não obter êxito (mesmo que de boa-fé) no pleito de direito.

Por fim, apresenta seus “**PEDIDOS E REQUERIMENTOS**”:

1. Recebimento tempestivo da Presente Defesa Fiscal, sob a denominação de Manifestação de Inconformidade;
2. Declaração de procedência da presente manifestação com a homologação das compensações já apresentadas através de formulário eletrônico, bem como que sejam consideradas as exclusões da base de cálculo procedidas pela cooperativa e, portanto, canceladas as compensações efetuadas diretamente no

despacho decisório, em razão do aumento da base de cálculo do PIS e da COFINS.

3. Pedido Alternativo (sucessivo): caso não sejam aceitas as homologações dos créditos pleiteados requer estes valores sejam abatidos dos créditos presumidos computados pela Impugnante e não dos créditos vinculados às operações tributadas, como procedeu o ilustre fiscal;

4. Provas que serão produzidas. - Além das provas documentais que apresenta, requer a possibilidade da Juntada de todas as informações necessárias a fiel comprovação do seu direito.

Assim procedendo, o Ministério da Fazenda, órgão fundamental à democracia e ao cumprimento do dever de promoção do Estado Democrático de Direito, estará atingindo com plenitude sua finalidade, provendo ao caso em tela a tão almejada e merecida Justiça Social!

70.334: A DRJ julgou a manifestação de inconformidade improcedente e o Acórdão nº 14-

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

DECISÃO ADMINISTRATIVA. REVISÃO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

A autoridade administrativa tem não apenas o direito, mas sobretudo o dever de rever, de ofício, o ato administrativo, sempre que nele constate a existência de erro ou ilegalidade.

Tratando-se de atos de que decorrem efeitos favoráveis aos administrados, o direito da Administração de rever ou anular tais atos decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.

VALIDADE E APLICAÇÃO DAS NORMAS. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições relacionadas à validade, inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas integrantes do ordenamento jurídico, matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA. CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

Consolida-se definitivamente na esfera administrativa a matéria que não tenha sido expressamente contestada na manifestação de inconformidade.

PROVA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

COOPERATIVA. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. CUSTOS AGREGADOS AO PRODUTO AGROPECUÁRIO. DESPESAS OPERACIONAIS. DESPESAS ADMINISTRATIVAS.

As sociedades cooperativas de produção agropecuária poderão excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização.

Considera-se custo agregado ao produto agropecuário os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

Não se caracterizam como custos agregados outras despesas operacionais além das mencionadas, as quais se encontram expressamente previstas na legislação em vigor.

Por não corresponderem ao conceito de custos tampouco a dispêndios de comercialização, as despesas administrativas não podem ser deduzidas da base de cálculo.

COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. BASE DE CÁLCULO. ICMS. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal para sua exclusão, e por não se adequarem à definição de custo agregado, as despesas com o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS não podem ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática não cumulativa da Contribuição para o PIS e da Cofins, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente como aqueles bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

O contribuinte interpôs recurso voluntário, em que, essencialmente, repisa os argumentos das manifestações de inconformidade, porém com os seguintes ajustes:

- a) Desistiu de discutir as seguintes questões suscitadas na primeira manifestação de inconformidade - “DA IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DE ATO POR INTERPRETAÇÃO DIVERSA” e “DA LITISPENDÊNCIA E PROTEÇÃO DA COISA JULGADA”.
- b) Acresceu citações às decisões do STJ nos REsp. 1.141.667 e o REsp 1.164.716, sob o rito dos recursos repetitivos, a respeito da não incidência de PIS e COFINS sobre atos cooperativos típicos, e à do STF, no RE nº 574.706, sobre a não inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Relator.

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Aprecio os argumentos de defesa na ordem e sob os títulos em que se apresentam no recurso voluntário.

“DO REGIME DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS/COFINS NO CASO DE NÃO-INCIDÊNCIA”

“PEDIDO ALTERNATIVO AO PEDIDO DE RECONHECIMENTO DO ATO COOPERATIVO COMO CASO DE NÃO-INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA: MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS EM VIRTUDE DAS ISENÇÕES DECORRENTES DAS EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO”

No primeiro tópico, informa que os créditos objetos do pedido de ressarcimento são oriundos de compras de insumos para fabricação de produtos destinados a cooperados.

Destaca que PIS e COFINS incidem sobre receita bruta com vendas de mercadorias e serviços, onde não se encontram os resultados de atos cooperativos típicos, que não constituem “operação de mercado, nos termos do § único do art. 79 da Lei nº 5.764/71. Neste sentido, menciona as decisões do STJ nos REsp. 1.141.667 e o REsp 1.164.716, sob o rito dos recursos repetitivos.

