



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

Processo nº 18186.726747/2013-59
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-005.109 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES. LENHA. COMBUSTÍVEL. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA.
Recorrente GRANOL INDÚSTRIA COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

LENHA. COMBUSTÍVEL. CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 8º DA LEI Nº 10.925/2004.

As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal classificadas nos capítulos 15 e 23 da NCM e utiliza lenha, adquirida de pessoas físicas, como combustível na produção tem direito ao presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Marcelo Giovani Vieira, Tatiana Josefovicz Belisario, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laercio Cruz Uliana Junior e Paulo Roberto Duarte Moreira.

Relatório

A interessada apresentou pedido de ressarcimento de PIS, cumulado com compensação de débitos próprios.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, passamos a transcrever trechos do Relatório da decisão de primeira instância administrativa:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de crédito presumido da contribuição para o Programa de Integração Social, Crédito Presumido – Mercado Interno, que foi parcialmente deferido pela autoridade jurisdicionante. Conseqüentemente, as compensações relacionadas foram parcialmente homologadas.

No Despacho Decisório que indeferiu o Pedido, a autoridade, após relatar os procedimentos de auditoria do crédito e a legislação aplicável, assim fundamentou sua decisão:

As únicas hipóteses legais de utilização do saldo credor da contribuição para o PIS e para a Cofins na compensação com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela RFB ou no ressarcimento desses créditos relacionam-se às seguintes situações:

21.1. Créditos vinculados a receitas decorrentes de operações de exportação de mercadorias para o exterior, nos termos do art. 6º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833/2003, desde que não seja uma operação realizada como comercial exportadora;

21.2. Saldo credor acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário nos termos do art. 16, inciso II, da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, em razão do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que assegura a manutenção de créditos vinculados a operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para a Cofins e para o PIS não cumulativos.

22. No caso, consoante Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (DACON) do período analisado (...), o interessado possui receitas tributadas e não tributadas no mercado interno e receitas da exportação de mercadorias.

...

25. O conceito de insumos é delimitado, em linhas gerais, pela afirmação de que só se caracterizam como tal as matérias primas, os produtos intermediários e o *material de embalagem que sejam utilizados em "ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação"*. (...)

26. As leis, ao utilizarem a expressão *"na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"*, criaram uma delimitação estrita, vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta no processo produtivo (estar-se-ia, aqui, diante de um conceito jurídico de insumos).

27. A formalização do conceito de insumo já foi firmada por meio da Instrução Normativa SRF nº 247/2002 e da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, de caráter vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal. Tais atos

administrativos, ao explicitarem o que se deve ter por insumo para os fins colimados pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (...).

...

29. Assim, as hipóteses autorizativas para a apropriação de créditos no âmbito do PIS e da Cofins são apenas aquelas expressamente previstas na legislação, sem ser necessariamente vinculadas à essencialidade ou obrigatoriedade da despesa ou do custo. Dessa forma, o legislador adotou o critério de enumerar os bens e serviços capazes de gerar crédito, vinculando-os a determinadas atividades e usos.

...

31. Delimitado o conceito de insumo estabelecido na legislação, que obriga a presente fiscalização, passa-se à análise do crédito. Utilizando a descrição da mercadoria adquirida, o código fiscal de operações e prestações (CFOP) e a descrição da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) constantes da planilha apresentada, analisamos a base de cálculo de bens utilizados como insumos demonstrada. Passemos à descrição das glosas realizadas.

Sebo Bovino (NCM 1502.10.11)

32. O contribuinte demonstrou, erroneamente, na planilha de bens utilizados como insumos as aquisições de sebo bovino, tendo em vista que tais aquisições permitem apenas a apuração de crédito presumido de PIS e Cofins não cumulativos. Inclusive, esses valores também foram demonstrados em planilha específica em que o contribuinte demonstra as aquisições de sebo bovino sujeitas a apuração de crédito presumido da contribuição.

33. Dessa forma, o contribuinte demonstrou tais operações em duplicidade, o que, se não fosse constatado por essa fiscalização, acarretaria na apuração de crédito a maior em favor do contribuinte.

34. Tendo em vista que essas operações estavam demonstradas nos dois memoriais de cálculo, excluimos todas as aquisições de sebo bovino da base de cálculo de bens utilizados como insumos. Analisaremos essas aquisições por meio da planilha específica apresentada em tópico próprio.

Aquisições realizadas sem incidência da contribuição

35. Consultando as notas fiscais eletrônicas emitidas para o interessado, constatamos que diversas aquisições foram feitas com isenção, suspensão ou eram sujeitas à alíquota zero das contribuições, como pudemos conferir pelo código de situação tributária em relação ao PIS e a Cofins constante das notas.

36. Como previsto no § 2º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (redação idêntica), as aquisições de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições para o PIS e a Cofins não cumulativos não dão direito a crédito (...).

37. Sendo assim essas operações foram excluídas da base de cálculo do crédito.

Compra de pessoa física

38. Nessa mesma linha constatamos que o interessado listou diversas aquisições de canola em grãos, jumento macho/fêmea e lenha de eucalipto realizadas de pessoa física. Tendo em vista que sobre essas aquisições não incide PIS e Cofins não cumulativos, essas operações também foram glosadas da base de cálculo do crédito.