No segundo tópico, dispõe que as exclusões do art. 15 da MP nº 2.158-35/01 (ex: valores repassados e venda de bens e mercadorias a associados) e as deduções permitidas pelo art. 17 da Lei nº 10.864/03 (ex: custos agregados ao produto agropecuário dos agregados), aplicáveis a cooperativas, equivalem a não incidências ou “isenções parciais”, pelo que os créditos associados podem ser aproveitados, nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033/05 e art. 16 da Lei nº 11.116/06.

Examino aos autos.

A recorrente não estabeleceu uma conexão entre seus argumentos e as infrações detectadas pela fiscalização.

No Termo de Informação Fiscal (fls. 206 a 226), consta que a fiscalização tomou como ponto de partida documentos e informações fornecidos pela recorrente: bases de cálculo (fls. 28 a 57), processo produtivo (fls. 60 e 61), balancetes (fls. 66 a 176) e notas fiscais (fls. 178 a 200).

E divergiu quanto a deduções das bases de cálculo, por falta de previsão no art. 15 da MP nº 2.158-35/01, art. 17 da Lei nº 10.864/04 e art. 11 da IN RFB nº 635/06 e ao aproveitamento de créditos sobre bens e serviços que não podiam ser enquadrados no conceito de insumos (inciso II da Lei nº 10.637/02 e art. 66 da IN SRF nº 247/02) e sobre depreciação de bens adquiridos até 30/04/04, vedado pelo art. 31 da Lei nº 10.865/04.

Isto posto, não conheço dos argumentos, por não estarem relacionados às matérias controversas no presente litígio.

“DOS CUSTOS AGREGADOS AO PRODUTO”

A fiscalização glosou deduções das bases de cálculo, por estarem em desacordo com o inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, art. 15 da MP nº 2.158-35/01, art. 17 da Lei nº 10.864/03 e § 8º c/c inciso V do art. 11 da IN RFB nº 635/06, como segue (fl.17):

“(. . .)

28. Detectou-se que a contribuinte está excluindo ICMS integralmente de sua base de cálculo, a título de custo agregado. Não obstante a lei geral do PIS/PASEP e COFINS ser taxativa que somente o ICMS por substituição tributária pode ser

excluído da base de cálculo, este não é alcançado pelo conceito de custo agregado definido pela IN RFB N° 635/06, posto que este tributo foi devido pela saída de produto ou mercadoria do estabelecimento industrial (ICMS sob vendas, grupo 91 da contabilidade) e não a “*dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento*”.

Em outras palavras, custos agregados ao produto são os custos envolvidos na entrada de insumos ou aplicados em sua fabricação. O que a requerente está excluindo de sua base de cálculo é o ICMS devido pela saída do produto.

29. Nesta mesma linha de raciocínio, certas despesas operacionais foram lançadas indevidamente como custo agregado, despesas que não estão enquadradas porque não foram aplicadas diretamente na produção, beneficiamento ou acondicionamento do produto agropecuário, e são meras despesas administrativas, não vinculadas à atividade principal da empresa. Intimou-se a contribuinte, Intimação SAORT N° 22/2013, a apresentar detalhamento da composição dos custos agregados excluídos da base de cálculo das contribuições. Abaixo, tabela com listagem das contas de despesas operacionais apresentada.

Cód. Conta	DESPESAS OPERACIONAIS	Cód. Conta	DESPESAS OPERACIONAIS
9.4.0.00	DESPESA COM PESSOAL	9.4.0.96.12	TELEFONE – RATEIO
9.4.0.01	HONORARIOS	9.4.0.96.70	/-/ P/DEPTO PRODUCAO
9.4.0.02.01	MATERIAL DE EXPEDIENTE	9.4.0.96.71	/-/ P/DEPTO CAPTACAO
9.4.0.02.02	MAT LIMPEZA USO E CONSUMO	9.4.0.96.91	/-/ REFEITORIO
9.4.0.02.03	LIVRETO/FOLHETO/INF/VIDEOS	9.4.0.96.93	/-/ P/DEPTO COMERCIAL
9.4.0.02.05	FERRAMENTAS E UTENSILIOS	9.4.0.96.94	/-/ P/DEPTO ADMINISTRATIVO
9.4.0.02.07	MATERIAL DE MANUTENCAO	9.4.0.97.70	P/FUNC DEPTO INDUSTRIAL
9.4.0.03.01	DEPRECIACAO	9.4.0.97.71	P/FUNC DEPTO CAPTACAO
9.4.0.03.02	DEPRECIACAO DIF IPC/BTNF	9.4.0.97.93	P/FUNC DEPTO COMERCIAL
9.4.0.03.04	SEGURO	9.4.0.97.94	P/FUNC DEPTO ADMINISTRATIVO
9.4.0.03.05	ENERGIA	9.4.0.98.01	AUXILIO EDUCACAO
9.4.0.03.06	LEASING	9.4.0.98.02	SERV.TREINAMENTO/CURSOS
9.4.0.03.07	ALUGUEIS/ARREND/ARMAZEM	9.4.0.98.99	/-/ TRANSF. P/ FATES
9.4.0.03.09	GASTOS C/ VEICULOS	9.4.0.99.01	MULTAS INDEDUTIVEIS
9.4.0.03.10	LICENCIAMENTO DE VEICULOS	9.4.0.00.00.01	DESPESAS BANCARIAS

9.4.0.03.11	DESP DE VIAGENS E ESTADIAS	9.4.4.00.00.02	IUROS PASSIVOS
9.4.0.03.13	CONSUMO AGUA	9.4.4.00.00.03	DESCONTOS CONCEDIDOS
9.4.0.03.14	FRETES E DESPESAS POSTAIS	9.4.4.00.00.04	IUROS E COM S/DCTO DUP/CH
9.4.0.03.15	JORNAIS E REVISTAS	9.4.4.00.00.05	IUROS E COM S/ FINANCIAMENTOS
9.4.0.03.16	LANCHES/ REFEICOES/COPA	9.4.4.00.00.06	IUROS S/NCR RECOOP
9.4.0.03.17	DESP LEGAIS E JUDICIAIS	9.4.4.00.00.07	I.O.F
9.4.0.03.18	IMPOSTOS E TAXAS	9.4.4.00.00.08	IUROS PRODECOOP
9.4.0.03.19	MULTAS	9.4.4.00.00.09	SEGURO PENHOR RURAL
9.4.0.03.20	LIVROS TECNICOS/VIDEOS	9.4.4.00.00.10	AMORTIZACAO-IUROS PRODECOOP
9.4.0.03.21	ANUIDADES	9.4.4.00.00.11	IUROS S/EMPRESTIMO-GIRO
9.4.0.03.22	CONTRIBUICOES E DONATIVOS	9.4.4.00.00.14	IUROS S/FINANC. PROCAP
9.4.0.03.23	ANUNCIOS E PUBLICACOES	9.4.4.00.01.01	CORRECAO MONETARIA
9.4.0.03.24	XEROX E AUTENTICACOES	9.4.4.00.01.02	AMORTIZACAO-VAR.CAMBIAL
9.4.0.03.25	DESPESAS PROMOC E SOCIAIS	9.4.4.00.01.03	VARIACAO CAMBIAL
9.4.0.03.26	SERV.DE PROT. AO CREDITO	9.4.4.01.00.01	IUROS ATIVOS
9.4.0.03.28	DESP.BENS CONSORCIADOS	9.4.4.01.00.02	DESCONTOS OBTIDOS
9.4.0.03.29	DEPRECIACAO BC-PIS/COFINS	9.4.4.01.00.03	RECEITAS FINANCEIRAS
9.4.0.03.52	BRINDES FUNC (CESTA NATAL)	9.4.4.01.00.06	IUROS S/DEP JUDICIAL
9.4.0.03.99	DESPESAS PROVISIONADAS	9.4.4.01.00.08	DIVIDENDOS
9.4.0.04.01	HONORARIOS ASSES JURIDICA	9.4.4.01.00.09	IUROS S/NCR RECOOP
9.4.0.04.02	HONORARIOS AUDITORIA	9.4.4.01.00.15	RECEITA AJUSTE A VALOR PRESENTE
9.4.0.04.03	HONORARIOS PJ	9.4.4.01.01.01	REND TOTAL S/APLICACAO
9.4.0.04.04	HONORARIOS PF	9.4.4.01.02.01	VARIACAO MONETARIA
9.4.0.04.05	SERV MANUTEN SOFTWARE	9.4.4.01.02.02	VARIACAO CAMBIAL
9.4.0.04.08	SERV DE MANUTENCAO	9.4.4.01.02.10	GANHOS OPERACOES HEDGE
9.4.0.04.09	CONTRATO DE MANUTENCAO	9.4.5.00.01	RECEITAS
9.4.0.04.11	SERV.TRANSP.VALORES/SEGURANCA	9.4.5.00.03	RECUPERACOES DIVERSAS
9.4.0.04.20	HONORARIOS CONSULTORIA	9.4.5.00.04	INDENIZACAO DE SEGUROS
9.4.0.04.22	REPASSE CBCL	9.4.5.00.05	VENDAS DIVERSAS
9.4.0.08.01	IMPOSTOS MUNICIPAIS	9.4.5.00.06	ALUGUEIS
9.4.0.08.02	IMPOSTOS ESTADUAIS	9.4.5.00.08	RECUPERACAO TRIBUTOS
9.4.0.08.03	IMPOSTOS FEDERAIS	9.4.5.00.52	/-/ ICMS S/VENDAS
9.4.0.96.01	TELEFONE - GERAL	9.4.5.01.01	CUSTO S/VENDAS DIVERSAS