Crédito extemporâneos

39. O interessado tentou apurar crédito sobre diversas operações ocorridas durante o ano de 2012 o que não encontra respaldo na legislação. Sobre a apuração extemporânea de créditos, é essencial relembrar as normas contidas no § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003 (...).

40. Nota-se que as normas supra determinam que os créditos serão calculados com base nas operações ocorridas no mês, sem pairar dúvida ao eleger o regime de competência como aquele aplicável à apuração de créditos da não-cumulatividade.

41. Sobre essa questão, salienta-se a norma contida no art. 16 da Lei nº 11.116/2005, c/c o entendimento previsto no inciso I do § 2º do art. 32 da IN RFB nº 1.300/2012, abaixo transcritos, que determinam que cada pedido de ressarcimento se refira a um único trimestre-calendário.

42. Nesse sentido, a IN RFB nº 1.015/2010, que dispõe sobre o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), trata, em seu art. 10, da retificação do DACON e das hipóteses em que a mesma é admitida.

43. Do caput do art. 10 acima transcrito, depreende-se que a alteração das informações prestadas em DACON, o que engloba a apuração de créditos extemporâneos (§ 1º), deve ser efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador e não com a simples escrituração em demonstrativo posterior, como pretende o interessado.

44. Tem-se, assim, que a apropriação extemporânea de créditos, ainda que admitida, se limita às hipóteses e aos procedimentos previstos pela legislação tributária, não podendo ser efetuada pelo sujeito passivo sem observância das formalidades existentes. Sendo assim, essas operações foram glosadas.

Material de promoção e benefício social

45. Material de promoção e benefício social não se enquadram no conceito de insumo explanado acima e por isso todas as operações que contêm essa descrição foram excluídas da base de cálculo do crédito.

Insumos importados em duplicidade

46. O interessado demonstrou em duplicidade os créditos decorrentes de operações de importação tanto na planilha de bens utilizados como insumos adquiridos no mercado interno quanto na planilha demonstrativa de bens importados.

47. Dessa forma, excluímos os bens importados da planilha de bens utilizados como insumos adquiridos no mercado interno e vamos analisar essas operações com base nas informações prestadas na planilha correta.

Conclusão

48. Após as glosas relatadas acima elaboramos o arquivo de Excel “Bens utilizados como insumos 2013” com o demonstrativo da base de cálculo considerada e das glosas realizadas (anexo da fl. 1960). Os motivos das glosas foram discriminados na coluna “Fiscalização” da planilha de glosas. (...)

Serviços utilizados como insumos

49. Para analisarmos os serviços utilizados como insumos solicitamos à empresa memorial descritivo em que discriminasse todas as operações que compuseram a base de cálculo dessa rubrica no Dacon.

50. Posteriormente, solicitamos ao contribuinte que apresentasse a listagem de todos os serviços que ele utilizava no processo produtivo da empresa (...). Em sua resposta, ao invés de relacionar apenas os serviços utilizados no processo produtivo da empresa, o contribuinte apresentou listagem com todos os serviços prestados por terceiros utilizados pela empresa (...), sem fazer distinção se são aplicados no processo produtivo ou não.

51. Utilizando a descrição do serviço constatamos que o contribuinte tentou se aproveitar de crédito decorrente de vários tipos de serviços que não são diretamente utilizados no processo produtivo da empresa, em desacordo com a legislação transcrita acima. Dentre esses serviços podemos citar: serviço de obras ou manutenções, capatazia, transbordo, serviços portuários, transporte de funcionário, vale transporte, comissão de despachos, análise de qualidade, serviços de telecomunicação, vale alimentação, serviços de advogados, dentre outros que não são utilizados diretamente no processo produtivo.

52. Com base nessa planilha constatamos também que o interessado havia incluído erroneamente nessa rubrica aluguéis de máquinas e equipamentos e despesas de armazenagem. Tendo em vista que são operações que efetivamente podem gerar direito a crédito, passamos a analisá-las.

53. Apenas as despesas de armazenagem na operação de venda permitem a apuração de crédito, segundo o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 citado acima, que também se aplica ao PIS por força do seu art. 15, II:

54. Por isso, intimamos o contribuinte a discriminar quais eram os prestadores de serviço de armazenagem nas operações de venda e quais prestavam esse serviço nas demais atividades da empresa (...). Em resposta a essa intimação o contribuinte apresentou planilha denominada “Notificação Serviços Armazenagem x Outros” em que discriminava quais empresas faziam a armazenagem na sua operação de venda e as que prestavam esse serviço nas demais atividades da empresa (...). Com base nessa informação mantivemos na base de cálculo do crédito apenas as empresas que prestavam o serviço de armazenagem na operação de venda da empresa.

55. Glosamos também os serviços de “recepção” prestados pela empresa Gransol Granéis Sólidos Ltda – CNPJ 79.628.111/0002-88, tendo em vista que esse serviço não se enquadra no conceito de serviço utilizado como insumo, e tampouco pode ser classificado como serviço de armazenagem.

56. Após as glosas relatadas acima elaboramos o arquivo de Excel “Serviços utilizados como insumos 2013” com o demonstrativo da base de cálculo considerada e das glosas realizadas (anexo da fl. 1960). Os motivos das glosas foram discriminados na coluna “Fiscalização” da planilha de glosas. (...).