(. . .)”

A recorrente assim defendeu o procedimento adotado (fls. 480 e 481):

“(. . .)

Os custos de produção se traduzem nos esforços financeiros incorridos pela organização para a concepção de seu produto ou serviço final, refletindo, portanto, na composição dos custos dos produtos vendidos e nos estoques de produtos em elaboração e acabados.

O produtor rural tem a carga tributária como influenciador dos seus custos, pois se encontra na área de abrangência do ICMS.

A carga tributária é elemento relevante ao processo produtivo e à comercialização, onerando diretamente o desempenho financeiro e econômico do segmento, gerando efeitos sobre o custo e o preço dos produtos e, consequentemente, sobre seus resultados.

No entanto, no caso, o auditor fiscal entendeu que a impugnante excluiu integralmente ICMS da base de cálculo de PIS e COFINS, a título de custo agregado de forma indevida, uma vez que, segundo seu entendimento, somente o ICMS por substituição tributária pode ser excluído da base de cálculo destas contribuições. Além disso, considerou as despesas operacionais constante na lista citada no termo de informação fiscal como não integrantes do custo agregado.

Ressalta-se que o ilustre fiscal baseou seu julgamento na limitação imposta pela IN RFB nº 635/06, em seu art. 11, V, §80. Entretanto, como já mencionado, instruções normativas não têm força de lei e, portanto, não podem restringir o conceito de custo agregado ao produto agropecuário, como tenta fazer a RFB.

Ademais, deve prevalecer o disposto no art. 17 da Lei 10.684/03, o qual determina expressamente a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos custos agregados ao produto agropecuário.

Art. 17 - Sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 10 da Medida Provisória no 101, de 30 de dezembro de 2002, as sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural **poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS os custos agregados ao produto agropecuário dos associados**, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.

Parágrafo único. O disposto neste artigo alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória no 1.858-10, de 26 de outubro de 1999.

Portanto, não restam dúvidas de que o ICMS pode ser excluído da base de cálculo como custo agregado, uma vez que compõem despesa de comercialização de produto agropecuário dos cooperados, assim como as demais despesas listadas como administrativas, motivo pelo qual é evidente que a ora impugnante agiu de boa-fé ao proceder as exclusões da base de cálculo do PIS e da COFINS.

No dia 09 de março de 2017, o Supremo Tribunal Federal iniciou o julgamento do RE 574.706, com repercussão geral reconhecida, a respeito da inclusão ou não do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Cumpra recordar que repercussão geral, em singela explicação, significa que a decisão adotada ao caso deverá ser replicada aos demais processos que aguardam julgamento referente ao tema.

Houve êxito dos contribuintes e todos que adimpliram o PIS e COFINS.

O entendimento predominante entre os ministros é de que o ICMS não compõe o faturamento ou receita bruta da empresa, estando, portanto, fora da base de cálculo do PIS/COFINS.

(. . .)

Dessa forma, configura-se evidente que a opção adotada no procedimento em análise é aquela que mais onera a contribuinte, afinal impõe ônus sobre seus créditos restituíveis, esquecendo intacto o crédito compensável.

A contribuinte requer, portanto, alternativamente, que se compensem com o montante desses créditos compensáveis (não restituíveis) os eventuais valores que subsistirem do presente procedimento fiscal, pois tal forma de extinção do débito tributário será mais benéfica para a contribuinte e mais enaltecerá o princípio da não-cumulatividade.

(. . .)”

Examino as alegações da defesa.

Início, com a legislação em vigor no 1º trimestre de 2011:

MP nº 2.158-35/01

“Art.15.As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

I-os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II-as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III-as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV-as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V-as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§1ºPara os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§2ºRelativamente às operações referidas nos incisos I a V do **caput**:

I-a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II-serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.”

Lei nº 10.864/04

“17. Sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 1º da Medida Provisória nº 101, de 30 de dezembro de 2002, **as sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS os custos agregados ao produto agropecuário dos associados**, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.

Parágrafo único. O disposto neste artigo alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999.” (g.n.)

IN RFB nº 635/06

Art. 11. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurada pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária, pode ser ajustada, além do disposto no art. 9º, pela:

I -exclusão do valor repassado ao associado, decorrente da comercialização, no mercado interno, de produtos por ele entregues à cooperativa;

II -exclusão das receitas de venda de bens e mercadorias ao associado;

III -exclusão das receitas decorrentes da prestação, ao associado, de serviços especializados aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV -exclusão das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produto do associado;

V -dedução dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização;

VI -exclusão das receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos, na

hipótese de apuração das contribuições no regime cumulativo; e VII -dedução das sobras líquidas apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (Fates), previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 1971.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso I do caput:

I -na comercialização de produtos agropecuários realizados a prazo, assim como aqueles produtos ainda não adquiridos do associado, a cooperativa poderá excluir da receita bruta mensal o valor correspondente ao repasse a ser efetuado ao associado; e, II -os adiantamentos efetuados aos associados, relativos à produção entregue, somente poderão ser excluídos quando da comercialização dos referidos produtos.

§ 2º Para os fins do disposto no inciso II do caput, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculadas diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa, e serão contabilizadas destacadamente pela cooperativa, sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie e quantidade dos bens ou mercadorias vendidos.

§ 3º As exclusões previstas nos incisos II a IV do caput:

I -ocorrerão no mês da emissão da nota fiscal correspondente a venda de bens e mercadorias e/ou prestação de serviços pela cooperativa; e II -terão as operações que as originaram contabilizadas destacadamente, sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor, da espécie e quantidade dos bens, mercadorias ou serviços vendidos.

§ 4º O disposto no inciso VII do caput aplica-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de novembro de 1999.

§ 5º As sobras líquidas, apuradas após a destinação para constituição dos fundos a que se refere o inciso VII do caput, somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a ele creditadas, distribuídas ou capitalizadas.

§ 6º A sociedade cooperativa de produção agropecuária, nos meses em que fizer uso de qualquer das exclusões ou deduções de que tratam os incisos I a VII do caput, deverá, também, efetuar o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários, conforme disposto no art. 28.

§ 7º A entrega de produção à cooperativa, para fins de beneficiamento, armazenamento, industrialização ou comercialização, não configura receita do associado.

§ 8º Considera-se custo agregado ao produto agropecuário, a que se refere o inciso V do caput, os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

§ 9º A dedução de que trata o inciso VII do caput poderá ser efetivada a partir do mês de sua formação, devendo o excesso ser aproveitado nos meses subsequentes.” (g.n.)

A recorrente defende a exclusão do ICMS como uma despesa com comercialização, assim como as despesas administrativas indicadas no quadro acima reproduzido.

Em relação às “despesas administrativas”, não apresenta qualquer informação adicional sobre as naturezas dos valores lançados nas contas listadas no quadro acima que permitisse seu enquadramento como “custo agregado”, nos termos do § 8º do art. 11 da IN RFB nº 635/06, conectando-os com os processos de “produção, beneficiamento ou acondicionamento” ou ainda de “comercialização ou armazenamento”. Assim, nesta parte, não merece reparos o

trabalho fiscal, realizado com base em livros contábeis e fiscais e no “memorial de custo agregado” preparado pela recorrente.

Por outro lado, dou provimento ao pleito de dedução do ICMS sobre vendas.

O ICMS sobre vendas, de fato, não constitui “custo agregado ao produto agropecuário”, nos termos do § 8º da IN RFB 635/06.

Entretanto, sua dedução da receita com vendas, para fins de cálculo do PIS e da COFINS, foi determinada pelo STF, no RE nº 574.706/PR, com repercussão geral e datado de 15/03/17:

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.”

A PGFN opôs embargos de declaração.

Em sessão do dia 13/05/21, os embargos foram acolhidos em parte. Restou decidido que o julgado produzirá efeitos a partir de 15/03/17, ressalvados os processos administrativos e judiciais iniciados antes desta data, tal qual o presente. E foi confirmada a tese da exclusão do ICMS das bases do PIS e da COFINS, que corresponderá ao valor do ICMS destacado nas notas fiscais de venda:

“Decisão: O Tribunal, por maioria, acolheu, em parte, os embargos de declaração, para modular os efeitos do julgado cuja **produção haverá de se dar após 15.3.2017** - data em que julgado o RE nº 574.706 e **fixada a tese com repercussão geral "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS"** -, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio. Por maioria, rejeitou os embargos quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, no ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-COFINS, **prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado**, vencidos os Ministros Nunes Marques, Roberto Barroso e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto da Relatora. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 13.05.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).”