Bens utilizados como insumos – Importação

57. Para analisarmos os bens utilizados como insumos advindos do mercado externo, solicitamos à empresa memorial descritivo em que discriminasse todas as operações que compuseram a base de cálculo dessa rubrica no Dacon.

58. Comparamos as operações constantes dessa planilha com as informações contidas nos sistemas de controle de importações da RFB. Com base nessa análise, apuramos a base de cálculo de bens utilizados como insumos decorrente das importações. Os valores considerados foram os constantes dos sistemas internos da RFB que foram comparados com aqueles declarados pelo contribuinte e efetivamente aceitos pela fiscalização.

59. Assim, elaboramos o arquivo de Excel “Bens utilizados como insumos Importação 2013” em que demonstramos todas as operações consideradas na base de cálculo do crédito (...).

60. Com relação a possibilidade de ressarcimento desses créditos, cabe ainda algumas considerações sobre a legislação tributária que dispôs sobre o regime da não-cumulatividade do PIS e da Cofins. Os itens que geram direito a crédito da contribuição constam dos incisos do caput dos artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 transcritos acima.

61. A regra geral da sistemática da não-cumulatividade é a de que o contribuinte, ao apurar os valores devidos da contribuição, pode descontar créditos relativos a essa mesma contribuição paga em operação anterior. Assim, os créditos ali mencionados somente poderiam, a princípio, ser utilizados para reduzir o valor devido da própria contribuição. Entretanto, a Lei 10.833/2003 trouxe, em seu

art. 6º, uma exceção à utilização desses créditos, permitindo ao contribuinte, nas hipóteses mencionadas, o direito de pedir o ressarcimento em espécie ou de utilizar os créditos para compensação com outros tributos ou contribuições, (...).

62. Posteriormente, a Medida Provisória nº 164, de 29 de janeiro de 2004, convertida na Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, instituiu a incidência do PIS e da Cofins na importação de bens e serviços (...).

63. Pelo dispositivo legal acima reproduzido, os créditos provenientes da contribuição efetivamente paga na importação de bens e serviços pelas pessoas jurídicas sujeitas à sistemática da não-cumulatividade podem ser descontados das contribuições devidas apuradas. Além disso autoriza, em seu § 2º, que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

64. Ora, nenhuma manifestação houve em relação à compensação ou ressarcimento, apenas autorizou o desconto das contribuições devidas. Veja-se que, inobstante a Lei nº 10.865/2004, tenha alterado diversos dispositivos das Leis nºs 10.637/2002, e 10.833/2003, relativamente ao sistema de não-cumulatividade, não trouxe qualquer modificação ao art. 6º, § 1º, da Lei nº 10.833/2003, entendendo-se, por isso, que fica mantida a determinação para compensação e ressarcimento tão-somente daqueles créditos básicos apurados de acordo com o art. 3º, quando decorrentes de operações de exportação de mercadorias e serviços. Assim, por falta de amparo legal, não há como estender a possibilidade de compensação dos créditos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 também para os créditos apurados nos termos do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004 vinculados às receitas de exportação.

...

66. É de se notar que a Lei nº 11.116/2005, dispôs textualmente que, em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 - que trata da manutenção do crédito pelo vendedor em relação a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição para o PIS e a Cofins - o saldo credor acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário, poderá ser objeto de compensação ou pedido de ressarcimento, tanto em relação aos créditos apurados na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, quanto aos créditos apurados de acordo com o art. 15 da Lei nº 10.865, nos estritos limites dos dispositivos acima transcritos.

...

68. Percebe-se, pelo acima exposto, que os créditos do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, apurados na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, somente poderão ser utilizados na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência.

69. Portanto, os créditos da contribuição para o PIS/Pasep – Importação e da Cofins – Importação que não puderem ser descontados de débitos das respectivas contribuições, por excederem estes, somente serão passíveis de compensação com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, quando as respectivas importações forem vinculadas a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência dessas contribuições.

Crédito presumido das atividades agroindustriais

70. Para a análise do crédito presumido, em vista dos diferentes tipos de produtos vendidos e das aquisições de insumos realizadas, será necessário que observemos cinco regras diferentes para o cálculo do crédito, que seguem abaixo:

70.1. Aquisições de soja (NCM 12.01) destinada a industrialização de produtos destinados à alimentação humana ou animal. O crédito deverá ser calculado aplicando-se o percentual de 50% da alíquota original do PIS e da Cofins. Nesse caso, o crédito só poderá ser ressarcido, se o produto for destinado à exportação. (art. 8º, § 3º, II, da Lei nº 10.925/2004 e art. 56-B, da Lei nº 12.350/2010);

70.2. Aquisições de soja destinada a produção de farelo de soja (NCM 23.04). O crédito deverá ser calculado aplicando-se o percentual de 50% da alíquota original do PIS e da Cofins e poderá ser ressarcido mesmo nas vendas realizadas no mercado interno (art. 8º, § 3º, II, da Lei nº 10.925/2004 e art. 56-B, parágrafo único da Lei nº 12.350/2010);

70.3. Aquisições de soja (NCM 12.01) destinada à produção de biodiesel (artigos 47 e 47-b da Lei nº 12.546/2011);

70.4. Aquisição de sebo bovino (NCM 1502.00.12) – Cálculo do crédito presumido com base no art. 34º da Lei 12.058/2009, com as alterações previstas nas Leis nº 12.350/2010 e 12.839/2013, aplicando-se o percentual de 40% da alíquota original do PIS e da Cofins sobre o valor das aquisições; e

70.5. Aquisições de soja ocorridas após 10/10/2013. A partir dessa data, o crédito presumido passou a ser calculado com base na Lei nº 12.865/2013.