Com o trânsito em julgado do RE nº 574.706/PR, cuja repercussão geral foi reconhecida, em princípio, devemos acatar o pleito da recorrente, por força da alínea “b” do inciso II do art. 62 do RICARF.

Neste tópico, há um derradeiro pedido, o qual foi analisado e afastado pela DRJ, porque já tinha sido observado pela fiscalização:

“(. .)

A contribuinte pediu que, no caso de não serem acatadas suas alegações relativas à base de cálculo e aos créditos, que dos débitos apurados pela fiscalização sejam descontados os valores do crédito presumido a que tem direito, e não os créditos passíveis de ressarcimento, procedimento este que não teria sido adotado pela fiscalização. A este respeito, diz (os destaques foram acrescidos):

(. . .)

De todo modo, é necessário observar que, diversamente do afirmado no trecho acima transcrito, o pedido da contribuinte de que sejam utilizados para descontar da contribuição devida os valores dos créditos não passíveis de ressarcimento já foi observado pelo Auditor-Fiscal que analisou o pedido.

Como se verifica nos quadros demonstrativos apresentados no tópico “**V. Valores Consolidados**” do Termo de Informação Fiscal, os créditos descontados dos valores das contribuições devidas são apenas créditos não passíveis de ressarcimento, ou seja, créditos presumidos e/ou créditos básicos vinculados às receitas tributadas no mercado interno. Uma simples leitura destes quadros demonstrativos permite observar que não foi utilizado para desconto dos valores devidos um único centavo dos créditos vinculados às receitas de exportação e/ou às receitas auferidas no mercado interno com vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência. Ainda conforme se pode ver nestes quadros, comparando-os com o quadro apresentado na “**Conclusão**” do referido Termo, o valor do crédito deferido corresponde ao total do crédito de PIS vinculado às receitas de exportação que foi apurado pela fiscalização.

Como disse a própria contribuinte, nas datas dos débitos tinha créditos não ressarcíveis superiores aos valores dos débitos apurados pela fiscalização. Ocorre que o Auditor-Fiscal, percebendo tal situação, utilizou para desconto dos débitos justamente os créditos que a contribuinte queria que fossem utilizados, quais sejam, os não passíveis de ressarcimento. E em decorrência deste procedimento, o direito creditório reconhecido corresponde, como já dito, ao total do crédito passível de ressarcimento apurado pelo Auditor- Fiscal.

(. . .)”

Em suma, dou provimento parcial, para determinar a exclusão do ICMS incidente sobre vendas das bases de cálculo do PIS do 1º trimestre de 2011.

“DA AMPLIAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS”

A fiscalização glosou créditos de custos e despesas que não se enquadravam no conceito de insumos do art. 66 da IN SRF nº 247/02 (“Termo de Informação Fiscal”, fl. 222 e 223):

“(. .)

45. Produtos químicos para limpeza que já haviam sido glosados pela fiscalização em períodos anteriores, continuam a serem apropriados indevidamente. Intimada a esclarecer sobre a utilização de referidos materiais, a contribuinte informou

(extraído do Termo de Ação Fiscal do Processo Administrativo no. 16366.000250/2008-04):

“os materiais informados nas contas 7.0.0.00.09 e 7.1.0.00.09 – Produtos Químicos são utilizados na assepsia e higienização dos tanques de transportes do leite (caminhões), silos e equipamentos industriais; os equipamentos operam com ciclos determinados sendo obrigatório a assepsia para evitar contaminação da matéria-prima e do produto acabado, o setor de laticínio gera resíduos industriais que necessitam ser tratados na estação de tratamento, devido ao grande teor de partículas gordurosas a utilização de reagentes químicos é necessário para o efetivo tratamento dos resíduos, a água tratada é destinada ao Rio; (...) são utilizados os seguintes insumos: soda cáustica, ácido peracético, ácido nítrico, ácido sulfúrico, peróxido de hidrogênio, polímero aniônico, policloreto de alumínio, nutrientes e aminoácidos”

46. Os gastos acima mencionados, não obstante dizerem respeito a custos/despesas industriais, ao teor do estabelecido na IN SRF nº 247/2002 não se caracterizam como insumos, já que, reiteramos, não são aplicados ou consumidos diretamente na produção, nem sofrem “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”.

47. Aqui discriminado os itens e valores glosados neste período:

Descrição	BC PIS
ACIDO NITRICO 36 BE (BB: 50 KG)FORN.C/AUP (001613/ 002056	468,00
ACIDO NITRICO 36 BE (GRANEL) 53% FORN.C/AUP (005234/ 002056	25.479,80
ACIDO SULFURICO 1825 (P/ANALISE GORDURA LEITE)	706,20
ACIDO SULFURICO 98% GRANEL	476,29
ACIDO TRICLOROACETICO CRISTAL PA ACS 500GR(HX0018-0359)SYNTH	367,50
AMACIANTE TRILHA(SERLIMP)	808,20
BETZDEARBORN PQ 682 (BOMBONA 55 KG)	9.064,00
BOXENER DILUICAO 1X1 FORN. C/ AUP (005982)	690,00
COMPLEXO ALPHA 196 S (BALDE C/ 15 KG)	47.003,25
DETERGENTE MIXATEX SERLIMP	2.286,00
DETERGENTE ALCALINO SU-118 / FILLERCLEAN (LEVER)	2.541,51
DIVOSAN FORTE-LEVER/PROXITANE 1512 PEROXIDO/MUND CLEAN APA	5.109,90
HIPOCLORITO DE SODIO	3.330,00
INTERCAP K-10 (MUSTANG)	147,00
PANFLOC TE FLOCULANTE DE PARTICULAS SOLIDAS - GRANEL	14.917,50
PEROXIDO DE HIDROGENIO 35%, DENSIDADE 1.132, REF. ASEPTICPER	15.621,90
POLIMERO ANIONICO (MAGNAFLOC LT27-BASF)	5.845,00
POLIMERO CATIONICO (POLIOL QUIMICA)	1.785,00
POLIMERO CATIONICO(POLIOL QUIMICA)	1.190,00
SABAO LIQ.(NEUTRO BIODEGRAD.)SANDET 522 DILUICAO 1P/15	2.532,00
SABAO LIQ.NEUTRO BIOD.SANDET 522 BOMBA DE 50KG(USO FILIAL)	3.162,60
SABAO LIQ.NEUTRO BIOD.SANDET 522 TAMBOR 200KG(USO FILIAL)	1.372,00
SAL GROSSO BOIADEIRO OU DIANA (USO CALDEIRA)	3.184,20
SHAMPOO AUTOMOTIVO/CREMECAR (1X40) SANDET/CREME MAX (1X40)	132,00
S	
SODA CAUSTICA ESCAMAS 99%	2.000,00
SODA CAUSTICA LIQ.50% C/AUP(001613/005827/013955)	78.914,20
SODA CAUSTICA LIQUIDA 50% (BOMB. DE 50 KG)(USO FILIAL)	1.512,00
SOLVENTE MIX SOUV SUPER	1.632,00
SPECTRUS NX1420 (BOMBONA 50 KG)	2.403,50
TINTA AUTOMOTIVA PLATINA (AUTOCOR)	990,00
TINTA AUTOMOTIVO AMARELO GEMA ((AUTOCOR)	190,00
TINTA CARTUCHO 825ML COD.IC 2702BK (SUNNY VALE)(FR C/825 ML)	5.882,34
TINTA CINZA EPOXY ATOXICA RENNER/ POLIDURA FLV-682-N,6,5	1.650,00
TINTA EM RESERVATORIO 1,2L COD.IR 270BK (SUNNY VALE) (FR C/	2.090,78
TINTA PARA TR-37 (PINCEL ATOMICO) COR AZUL	9,90
TOTAL	245.494,57

A recorrente combateu o conceito restritivo de insumo aplicado pela legislação. Entende que o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 deve ser abranger todos os elementos diretos e indiretos necessários à conclusão do processo produtivo. Neste sentido, reproduz trecho do Acórdão CARF nº 3803-003.300, de 20/05/13.

Especificamente sobre os produtos glosados, alegou o seguinte:

“(. . .)

Como visto, considera-se insumos os produtos pertinentes ou que viabilizem o processo produtivo. No caso concreto, os produtos que não foram considerados como insumo são os Produtos Químicos utilizados na assepsia e higienização dos tanques de transportes do leite (caminhões), silos e equipamentos industriais, entre outros.

Ressalta-se, no entanto, que os equipamentos operam com ciclos determinados sendo obrigatória a assepsia para evitar contaminação da matéria-prima e do produto acabado.

O setor de laticínio gera resíduos industriais que necessitam ser tratados na estação de tratamento, devido a elevada concentração de matéria orgânica na forma de lactose, proteínas e gorduras que, se não for removida adequadamente, causa sérios problemas. Para tanto, impõe-se a utilização de reagentes químicos para o efetivo tratamento dos resíduos.