71. Passemos à análise detalhada do cálculo do crédito presumido de acordo com a legislação citada acima.

Lei 12.058/2009

72. Com o advento do art. 32, da Lei nº 12.058/2009, com a redação dada pela Lei nº 12.431/2011, as receitas decorrentes da venda ou revenda de sebo bovino (NCM 15.02.0012) passaram a ter a tributação de PIS e de Cofins não cumulativos suspensa (...).

73. Como previsto no § 2º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (redação idêntica), as aquisições de bens realizadas

sem a incidência das contribuições para o PIS e a Cofins não cumulativos não dão direito a crédito (...).

74. Contudo, a Lei nº 12.058/2009 permitiu que, nas aquisições de sebo bovino, mesmo que desoneradas, fosse apurado crédito presumido, calculado aplicandose um percentual de 40% das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 sobre o valor das aquisições (...).

75. Essa lei, em seu § 3º do mesmo art. 34, definiu ainda a forma de aproveitamento desse crédito, determinando que se até o final de cada trimestre calendário o contribuinte não conseguir utilizar esse crédito para dedução das contribuições devidas no período, ele poderá utilizá-lo para compensar débitos próprios de tributos administrados pela RFB, ou solicitar seu ressarcimento em dinheiro (...).

76. É importante salientar que em 08/03/2013 a MP 609/2013, posteriormente convertida na Lei nº 12.839/2013, alterou o art. 1º da Lei nº 10.925/2004 e reduziu a zero as alíquotas da contribuição para o PIS e a Cofins incidentes sobre a aquisição de sebo bovino (...).

77. A Lei nº 12.058/2009 também foi alterada pela Lei nº 12.839/2013, contudo, continuou sendo possível a apuração de crédito presumido sobre a aquisição de sebo bovino, mesmo sendo um produto tributado à alíquota zero (...).

78. Apesar das alterações na legislação, o tratamento do crédito gerado pelas aquisições de sebo bovino permaneceu o mesmo, sendo possível inclusive o ressarcimento previsto no § 3º do art. 34 supracitado.

79. Conforme lista de insumos utilizados no processo produtivo (fl. 636 a 641), o contribuinte utiliza sebo bovino como matéria-prima para a produção de biodiesel, e, sendo assim, pode aproveitar o crédito presumido decorrente desse insumo.

80. O crédito foi calculado com base em 40% das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que deverá ser de 0,66% (sessenta e seis centésimos por cento) para o PIS e de 3,04% (três inteiros e quatro centésimos por cento) para a Cofins.

...

82. Frise-se que esse crédito não será submetido ao rateio, tendo em vista que a totalidade das aquisições desse insumo é exclusivamente destinada à obtenção de receitas originadas da venda no mercado interno de biodiesel.

Lei 10.925/2004

83. O crédito presumido proveniente da atividade agroindustrial está previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 (...).

84. Assim, como se depreende da leitura do art. 8º supracitado, as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real que industrializam as

mercadorias relacionadas no caput do art. 8º, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão apurar créditos presumidos apenas para fins de dedução do valor devido das próprias contribuições na sistemática não cumulativa em cada período de apuração-, de acordo com a aplicação das alíquotas prescritas.

...

87. Posteriormente, a Lei nº 12.350/2010 em seu art. 56-B passou a permitir que os créditos apurados com base na Lei nº 10.925/2004 vinculados às receitas de exportação pudessem ser utilizados para compensação com outros tributos devidos ou ressarcidos (...).

88. Por fim, temos que levar em conta a previsão do parágrafo único do art.56-B transcrito acima, que permite que o crédito presumido vinculado a venda de farelo de soja classificado na posição 23.04 da NCM pode ser utilizado para compensação ou ser ressarcido mesmo no caso de estar vinculado às receitas auferidas no mercado interno.

89. A empresa é produtora de mercadorias classificadas em diversos capítulos da NCM, inclusive nos capítulos 15 e 23 como previsto na legislação. Dentre os produtos classificados no capítulo 15, não consideraremos para o cálculo do crédito os insumos vinculados aos produtos classificados nas NCM 15200010 (“Glicerina em bruto”) e 15220000 (“dégras, resíduos proven.d/mat.graxas, cera”) pois estes não se destinam a alimentação humana ou animal.

90. Constatamos também, por meio de consulta às NF-e de venda, que a Granol revendeu parte da soja adquirida. O art. Lei 8º da Lei nº 10.925/2004 só permite apuração de crédito presumido no caso de utilização da soja para industrialização, e não no caso de revenda de mercadoria. Assim, feito o rateio, a base de cálculo que apurarmos vinculada às receitas de revenda será excluída do cálculo do crédito. Apenas consideramos os créditos vinculados aos demais produtos que segundo a legislação permitem a apuração do crédito.

91. Para calcularmos o percentual de insumos vinculado a cada produto utilizaremos o rateio proporcional às receitas, como previsto no parágrafo único do art. 56-B combinado com os parágrafos 8º e 9º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (redação idêntica).

92. Como os créditos descritos acima tem possibilidades de utilização diferentes, eles serão distribuídos em 4 linhas diferentes do Dacon, da seguinte forma:

92.1. Lei 10.925/2004 c/c Lei 12.350/2011– Mercado Externo (ME) – Ressarcível;

92.2. Lei 10.925/2004 c/c Lei 12.350/2011 – Farelo de Soja Ressarcível Mercado Interno (MI);

92.3. Lei 10.925/2004 – Mercado Interno (MI) – Não ressarcível;

92.4. Lei 12.546/2011 – Biodiesel – Não ressarcível.

Lei 12.546/2011 – Insumos vinculados às receitas de biodiesel

93. O art. 47 da Lei nº 12.546/2011 trouxe a possibilidade de apuração de crédito presumido decorrente da aquisição de matérias-primas adquiridas com suspensão ou não incidência das contribuições quando vinculadas a produção de biodiesel (...).

94. Como previsto em seu § 6º, a eficácia dessa lei ficou condicionada à regulamentação pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) da sua forma de apuração. Ocorre que a RFB não editou nenhum ato que regulamentasse a apuração desse crédito, e dessa forma esse crédito não poderia ter sido apurado pelo contribuinte.

95. Contudo, em 18/06/2014 foi publicada a Lei nº 12.995/2014 que incluiu o art. 47-b a Lei nº 12.546/2011 e autorizou a apuração desse crédito de forma retroativa, ainda que há época ela não tenha sido regulamentada pela Secretaria da Receita Federal (...).

96. Sendo assim, por meio do rateio proporcional às receitas auferidas com a venda de biodiesel, apuramos o valor correspondente às aquisições de soja, que são vinculadas a ela.

97. Também localizamos no memorial de cálculo de crédito presumido aquisições de nabo forrageiro em grãos e crambe em grãos, que, como se pode ver na planilha descritiva dos insumos do contribuinte (fls. 636 a 641), são exclusivamente utilizados na produção de biodiesel. Dessa forma os créditos gerados por essas aquisições não serão submetidos ao rateio (...).

Rateio

98. Para alocarmos corretamente os diferentes tipos de crédito presumido que descrevemos acima vinculados às diferentes utilizações da soja, procedemos ao rateio proporcional às receitas, como previsto no parágrafo único do art. 56- B combinado com os parágrafos 8º e 9º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (redação idêntica). Como podemos ver nos Dacon do contribuinte, o rateio proporcional às receitas foi o método eleito pelo contribuinte para fazer a apropriação dos créditos.

99. Utilizando o método eleito pelo contribuinte, faremos as alocações corretas da soja adquirida às seguintes situações:

99.1. Exportação de produtos cujo crédito seja calculado com base na Lei nº 10.925/2004 – Crédito ressarcível;

99.2. Venda no mercado interno de farelo de soja (NCM 23.04) - Crédito ressarcível;

99.3. Venda no mercado interno de produtos cujo crédito seja calculado com base na Lei nº 10.925/2004 - Crédito não ressarcível;

99.4. Venda de biodiesel – Crédito não ressarcível;

99.5. Demais receitas que não permitem apuração de crédito presumido, tais como produtos que não se destinam a alimentação humana ou animal e revenda de soja classificada na NCM 12.01 no mercado interno e exportação;

101. O crédito presumido calculado sobre as aquisições de sebo bovino, nabo forrageiro em grãos e crambe em grãos não será submetido ao rateio, tendo em vista que a totalidade das aquisições desses insumos é destinada a produção do biodiesel, sendo portanto identificável a sua utilização.

...

Conclusão

106. Com base nas considerações acima, elaboramos o arquivo em Excel “Crédito Presumido 2013” em que demonstramos todas as aquisições de soja consideradas e as glosas que efetuamos (...). Demonstramos nessa planilha também as aquisições de nabo forrageiro em grãos e de crambe em grãos vinculadas diretamente a produção de biodiesel consideradas.

...

108. Por fim aplicamos os percentuais calculados no item “rateio” acima sobre a base de cálculo de aquisições de soja consideradas. (...).

109. Considerando as bases de cálculo já rateadas demonstradas acima, calculamos o valor do crédito que deverá ser apropriado no Dacon (...).

Lei 12.865/2013 – Crédito presumido da Soja a partir de 10/10/2013

110. A Lei nº 12.865/2013 em seus artigos 29 a 32, alterou a forma de apuração do crédito presumido decorrente das aquisições de soja (NCM 12.01). A partir dessa data o crédito passou a ser calculado não mais pelo valor das aquisições, e sim pelo valor da receita referente aos diversos produtos obtidos a partir da soja (...).

111. O contribuinte demonstrou esses créditos na linha “Ajustes positivos de créditos” do Dacon. Conferimos a planilha demonstrativa desse crédito comparando os valores das receitas declaradas na planilha com os NCM constantes das NF-e emitidas pelo contribuinte. Comparamos também as NF-e de aquisição de óleo de soja de terceiros que deveriam gerar um abatimento do crédito presumido, como previsto no § 3º do art. 31 da Lei nº 12.865/2013. Os valores apurados coadunam os demonstrados pelo contribuinte. Sendo assim, o valor demonstrado pelo contribuinte na planilha apresentada foi aceito pela fiscalização.

112. Frise-se que no mês de outubro o valor informado na planilha do contribuinte (anexo da fl. 1547) é menor do que o demonstrado no Dacon, sendo assim utilizaremos o valor constante do memorial de cálculo entregue, (...).

Bens para revenda

113. Utilizando a descrição da mercadoria adquirida, o código fiscal de operações e prestações (CFOP) e a descrição da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), comparamos a base de cálculo de bens para revenda informada no DACON, com as compras de bens para revenda que localizamos na planilha de entradas apresentada.

114. Com base nessa análise, glosamos a aquisição de calcário agrícola classificado no capítulo 25 da NCM, tendo em vista que de acordo com o inciso IV do art. 1º da Lei nº 10.925/2004, e confirmado pelo CST constante da nota fiscal eletrônica do fornecedor, é um produto sujeitos à alíquota zero das contribuições para o PIS e a Cofins não cumulativos (...).

115. Além disso, glosamos os valores de bens para revenda dos meses de setembro e dezembro de 2013, tendo em vista que no memorial de cálculo apresentado não constava nenhuma aquisição de bens para revenda nesses meses.

116. Após as glosas relatadas acima elaboramos o arquivo de Excel “Bens para revenda 2013” com o demonstrativo da base de cálculo considerada e das glosas realizadas (anexo da fl. 1960). Os motivos das glosas foram discriminados na coluna “Fiscalização” da planilha de glosas. (...).

Despesas de armazenagem e fretes na operação de venda

117. Para apurarmos o valor correto da base de cálculo, intimamos o contribuinte a apresentar memorial de cálculo do crédito de frete e armazenagem (fls. 607 a 610). No caso das despesas com fretes, deveria ser informado o destinatário e o remetente da mercadoria, para sabermos que tipo de operação compunha a base de cálculo informada (frete na compra, na venda ou entre estabelecimentos).

118. As despesas de frete só geram direito ao crédito de PIS/Cofins não cumulativo, quando vinculadas as operações de venda, conforme art. 3, IX da Lei nº 10.833/2003, que também se aplica ao PIS por força do seu art. 15, II.

119. O contribuinte não adicionou à planilha as colunas de destinatário e remetente da mercadoria, contudo, na coluna “descrição material” o interessado discriminava se o frete ali descrito era na operação de venda ou se era nas compras de insumo. Com base nessa informação, glosamos as operações que estavam classificadas como “frete entradas – PJ” ou “frete entradas – PF”, pois tratavam-se de despesa de frete na compra de insumo.

120. Além disso, glosamos também as operações que não continham nenhuma descrição na coluna “descrição material”, pois nesse caso não era possível apurarmos a que tipo de operação esse frete estaria vinculado.

121. Glosamos ainda os valores de fretes pagos a pessoa física, tendo em vista que tais operações não estão sujeitas a incidência de PIS e de Cofins não cumulativos e, nesses casos, as Leis nºs 10.634/2002 e 10.833/2003 em seus artigos 3º, §2º, vedam a apuração de crédito.

122. Posteriormente intimamos o interessado a apresentar diversos conhecimentos de transporte para comprovarmos as informações constantes da listagem apresentada. Os documentos foram apresentados e as informações constantes do memorial de cálculo foram confirmadas.

123. Após as glosas relatadas acima elaboramos o arquivo de Excel “Despesas de frete 2013” com o demonstrativo da base de cálculo considerada e das glosas realizadas (anexo da fl. 1960). Os motivos das glosas foram discriminados na coluna “Fiscalização” da planilha de glosas. (...).

Crédito com base no valor da aquisição dos bens do ativo imobilizado.

124. No que concerne ao crédito decorrente da aquisição de máquinas e equipamentos, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado, o art.

1º da Lei nº 11.774/2008 assim dispõe (...).

125. A legislação é clara ao determinar o aproveitamento de créditos calculados em relação ao valor de aquisição de bens do ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda e não a todos os bens registrados pela pessoa jurídica e que sejam necessários ao desenvolvimento e manutenção de suas atividades. Assim aqueles bens que não estejam diretamente ligados à produção de bens e serviços não podem ser considerados no cálculo dos créditos a serem aproveitados no sistema de não cumulatividade.

...

127. Com base no memorial de cálculo apresentado, glosamos os materiais de construção listados, tais como areia, argamassa, cimento, ferro de construção, dentre outros, tendo em vista que a lei só permite a apuração de crédito pelo valor de aquisição de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.

Glosamos também as operações em que na coluna material encontramos a descrição “Inutilizado...”, pois essa descrição implica na conclusão de que esses bens não foram incorporados ao ativo.

128. Após as glosas relatadas acima elaboramos o arquivo de Excel “Bens do ativo imobilizado 2013” com o demonstrativo da base de cálculo considerada e das glosas realizadas (anexo da fl. 1960). Os motivos das glosas foram discriminados na coluna “Fiscalização” da planilha de glosas. (...).

Devoluções de vendas

129. Apenas as devoluções de vendas sujeitas a incidência das contribuições para o PIS e a Cofins não cumulativos permitem a apuração de crédito, como previsto no inciso VIII, do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (redação idêntica).

130. Dessa forma, glosamos os valores de devoluções de vendas discriminados nas colunas “vinculado a receita não tributada no mercado interno” e “vinculado a receita de exportação” demonstrados no Dacon, tendo em vista que tais valores não foram tributados quando vendidos, e, dessa forma, não podem ser incluídos na base de cálculo desse crédito quando da sua devolução.

131. Consideramos como base de cálculo desse crédito apenas os valores constantes da coluna “vinculados à receita tributada no mercado interno”.

Rateio

132. A empresa optou por calcular o crédito com base no método do rateio proporcional, como previsto no art. 3º, §8º, II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (redação idêntica): (...).

133. Usaremos os percentuais calculados pelo contribuinte para fazer o rateio das novas bases de cálculo do crédito apuradas em conformidade com o descrito nos itens acima.

3 – Da apuração do crédito

134. Não há saldo inicial de crédito de períodos anteriores a ser considerado para o cálculo no mês de janeiro de 2013 como demonstrado na análise dos pedidos de ressarcimento do 4º trimestre de 2012, realizada nos processos administrativos nº 16692.720057/2014-21 e 16692.720058/2014-76.

135. Com base nos ajustes acima relatados, refizemos o cálculo do crédito da contribuição para o Pis e a Cofins no regime não-cumulativo do ano de 2013, que está demonstrado no DACON refeito por essa Fiscalização às fls. 1961 a 2030, e constatamos que o interessado tem os seguintes saldos de crédito a serem ressarcidos: (...).

A partir dessas constatações, a autoridade jurisdicionante deferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento controlado no presente processo e homologou as compensações relacionadas até o limite do crédito admitido.

Cientificada, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade combatendo a glosa aplicada aos créditos presumidos decorrentes da aquisição de Canola, Crambe e Lenha adquirida de pessoa física. Noutra vertente, contesta a glosa de créditos presumidos apurados sobre a aquisição de soja em grãos por conta de erro na alocação proporcional feita pela fiscalização.

O detalhamento dos argumentos da interessada será feito no corpo do Voto que vai a seguir desse Relatório.

A contribuinte socorreu-se do Poder Judiciário para requerer prazo para o julgamento do processo, tendo o Juízo competente determinado que este ocorresse cento e vinte dias a partir da ciência da intimação.

A 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto julgou improcedente a manifestação de inconformidade, proferindo o Acórdão DRJ/RPO n.º 14-063.782, de 16/01/2017, assim ementado:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITOS PRESUMIDOS.

Em se tratando de hipótese de apuração vinculada ao atendimento de determinadas condições, os créditos presumidos somente podem ser acatados se observados os parâmetros legais. Não observadas as disposições legais, correta a imposição de glosa.

DIREITO CREDITÓRIO. PROVA.

O reconhecimento do direito creditório pleiteado requer a prova de sua existência e montante, sem o que não pode ser restituído ou utilizado em compensação. Faltando ao conjunto probatório carreado aos autos pela interessada elemento que permita a verificação da existência de pagamento indevido ou a maior frente à legislação tributária, o direito creditório não pode ser admitido.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário por meio do qual repete os mesmos argumentos já declinados em sua primeira peça de defesa, mas apenas com relação às seguintes matérias: a) glosas sobre a aquisição de lenha de pessoas físicas e b) glosa de crédito presumido sobre a aquisição de soja em grãos (equivoco no cálculo do rateio: receitas do mercado interno - tributado, mercado interno - não tributado e mercado externo).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 3201-005.104, de 27/02/2019, proferido no julgamento do processo 18186.722459/2014-14, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão 3201-005.104):

"Presentes os demais requisitos de admissibilidade, entendemos que o recurso deve ser conhecido.

A Recorrente apresentou pedido de ressarcimento de PIS - Crédito Presumido - Mercado interno, referente ao 3º trimestre 2013. Deferido em parte, apresentou manifestação de inconformidade, ao final considerada improcedente pela DRJ.

No seu recurso voluntário, repete os mesmos argumentos já encartados na sua primeira peça de defesa, mas com relação a apenas duas matérias: glosas sobre a aquisição de lenha de pessoas físicas e glosa de crédito presumido sobre a aquisição de soja em grãos (equivoco no cálculo do rateio: receitas do mercado interno - tributado, mercado interno - não tributado e mercado externo).

Diferentemente do que adotado no acórdão recorrido, entendemos que a Recorrente faz jus, sim, ao crédito presumido na aquisição de lenha. Observe-se a redação conferida ao art. 8º da Lei 10.925, de 2004:

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

A Recorrente produz mercadorias classificadas nos capítulos 15 e 23 da NCM e utiliza a lenha, adquirida de pessoas físicas, como combustível na produção. Portanto, embora não faça jus ao crédito básico, porquanto a aquisição se deu desonerada das contribuições, tem direito ao presumido.

A segunda matéria controvertida refere-se à glosa de crédito presumido sobre a aquisição de soja em grãos. Teria havido um equivoco no cálculo do rateio entre as receitas do mercado interno - tributado, mercado interno - não tributado e mercado externo.

Note-se, inicialmente, que os créditos básicos e os créditos presumidos podem ser compensados com os débitos das próprias contribuições. Eventuais saldos não utilizados podem ser ressarcidos, nas seguintes condições:

a) Crédito básico: Pode ser ressarcido, se vinculado a exportação (Lei nº 10.865, de 2004) ou venda no mercado interno não tributado (art. 17 da Lei nº 11.033, de 2003 e art. 16 da Lei 11.116, de 2004);

b) Crédito presumido da agroindústria (art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004): Pode ser ressarcido somente se vinculado a exportação (art. 56-A, §2º, Lei nº 12.350, de 2011); e farelo de soja em qualquer caso (parágrafo único do art. 56-B da Lei nº 12.350, de 2011).

Segundo a fiscalização (fls. 2.048 e 2.053, respectivamente),

70.1. Aquisições de soja (NCM 12.01) destinada a industrialização de produtos destinados à alimentação humana ou animal. O crédito deverá ser calculado aplicando-se o percentual de 50% da alíquota original do PIS e da Cofins. Nesse caso, o crédito só poderá ser ressarcido, se o produto for destinado à exportação. (art. 8º, § 3º, II, da Lei nº 10.925/2004 e art. 56-B, da Lei nº 12.350/2010);

(...)

88. Por fim, temos que levar em conta a previsão do parágrafo único do art. 56-B transcrito acima, que permite que o crédito presumido vinculado a venda de farelo de soja, classificado na posição 23.04 da NCM, pode ser utilizado para compensação ou ser ressarcido mesmo no caso de estar vinculado às receitas auferidas no mercado interno.

Portanto, a fiscalização não permitiu o ressarcimento de crédito presumido vinculado a receitas de vendas de óleo de soja, porque entendeu que o art. 56-A trata de exportação e o art. 56-B trataria somente de farelo de soja. Eis a redação dos dispositivos mencionados:

Art. 56-A. O saldo de créditos presumidos apurados a partir do ano-calendário de 2006 na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, existentes na data de publicação desta Lei, poderá: (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

I - ser compensado com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria; (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

II - ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

§ 1º O pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput somente poderá ser efetuado: (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

I - relativamente aos créditos apurados nos anos-calendário de 2006 a 2008, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da publicação desta Lei; (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2009 e no período compreendido entre janeiro de 2010 e o mês de publicação desta Lei, a partir de 1º de janeiro de 2012. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

Art. 56-B. A pessoa jurídica, inclusive cooperativa, que até o final de cada trimestre-calendário, não conseguir utilizar os créditos presumidos apurados na forma do inciso II do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, poderá: (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

I - efetuar sua compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria; (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

II - solicitar seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita auferida com a venda no mercado interno ou com a exportação de farelo de soja classificado na posição 23.04 da NCM, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

O fundamento da fiscalização para negar o ressarcimento de óleo de soja (permitindo a compensação com débitos da própria contribuição) não foi o fato de esse produto ser tributado à alíquota zero, mas, sim, que os créditos presumidos seriam ressarcíveis somente se vinculados à exportação (56-A), uma vez que o art. 56-B aplicar-se-ia somente ao farelo de soja. Com isso concorda a própria Recorrente, conforme se extrai do seguinte excerto do seu Recurso Voluntário (fl. 2.175):

“As receitas de “óleo de soja”, classificado na NCM 15.07, tem suas operações tributadas pela alíquota zero desde 09/03/2013, conforme art. 1º inciso XXIII da MP 609/2013, convertida na Lei 12.839/2013.

Essas receitas realmente não são passíveis de ressarcimento, pois somente os créditos originários das receitas de Farelo de Soja no mercado interno – não tributado, são passíveis de ressarcimento.”

Na questão do ajuste do rateio, correta a fiscalização. Tanto os créditos presumidos vinculados à receita de venda de óleo de soja, quanto as respectivas glosas, devem pertencer ao grupo “Tributado”, para fins de cálculo do valor ressarcível, porque, tanto os créditos básicos vinculados a produtos tributados, quanto os créditos presumidos vinculados a produtos não tributados, não são ressarcíveis.

Quanto ao estorno relativo ao crédito presumido calculado sobre a venda de óleo de soja, deve também ser alocado no grupo “tributado”, pois o respectivo crédito presumido foi lá computado.

Assim, **o estorno relativo ao crédito presumido calculado sobre a venda de óleo de soja deve ser alocado no grupo “tributado”.**

Ante o exposto, voto por **DAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, para que à Recorrente seja conferido o crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, e para que o estorno relativo ao crédito presumido calculado sobre a venda de óleo de soja deve ser alocado no grupo “tributado”."

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, o colegiado deu provimento recurso voluntário, para que à Recorrente seja conferido o crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, e para que o estorno relativo ao crédito presumido calculado sobre a venda de óleo de soja deve ser alocado no grupo “tributado”.

(assinado digitalmente)
Charles Mayer de Castro Souza