Neste procedimento são utilizados os seguintes produtos: soda cáustica, ácido peracético, ácido nítrico, ácido sulfúrico, peróxido de hidrogênio, polímero aniônico, policloreto de alumínio, nutrientes e aminoácidos, os quais, evidentemente, vestem enquadramento no conceito de insumo desejado pela norma legal. A intensão da Lei é favorecer a cadeia produtiva e desonerar o contribuinte.

Com a devida vênia, mas definições como estas, propostas pela fiscalização são, como um todo, até mesmo temerárias, pois são, em sua essência, um desestímulo à higienização de equipamentos que produzirão alimentos que serão consumidos por seres humanos, bem como à conscientização ambiental.

Obviamente, a Cooperativa, que prima por um produto de qualidade e segue os mais sérios critérios de higienização, continuará a fazer esta assepsia. Porém, se esta decisão for mantida, lamenta-se que o desejo de arrecadar sobreponha-se aos interesses da lei e dos brasileiros em geral.

Assim, ainda sob essa análise, o direito creditório deve ser garantido.”

Aprecio os argumentos de defesa.

No REsp nº 1.221.170/PR, julgado no regime dos recursos repetitivos, o STJ estabeleceu que o conceito de insumos “(. . .) deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.”

Nos votos, consta que os Ministros concluíram que os produtos de limpeza e desinfecção estão incluídos no conceito de insumos, notadamente na produção de alimentos, como a da recorrente, e podem ser computados nas bases de cálculo do crédito de PIS, sob o amparo do inciso II do art. 3º da lei nº 10.637/02. E o Fisco, por meio do PN RFB/COSIT nº 05/18, com efeito vinculante no âmbito da RFB, alterou o seu posicionamento sobre o tema:

“7.4. PRODUTOS E SERVIÇOS DE LIMPEZA, DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO DE ATIVOS PRODUTIVOS

98. Como relatado, na presente decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, os Ministros consideraram elegíveis ao conceito de insumos os “materiais de

limpeza” descritos pela recorrente como “gastos gerais de fabricação” de produtos alimentícios.

99. Aliás, também no REsp 1246317 / MG, DJe de 29/06/2015, sob relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, foram considerados insumos geradores de créditos das contribuições em tela “os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios”.

100. Malgrado os julgamentos citados refiram-se apenas a pessoas jurídicas dedicadas à industrialização de alimentos (ramo no qual a higiene sobressai em importância), parece bastante razoável entender que os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens ou na prestação de serviços podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições.

101. Isso porque, à semelhança dos materiais e serviços de manutenção de ativos, trata-se de itens destinados a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos (paralelismo de funções com os combustíveis, que são expressamente considerados insumos pela legislação) e bem assim porque em algumas atividades sua falta implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço disponibilizado, como na produção de alimentos, nos serviços de saúde, etc.”

No trecho acima reproduzido do Termo de Informação Fiscal, verifica-se que restou incontroverso que os produtos foram utilizados na “assepsia e higienização dos tanques para transporte do leite (caminhões), silos e equipamentos industriais”.

Assim sendo, à luz do REsp nº 1.221.170/PR e PN RFB/COSIT nº 05/18, devem ser admitidos os créditos correspondentes.

“DA MULTA APLICADA”

A recorrente se insurge contra a aplicação de multa isolada pelo indeferimento do pedido de ressarcimento:

“(. . .)

Mostra-se, assim, inconstitucional a multa prevista no § 15 do artigo 74 da Lei 9.430/96, com redação dada pelo artigo 62 da Lei 12.249/10, tendo em vista que limita o livre exercício do direito fundamental do contribuinte de peticionar ao ente público, limitando, seu livre acesso a órgão do Poder Executivo, aplicando penalidade que deveria ser aplicada apenas a ato lícito, pelo simples fato de não obter êxito (mesmo que de boa-fé) no pleito de direito.”

Tal qual a DRJ, deixo de conhecer o argumento, pois multa isolada não é objeto do presente processo.

Conclusão

Voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecidos os argumentos relacionados à não tributação de atos cooperativos típicos, ao fato de as deduções das bases de cálculo não terem sido tratadas como “não incidências” ou “isenções parciais” de PIS e à aplicação de multa isolada, e, na parte conhecida, dar provimento parcial, para admitir a exclusão do ICMS incidente sobre vendas da base de cálculo do PIS e reverter as glosas de créditos calculados sobre produtos químicos destinados à assepsia e higienização dos tanques para transporte do leite (caminhões), silos e equipamentos industriais.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira