



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

**Processo n°** 19515.720879/2013-61  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-005.692 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 31 de janeiro de 2019  
**Matéria** PIS  
**Recorrente** OXITENO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/03/2008 a 31/12/2008

RECURSO DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA.

Não deve ser conhecido o recurso de ofício em que o crédito tributário exonerado não atinge o limite de alçada.

VÍCIO NO ATO ADMINISTRATIVO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A motivação e finalidade do ato administrativo são supridas quando da elaboração do relatório fiscal que detalham as conclusões do trabalho fiscal e as provas dos fatos constatados. As discordâncias quanto às conclusões do trabalho fiscal são matérias inerentes ao Processo Administrativo Fiscal e a existência de vícios no auto de infração deve apresentar-se comprovada no processo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EXIGÊNCIA DE PROVA.

Não pode ser aceito para julgamento a simples alegação sem a demonstração da existência ou da veracidade daquilo alegado.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Não há que se cogitar em nulidade do lançamento de ofício quando, no decorrer da fase litigiosa do procedimento administrativo é dada ao contribuinte a possibilidade de exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

COMPENSAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. EXIGÊNCIA DE CRÉDITO LIQUÍDO E CERTO.

O crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior somente pode ser objeto de indébito tributário, quando comprovado a sua certeza e liquidez.

DILIGÊNCIA FISCAL. DIVERGÊNCIA NA EXIGÊNCIA FISCAL.

Comprovado em diligência fiscal a necessidade de ajustes no lançamento, deve-se manter a exigência fiscal com os ajustes apurados na diligência.

Recurso de Ofício Não Conhecido e Recurso Voluntário Parcialmente Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício e dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reduzir o lançamento nos termos apurados na diligência fiscal.

*(assinado digitalmente)*

Winderley Moraes Pereira - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Cândido Brandão Júnior, Ari Vendramini, Semiramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

## **Relatório**

Por bem descrever os fatos adoto, com as devidas adições, o relatório da primeira instância que passo a transcrever.

*Trata-se de auto de infração para exigência de ofício da Contribuição para o PIS/PASEP, no total de R\$ 5.376.943,98, incluídos principal, multa de ofício e juros de mora.*

*Consta do Termo de Verificação Fiscal de fls. 1954/1964:*

*“(…)*

*3 DOS VALORES DO PIS/PASEP E DA COFINS NÃO-CUMULATIVOS OMISSOS DE DECLARAÇÃO EM DCTF:*

*Intimamos o sujeito passivo, através dos Termos de Intimação Fiscal de 12/08/2011, 20/01/2012, 11/05/2012 e 15/02/2013, para apresentação dos Memoriais de Cálculo da composição analítica das Bases de Cálculo para efeito de apuração do PIS e da COFINS Não-Cumulativos no período em análise. Tais Memoriais deveriam conter os valores especificados de acordo com as Fichas 06A (para créditos) e 07A (para débitos) do DACON.*

*(…)*

*3.1 BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO:*

*As Memórias de Cálculo, com o detalhamento dos valores informados nas Fichas 07A do DACON, juntamente com os elementos de suporte foram apresentados em 25/02/2013.*

*Os arquivos denominados: "Oxisa\_Jan2008, (...) Oxi\_Dez2008", foram devidamente identificados em conjunto com os outros arquivos apresentados pelo programa SVA, versão 3.10 com o seguinte "Hash Code", Código de Identificação Geral: 711D86ec692a036855e2c03cf87a1c8b".*

*Tais arquivos detalharam as Receitas totais do período, contendo as Receitas sujeitas a Contribuição do PIS/COFINS e também os valores das exportações realizadas no período. Note-se que o item 4 da Intimação de 15/02/2013 ressaltou que os Memoriais deveriam detalhar o conteúdo das linhas 01, 02, 04, 07 e 09 das Fichas 07A e 17A do DACON.*

*DA SUSPENSÃO:*

*Considerando que os DACON apresentados possuíam valores declarados na linha 09 das Fichas 07/17A, em 11/05/2012, intimamos a empresa a apresentar a relação das vendas efetuadas com suspensão, especificando o CNPJ das empresas compradoras e os ADE Atos Declaratórios de habilitação, se fosse o caso. Não foram apresentados quaisquer documentos, alegou não possuir controles que pudessem diferenciar as vendas com suspensão e as vendas sujeitas à aplicação da alíquota zero. Assim, os valores contidos na linha 09 conteriam os 02 tipos de vendas. A empresa foi reintimada a apresentar os mesmos documentos em 15/02/2013.*

*DA ALÍQUOTA ZERO:*

*Considerando que os DACON apresentados possuíam valores declarados na linha 04 das Fichas 07/17A, em 11/05/2012, intimamos a empresa a apresentar a relação das vendas sujeitas à aplicação da alíquota zero.*

*Apresentou em 23/08/2012, o arquivo denominado "Cópias de Notas 2008 Trib Cofins Zero". Ocorre que as Notas Fiscais relacionadas não possuíam valores compatíveis com os declarados nas Fichas 07A/ 17A Linha 04 do DACON e não foram apresentados os CFOP das operações.*

*Além disso, testes por amostragem demonstraram que as NF deveriam ter sido tributadas.*

*Questionado, informou que a linha 04 das Fichas 07/17A conteriam apenas as receitas financeiras e os valores das vendas com alíquota zero estariam informadas na linha 09, conjuntamente com as vendas com suspensão.*

*Em 04/10/2012 a Oxiteno nos apresentou nova Planilha contendo a relação das Vendas efetuadas com suspensão e alíquota zero conjuntamente. Esta planilha também apresentou diversas inconsistências, conforme descrito a seguir:*

*A Planilha apresentou um total de Receitas de Vendas com Suspensão e Alíquota zero num montante de R\$ 250.628.718,80. Ocorre que o DACON contém um total de R\$ 65.774.755,18 na linha 09 das Fichas 07A e 17A;*

*A Planilha apresentou diversas NF com números idênticos e valores distintos ou descrições distintas.*

*A Planilha foi desconsiderada e, em 15/02/2013, reintimamos a empresa a apresentar estes mesmos dados, ressaltando, nos itens*

2 e 3 da intimação, a necessidade da inclusão do CFOP, NCM e o CNPJ dos compradores para que pudéssemos identificar e validar os valores informados.

Em 25/02/2013, o sujeito passivo apresentou o arquivo denominado

"344\_AGRO\_ANUALIZADO\_1". Trata-se de uma planilha que incluiu parte das vendas informadas nos arquivos "Oxisa\_Jan2008 a Oxisa\_Dez2008". A Planilha não incluiu: O NCM e o CNPJ dos compradores. Também não apresentou a descrição da mercadoria vendida, ou seja, não foi possível identificar as mercadorias vendidas e quais seriam as suas classificações quanto à alíquota aplicável.

A Planilha apresentou um total de Vendas de R\$ 79.765.120,93 e R\$ 72.338.231,51 (Valor total das Vendas sem IPI). Tal Receita não é compatível com os dados informados no DICON.

Concluímos que a empresa não possui controles das vendas efetuadas com suspensão e alíquota zero, ou não os apresentou.

(...) Assim, as Bases de cálculo de PIS/COFINS consideradas contêm as Vendas com Suspensão e alíquota zero, uma vez que, por falta de condições técnicas, não foi possível separá-las e validá-las.

### 3.2 BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS INFORMADOS:

(...)

(...) considerando a inconsistência entre os valores declarados pelo próprio sujeito passivo, optamos pela utilização dos valores declarados na Contabilidade apresentada, conforme o Anexo I do presente.

#### 3.2.1 DOS VALORES APRESENTADOS NOS MEMORIAIS DE CÁLCULO:

Em 02/02/2012, foram apresentados os Memoriais de Cálculo dos créditos das linhas 02 e 07 das Fichas 06/16A (...).

Apesar de intimado, os arquivos não continham as descrições das mercadorias. Analisando os arquivos apresentados, verificamos que na composição destes créditos foram utilizadas despesas com CFOP Código Fiscal de Operações e Prestações que não geram créditos de PIS/COFINS.

Segue alguns dos principais CFOP, cujas NF foram desconsideradas pela presente auditoria:

(...)

Considerando que o sujeito passivo não apresentou os Memoriais dos meses 09 a 12/2008, utilizamos nestes meses o último valor de glosa aplicável (do mês 08/2008).

(...)

Apesar da utilização dos créditos ser uma faculdade do sujeito passivo, a presente Auditoria utilizou todos os créditos disponíveis no período.

(...)

### 3.4 VALORES TOTAIS DEVIDOS:

A presente Auditoria reajustou os DICONs transmitidos pelo sujeito passivo, conforme o Anexo I e apurou os seguintes valores devidos de PIS/COFINS:

(...)

#### 4.2 OMISSÃO OU PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO INEXATA OU INCOMPLETA NO DICON:

##### 4.1 DICON 02/2008:

O sujeito passivo transmitiu o DICON de 02/2008 com todos os valores das Contribuições e Créditos "zerados". Intimado,

*retificou o DACON em 13/06/2012, porém informou incorretamente o Saldo Inicial da Ficha 24 Crédito de Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita de Exportação.*

*(...)*

*Desta forma, o sujeito passivo apresentou DACON com as seguintes incorreções:*

*(...)*

*Fundamentação Legal da Multa: Artigo 19 da Lei 11.051, de 29/12/2004, que sumarizamos a seguir:*

*Constatado que a Pessoa Jurídica apresentou o DACON com incorreções ou omissões quanto às informações prestadas, aplicamos a multa de R\$ 20,00 para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas. A multa mínima aplicável é de R\$ 500,00.*

*Para o caso concreto, aplicamos as multas mínimas, conforme a tabela acima. Este Termo passa a fazer parte integrante e indissociável dos Autos de Infração, juntamente com seus anexos e demonstrativos.”*

*Cientificado em 26/04/2013, o interessado apresentou, em 28/05/2013, a impugnação de fls. 1.985/2.012, na qual alega:*

*“DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO*

*Deveras. O auto de infração ora combatido foi lavrado sem a devida descrição dos fatos e instrução dos elementos de evidência (...).*

*O "Termo de Verificação Fiscal" aponta que os supostos débitos decorreriam da glosa de créditos das contribuições (...) ao argumento genérico e apriorístico de que 'na composição destes créditos foram utilizadas despesas com CFOP Código Fiscal de Operações e Prestações, que não geram créditos de PIS/COFINS'.*

*(...)*

*Como se vê, deparando-se com códigos que comportam operações mais abrangentes, a auditoria inferiu ipso facto que as compras não gerariam direito a créditos, deixando, pois, de indicar, topicamente, quais notas fiscais foram desconsideradas e o motivo pelo qual os inúmeros produtos adquiridos pela impugnante foram desqualificados como insumos, ensejando a glosa dos créditos de PIS/COFINS no período.*

*(...) Ou seja, a fiscalização não se deteve na análise dos bens e produtos cujos créditos foram glosados ou na sua qualificação como insumos, à vista de sua utilização no ciclo produtivo da empresa. Efetuiu a glosa das notas fiscais de entrada, ceifando, de roldão, indiscriminadamente, grande parte das aquisições no período, por presumir, com base única e exclusivamente nos CFOP (refere decisão*

*administrativa), que não se tratariam de insumos.*

*Ora, se o CFOP fosse determinante para efeitos de creditamento do PIS e da COFINS, por certo, as leis que instituíram o regime não-cumulativo (10.637/02 e 10.833/03) teriam eleito referido código como parâmetro para disciplinar os créditos!*

*A glosa, promovida sem critério jurídico, por simples presunção, baseia-se, ademais, na suposta insuficiência/divergência de informações que teriam sido prestadas pela impugnante em planilhas, memórias de cálculo, enfim, simples demonstrativos*

*que não constituem documentos fiscais ou contábeis e, bem por isso, jamais poderiam substituí-los e muito menos poderiam dispensar o exame, pelo auditor, dos registros e repositórios oficiais.*

*(...)*

*Como se vê, a Fiscalização pautou-se, unicamente, em planilhas extraoficiais de compilação de dados, a despeito de a impugnante ter colocado à sua disposição toda documentação contábil/fiscal apta à comprovação dos créditos de PIS/COFINS apurados no período.*

*(...) Em suma, para o controle do cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte, importam apenas as informações hauridas dos livros, registros e lançamentos contábeis e fiscais. Conforme já decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 'não assiste ao Fisco a prerrogativa de substituir a investigação da matéria tributável por uma investigação de declaração sobre a matéria tributável'.*

*(...)*

*Considerando, pois, que o crédito de PIS/COFINS apurado pela impugnante no ano de 2008 encontra-se devidamente escriturado, com base em Notas Fiscais de Entrada registradas em sua contabilidade, a Fiscalização não poderia ter efetuado o lançamento por amostragem, com base na descrição imprecisa do CFOP, sem apontar quais operações foram desconsideradas e o motivo pelo qual não gerariam direito a creditamento, constituindo, assim, o crédito tributário por presunção. Com esse procedimento, a Fiscalização infringiu, a um só tempo, o disposto nos arts. 9º e 10, inc. III, do Decreto 70.235/72 (...):*

*(...)*

*Essa conduta ensejou grave preterição do direito de defesa da impugnante, na medida em que não é possível identificar, sequer, as notas fiscais de entrada que foram glosadas e os motivos pelos quais foram desconsideradas pela Fiscalização.*

*Para os meses de setembro a dezembro de 2008 o prejuízo à defesa é ainda mais flagrante, porque a auditoria limitou-se a reproduzir o mesmo valor glosado para o mês de 08/2008, sem qualquer esclarecimento acerca dos critérios adotados para aferição dos montantes.*

*(...)*

*Nesse sentido, já decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (...):*

*(...)*

*Em suma, diante da ausência de descrição clara e precisa dos fatos e instrução deficiente dos elementos de evidência que ensejaram a constituição do crédito tributário de PIS, de rigor o reconhecimento da nulidade do auto de infração ora combatido.*

*(...)*

#### **DA DECADÊNCIA**

*Com efeito, o prazo para o Fisco constituir crédito tributário relativo ao PIS é de cinco anos contados dos respectivos fatos geradores, nos termos do art. 150, §4º, do CTN e da Súmula 08 do STF, como apontam os seguintes julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:*

*(...)*

*Nesse sentido, a supor que fosse procedente, o débito de PIS relativo a março/2008, bem como as multas por supostos erros de preenchimento dos DACON's relativas aos períodos de jan/08*

a mar/08, encontram-se fulminados pela decadência. É que, quando lavrado o auto de infração, em 26/04/2013, já havia decorrido mais de cinco anos desde os correspondentes fatos geradores.

Ademais, a teor do Termo de Verificação Fiscal, o apontado débito foi constituído em decorrência da glosa de créditos das contribuições, relativos aos meses de janeiro e fevereiro de 2008. Embora essas glosas (de jan/08 e fev/08) não tenham gerado saldo de PIS a pagar nos respectivos períodos, reduziram o saldo acumulado de créditos, acarretando cobrança indevida de PIS relativa a períodos subsequentes.

Todavia, como adverte o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 'a glosa de créditos indevidos deverá ser procedida dentro contados dos cinco anos da data do creditamento, decaindo o direito da Fazenda Pública após tal lapso temporal'.

(...)

**DA GLOSA DE CRÉDITOS ATINENTES AO PERÍODO DE SET/08 A DEZ/08**

(...)

Ou seja, por conta da suposta falta de informação (sic!), sem se deter na receita de cada um dos períodos e nos correspondentes custos/despesas, para os meses de set/08 a dez/08 a auditoria "replicou a glosa" (sic!) dos créditos de PIS, relativa a ago/08, a saber: R\$9.452.552,63 na linha 02 da Ficha 16A (bens utilizados como insumos) e R\$29.835,79 na linha 07 da Ficha 16A (armazenagem e frete).

Sem prejuízo da nulidade do presente auto de infração por força desse procedimento da fiscalização (cf. itens 02/12 supra), supondo-se ad argumentandum que a glosa fosse cabível, de acordo com os próprios critérios (equivocados) da auditoria, diversos seriam os valores que a ensejariam, em cada um dos períodos.

Com efeito, a teor planilha anexa (doc. 06), no mês de set/08, o total de

custos/despesas, relacionado aos CFOP's "glosados" indiscriminadamente pela auditoria, seria de R\$2.747.287,25 (e não R\$9.482.388,42 como constou no auto de infração).

Já no período de out/08, esse total de custos/despesas corresponderia a

R\$2.675.626,47 (e não R\$9.482.388,42 como constou no auto de infração (doc. 07).

Por fim, em dez/08, o total de tais custos/despesas somaria R\$4.412.112,04 (e não R\$9.482.388,42 como constou no auto de infração (doc. 08).

Ora, é inadmissível que, para efeitos de lançamento, a auditoria paute-se em cifras correspondentes a determinado mês, estendendo-as a seu alvitre para glosar créditos de outros períodos. Constatado o procedimento irritado da auditoria, bem como os corretos custos/despesas de cada período (docs. 06/08), de rigor a revisão das glosas.

(...)

**DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E DO DIREITO AOS CRÉDITOS**

(...) Ao invés de desconsiderar apenas as notas fiscais de entrada de produtos que, a seu ver, não se enquadrariam no conceito de "insumo", a auditoria glosou todas as NF's de entrada concernentes aos CFOP's n°s 1407, 1551, 1555, 1556, 1557, 1901, 1902, 1906, 1907, 1910, 1915, 1916, 1921, 1922, 1949, 2911, 2407, 1556, 2949, 3351, 3356 e 3949, indistintamente, sem se deter na *Qualificação do produto*.

Com isso, impediu o creditamento de PIS sobre diversos insumos que se enquadram perfeitamente no conceito adotado pela própria Administração tributária (cf. IN/SRF 247/02) o que soa verdadeiramente teratológico.

Diante da imensa quantidade de notas glosadas (mais de 30.000), referentes aos mais diversos insumos, e sem embargo da impossibilidade material de impugnar o auto à vista de suas graves deficiências acima apontadas, ad cautelam a impugnante procurará demonstrar a improcedência da glosa, sem prejuízo da necessária realização de perícia técnica para análise de todo o processo produtivo da impugnante e do emprego de cada um dos itens glosados.

As planilhas apresentadas à auditoria no curso do procedimento de fiscalização (que pautaram a glosa) revelam que foram glosados créditos relativos à compra de insumos tais o álcool etílico anidro, a água clarificada, o fenol, dentre outros de suma relevância para a fabricação dos produtos da impugnante.

(...)

O álcool etílico anidro (também denominado etanol anidro) é utilizado como matéria prima no processo produtivo da impugnante.

Na planta de Mauá/SP, o álcool etílico anidro é empregado na produção de éteres (monoéter, diéter e triéter), mediante reação química com óxido de etileno, conforme ilustra o diagrama abaixo:

(...)

A água clarificada é utilizada como insumo para produção de água desmineralizada (via processo de desmineralização), que, por sua vez, é empregada na geração de vapor. O calor gerado pelo vapor é utilizado para fornecimento de energia em algumas etapas da produção das unidades de óxido de etileno (...).

(...)

O vapor de que trata a espécie em nada difere da energia elétrica versada no precedente é produto intermediário que, embora não se integrando no produto final, é consumido no processo de industrialização; provê o aquecimento necessário para desatar as reações químicas com que se obtêm o óxido, os éteres, os glicóis e etoxilados. Ou seja, tal como a energia elétrica, a energia térmica (vapor) constitui produto intermediário consumido no processo produtivo, nada justificando a sua desconsideração como insumo.

(...)

O fenol também é utilizado como matéria prima no processo produtivo da impugnante (planta de Mauá/SP) na produção de nonilfenol e dinonilfenol que advêm da reação química entre o fenol e noneno, conforme diagrama abaixo:

(...)

Além da glosa dos insumos acima abordados, que constitui a parcela mais relevante dos créditos, o auto de infração impediu o creditamento sobre cerca de 4.000 outros itens, tais como

*DIETILENOGLICOL, ULTROL L 20, ACETATO DE SECBUTILA, ACIDO NÍTRICO, ÁLCOOL ISOTRIDECILICO, BITILGLICOL, DICROMATO DE POTÁSSIO ANIDRO PA, DIETILENOGLICOL, GÁS, HIDROXIETIL CELULOSE QP300, JUNTAS, ANÉIS, LÂMINAS, dentre outros.*

*Mesmo sem se deter, item por item, no seu enquadramento como insumos, a simples análise das descrições constantes das planilhas que pautaram a lavratura do presente auto de infração evidencia que se trata de produtos não incluídos no ativo imobilizado que sofrem alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físico-químicas, em função da ação que exercem sobre o produto em fabricação e que, por isso, também ensejam o aproveitamento do crédito.*

*Note-se que parte desses produtos refere-se também a peças e partes de máquinas e equipamentos responsáveis pela produção, tema sobre o qual já se deteve a Administração tributária, que concluiu pela possibilidade do creditamento:*

*(...)*

#### *DO CONCEITO DE INSUMO*

*Mesmo que se entenda que os insumos e as peças e partes de reposição não se enquadrariam no conceito estrito de insumo, tal como previsto na IN/SRF 247/02, o que se admite apenas para argumentar, ainda assim impõe-se o aproveitamento dos créditos, eis que, diversamente da norma infra legal, a Lei 10.833/03 permite o creditamento de insumos de forma ampla.*

*(...)*

*Vale dizer, mesmo que se admitissem como legítimas as disposições do art. 3º, inc. I e II da Lei 10.833/03 e o texto da Lei 10.637/02, inconcebível seria a pretensão do Fisco de restringir o creditamento por invocação do art. 66 da IN/SRF 247/2002, ou das IN/SRF 358/2003 e IN/SRF 404/04. É que, ao restringirem ainda mais a interpretação e aplicação do regime não cumulativo de PIS e COFINS, tais atos infra legais desbordaram manifestamente dos termos das Leis 10.833/03 e 10.637/02.*

*(...)*

*O conceito de insumo veiculado pelas IN/SRF 247/2002, IN/SRF 358/2003 e IN/SRF 404/04 é, pois, inoperante por estreitar a noção de "bens e serviços ... utilizados ...na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda".*

*(...)*

#### *DAS VENDAS COM ALÍQUOTA ZERO E SUSPENSÃO*

*(...)*

*Ou seja, a auditoria reconhece que autuou valores indevidos, concernentes às receitas não tributadas (isentas, sujeitas à alíquota zero e atinentes à vendas realizadas com suspensão), porque lhe teriam faltado "condições técnicas". Mirabile dictu! Essas receitas isentas e não tributadas (alíquota zero e suspensão), decorrem grosso modo de aplicações financeiras (...), vendas sujeitas à suspensão do PIS e da COFINS (...), exportações (...), venda de produtos destinados à utilização como matéria prima na produção de produtos classificados no Capítulo 31 ou indicados na posição 38.08 da TIPI (...), dentre outras.*

*Por óbvio, não deveriam compor a base imponible eleita pela auditoria. À vista da insatisfação da auditoria com as planilhas elaboradas pela impugnante e considerando o elevado número de notas fiscais, informes de rendimento, atos declaratórios, declarações dos clientes e lançamentos contábeis (mais de 30.000 documentos), afigura-se imprescindível a realização de perícia, a ser conduzida por profissional com conhecimentos técnicos específicos nas áreas contábil e fiscal, para corroborar a parcela de receita autuada que, por se referir a operações não tributadas, devem ser excluídas do lançamento.*

*Nem se diga que essa prova poderia ser feita apenas por meio de documentos apresentados juntamente com a impugnação, a teor do art. 16, parágrafo 4º do Dec. 70.235/72.*

*(...)*

#### *DAS PERÍCIAS*

*(...) é imprescindível a análise técnica do processo produtivo da impugnante e de volumosas peças de suporte das receitas não tributadas (...) indicando-se como assistentes da impugnante:*

- (i) para perícia técnica acerca do processo produtivo (...); e*
- (ii) para perícia contábil (...)."*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, ao analisar a impugnação, decidiu por cancelar parte da exigência referente aos períodos de setembro de 2008 a dezembro de 2008, por entender que não foi evidenciado nos autos, os motivos e o montante para parte das glosas referentes aos créditos. A decisão foi assim ementada:

#### *ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/03/2008 a 31/12/2008*

*PAF. ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.*

*A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a argüição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.*

*PAF. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.*

*As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do Código Tributário Nacional.*

*PAF. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. VÍCIO. INEXISTÊNCIA.*

*Inexiste nulidade no lançamento de ofício que se tenha revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações da Lei nº 8.748/1993 e que exiba os demais requisitos de validade que lhe são inerentes.*

*PAF. DILIGÊNCIA. PERÍCIA. ÔNUS PROCESSUAL DA PROVA.*

*Faz-se incabível a realização de perícia ou diligência quando reputadas desnecessárias. A realização de diligência não se presta a suprir eventual inércia probatória do impugnante.*

*PAF. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.*

*Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.*

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

*Período de apuração: 01/03/2008 a 31/12/2008*

*CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PRAZO DECADENCIAL.*

*Nos termos da Súmula Vinculante nº 08 do STF, a contagem do prazo decadencial das contribuições sociais rege-se pelo*

*disposto no Código Tributário Nacional. Assim, na hipótese em que não há recolhimento parcial antecipado, o lustro decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na forma do artigo 173, I, do Estatuto Tributário.*

*PENALIDADE PECUNIÁRIA. DECADÊNCIA. REGRA GERAL. O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário decorrente de penalidade pecuniária é de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*PIS NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CRÉDITOS.*

*No cálculo do PIS Não-Cumulativo somente podem ser descontados créditos sobre valores que comprovadamente correspondam a insumos, assim entendidos os bens aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado ou, ainda, sobre os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.*

*PIS NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES.*

*O PIS incide sobre o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Somente se faz autorizada a exclusão de receitas da respectiva base de cálculo submetida à alíquota positiva quando resulte demonstrado que foram satisfeitas as disposições normativas estabelecidas para a espécie.*

*PIS NÃO-CUMULATIVO. GLOSA PRESUMIDA DE CRÉDITOS. INADMISSIBILIDADE.*

*O auto de infração deve estar instruído com as provas do fato jurídico tributário, nos termos do artigo 9º, caput, do Decreto nº 70.235/1972. Compete ao Fisco, ab initio, investigar, diligenciar e demonstrar as razões de fato e de direito da infração apurada, fazendo-se inadmissível a glosa presumida de créditos decorrentes da não cumulatividade.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Ao concluir o julgamento a DRJ, considerando que o valor exonerado superou o limite de alçada, fez constar no acórdão, a necessidade de submeter a decisão ao CARF, em sede de recurso de ofício, determinando o retorno dos autos a Unidade de origem para ciência do interessado.

A Recorrente foi cientificada da decisão por meio de ciência eletrônica realizada por meio da Caixa Postal, do Módulo e-CAC do site da Receita Federal. Constando no Termo de Ciência por Decurso de Prazo (fl. 2180) que o documento referente a ciência foi disponibilizado na Caixa Postal na data de 15/04/2014, sendo considerada a data da ciência por decurso de prazo no dia 30/04/2014.

Inconformada com a decisão da DRJ, foi interposto Recurso Voluntário (fls. 2180 a 2204) protocolado em 15/05/2014, alegando em síntese:

i) a tempestividade do recurso;

ii) cerceamento do direito de defesa, em razão do indeferimento do pedido de realização de perícia técnica, tendo em vista que o acórdão recorrido julgou improcedente a impugnação sob o argumento de ausência de prova;

iii) a nulidade do auto de infração, em razão da Fiscalização em ter utilizado como critério de glosa de créditos, unicamente a análise dos CFOP dos bens adquiridos, sem ter analisado dos bens e produtos e sua efetiva qualificação como insumo e sua utilização no ciclo produtivo da empresa;

iv) a decadência dos débitos do PIS relativos a março/2008, das glosas de janeiro a fevereiro de 2008 e das multas por supostos erros de preenchimento dos DACON's, relativa aos períodos de janeiro de 2008 a março de 2008;

v) Quanto ao mérito, alega que a Fiscalização utilizou critério genéricos para proceder as glosas das aquisições quanto ao crédito do PIS, segue afirmando que os itens glosados no lançamento são efetivamente utilizados no processo produtivo estando aptas a compro os créditos referente ao cálculo do PIS;

vi) por fim, pede a exclusão na base de cálculo, das vendas com suspensão e alíquota zero, esclarecendo que o Termo de Verificação Fiscal, apesar de reconhecer que estas receitas não sofrem a incidência do PIS, decidiu por incluir tais valores na base de cálculo em razão da falta de condições técnicas de identificar e validar tais operações. A posição adotada pela Fiscalização, demonstra a existência de vendas com suspensão e alíquota zero e o seu não reconhecimento, demonstra a necessidade de revisão do acórdão recorrido para a exclusão das operações de vendas com suspensão e alíquota zero, que poderão ser aferidas em perícia técnica a ser realizada.

Ao apreciar o recurso voluntário, a turma resolveu converter o julgamento em diligência a fim de que unidade preparadora:

a) Intimasse a Recorrente, para no prazo de 30 (trinta) dias, prorrogável por igual período, detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a interferência de cada um dos bens e serviços, que pretende aferir créditos para apuração do PIS e da COFINS não cumulativos;

b) A Unidade Preparadora deverá elaborar relatório identificando quais dos bens e serviços utilizados foram objeto de glosa, indicando os motivos para tal indeferimento. Com a possibilidade, se julgar necessário, de manifestar-se quanto as informações apresentadas, inclusive fazendo as diligências e intimações que julgar necessárias.

A Unidade de Origem procedeu a diligência, consubstanciado no relatório fiscal (fls. 4375 a 4376). A Fiscalização procedeu a intimação da Recorrente para apresentação da sua documentação fiscal e realizou a auditoria identificando divergências no lançamento, que foram assim detalhados no relatório de diligência.

*2 – DAS INTIMAÇÕES MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL – RFB  
Folha de Continuação 2 de 3 do Relatório de Encerramento de  
Ação Fiscal Nome / Nome empresarial CPF / CNPJ RPF/MPF  
OXITENO S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO 62.545.686/0001-53  
19515.720879/2013-61*

*A empresa foi regularmente intimada a apresentar explicações acerca do seu processo produtivo e documentos que pudessem identificar de forma clara os bens e serviços que foram considerados insumos ou créditos na apuração do PIS devido.*

### *3 - DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS*

*A Empresa apresentou diversos documentos que foram anexados ao presente processo.*

*Ressalte-se, a empresa não classificava corretamente os CFOP – Códigos Fiscais de Operações e Prestações dos bens e serviços adquiridos no período.*

*Utilizou CFOPs que não tinham quaisquer correlações com os produtos adquiridos e suas destinações.*

*Além disso, a época da fiscalização, não foram apresentadas as identificações ou as descrições dessas aquisições.*

*Passados mais de 1.100 dias da autuação, lavratura do Auto em 04/2013, a empresa, novamente intimada não apresentou sequer 10% dos documentos intimados.*

*Tomemos como exemplo o mês de 08/2008:*

*Total de itens glosados = 527 lançamentos*

*Total de Notas Fiscais apresentadas = 32 (6,07% do total)*

*De qualquer forma, todos os documentos apresentados foram analisados e considerados na nova planilha de apuração apresentada.*

### *4 - DAS ANÁLISES DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS*

#### *4.1 – DO PROCESSO PRODUTIVO*

*Foram apresentadas os detalhamentos solicitados.*

#### *4.2 – DOS DOCUMENTOS FISCAIS:*

*Foram apresentados arquivos contendo cópias das Notas Fiscais de aquisição dos insumos adquiridos no período.*

*Verificamos que, de fato, as Notas Fiscais referiam-se a aquisição de produtos químicos que são compatíveis com a destinação pretendida.*

*Com base nesse cotejamento, elaboramos nova planilha de produtos considerados insumos no processo produtivo da empresa, denominada “Oxitenos – Insumos 01 a 08/2008”.*

*E, por exclusão, os créditos não justificados e que possuem CFOP incompatíveis com os créditos admitidos, foram mantidos, conforme novas Planilhas mensais de Glosas, denominadas “Oxitenos – Glosas”.*

A Recorrente foi cientificada do Relatório fiscal de diligência e apresentou manifestação alegando a existência de equívocos no somatório das Notas Fiscais constantes da Planilha mensal de glosas, elaborados pela Fiscalização e pede que sejam consideradas os créditos referentes as receitas com alíquota zero e suspensão do PIS.

Ao analisar o retorno da diligência a turma, por maioria de votos, resolveu converter novamente o julgamento em diligência nos seguintes termos:

*Diante dessa constatação, reputo imprescindível que tais cálculos sejam reavaliados pela Fiscalização de modo a revisar*

*os valores somatórios constantes das planilhas de fls. 3.764/3.749.*

*Considerando que a revisão dos somatórios poderá acarretar a própria perda de objeto da presente demanda (suficiência de crédito / inexistência de débito) que a Fiscalização ainda esclareça se, após a verificação dos somatórios, se remanescem débitos em aberto em desfavor do contribuinte, apontando seu valor.*

*Após, conceda-se o prazo de 30 (trinta) dias para que o contribuinte se manifeste, devendo, então, retornar os autos para julgamento.*

Com estas considerações, o processo retornou ao CARF e a este Relator para prosseguimento do julgamento.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Relator.

Inicialmente é necessário verificar o conhecimento do recurso de ofício, que esta previsto no art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72.

*Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:*

*I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.*

O valor a ser fixado para o recurso de ofício está previsto no art 1º da Portaria MF nº 63/2017.

*Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).*

Apesar da Portaria MF 63/2017, ter sido editada em 10 de fevereiro de 2017. Por tratar-se de matéria processual, entendo ser a regra aplicável a todos os casos ainda pendentes de julgamento.

No caso em tela, o valor exonerado pela autoridade *a quo*, atingiu a soma de R\$ R\$ 1.095.215,88, inferior ao limite previsto na Portaria MF 63/2017, destarte, não se conhece do recurso de ofício.

Quanto ao recurso voluntário por mostrar-se tempestivo e atender aos demais requisitos de admissibilidade, merece, por isto, ser conhecido.

Preliminarmente a Recorrente alega a nulidade do lançamento. Não vislumbro assistir razão as alegações do recurso. O auto de infração teve origem em auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federal, fartamente detalhada em relatório fiscal, onde consta a motivação para o lançamento e as provas que conduziram à lavratura do auto de infração.

A Recorrente foi cientificadas da exigência fiscal e apresentou impugnação que foi apreciado em julgamento realizado na primeira instância, irresignada com o resultado do julgamento da autoridade a quo, interpôs recurso voluntário, rebatendo as posições adotadas pela primeira instância, combatendo as razões de decidir daquela autoridade, portanto, as motivações para o lançamento, bem como, as do julgamento na primeira instância foram claramente identificadas. Com todo este histórico de discussão administrativa, não se pode falar em cerceamento de direito de defesa ou quaisquer outros vícios no lançamento ou no julgamento da primeira instância, todo o procedimento previsto no Decreto 70.235/72 foi observado, tanto quanto ao lançamento tributário, bem como, o devido processo administrativo fiscal.

Afastada as questões preliminares, passemos ao mérito.

Está-se as voltas novamente com a discussão sobre o creditamento de insumos para apuração das contribuições sobre o PIS e a COFINS. Matéria que tem sido objeto de julgamento em diversas turmas desta terceira seção. É cediço que a situação atual do julgamento no CARF é de aplicar o conceito de insumos em relação ao processo produtivo do contribuinte, adotando uma posição intermediária entre aquela considerada pela Receita Federal, com base na IN SRF 404/04 e aquela defendida por muitos contribuintes em que todas as despesas e aquisições realizadas estariam incluídas no conceito de insumo.

Em razão destes posicionamentos, nos deparamos com situações distintas no processo. A Fiscalização ao auditar a empresa, utilizando as regras da IN 404/04, não se atem ao exame detalhado da situação das aquisições e despesas incorridas no processo produtivo da empresa, utilizando critérios que ao sentir da Fiscalização são suficientes para afastar tais despesas do conceito de insumo, procedendo assim, as glosas aos créditos informados pelo contribuinte.

De outro giro, o contribuinte ao se deparar com a posição adotada pelo Fisco e considerando o seu próprio entendimento sobre o conceito de insumo. Apresenta os seus recursos administrativos alegando que as aquisições de bens e serviços informados como insumo em sua totalidade são procedentes, aplicando um conceito amplo de insumo em que todas as despesas seriam aptas a serem consideradas para fruição dos créditos das contribuições.

Conforme dito alhures, as turmas do CARF vem entendendo que para a definição das despesas com aquisição de bens e serviços que possam ser consideradas insumos para aproveitamento de créditos é necessária uma definição clara de quais produtos e serviços

estão sendo pleiteados, além de identificar em qual momento e fase do processo produtivo eles estão vinculados. Assim, em muitas situações, tanto os relatórios e trabalhos de auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federal, quanto os documentos e argumentos apresentados pelos contribuintes em seus recursos, não são suficientes para a definição de quais despesas estariam incluídas no conceito de insumo a serem consideradas possíveis de gerar créditos no cálculo das contribuições do PIS e da COFINS não cumulativos.

Diante do exposto, buscando os esclarecimentos necessários ao prosseguimento do julgamento, a turma resolveu converter o julgamento em diligência oportunizando a Recorrente a apresentar a descrição do seu processo produtivo e indicar os insumos que deseja auferir créditos das contribuições.

A Recorrente apresentou 32 (trinta e duas) notas fiscais referentes a insumos, que após análise, foram integralmente acatadas pela Autoridade Fiscal, sendo elaborado a Planilha "Oxiten - Insumos 01 a 082008", com a relação das Notas Fiscais a serem consideradas no cálculo da contribuição.

Com o retorno da primeira diligência a turma determinou nova diligência para verificar a alegação de divergência no somatório das Notas Fiscais constantes da Planilha " Oxiten - Insumos 01 a 082008". O retorno da diligência confirmou a alegação da Recorrente sendo elaborada informação fiscal (fls 3973 a 3975) refazendo os cálculos e concluindo pela manutenção da exigência nos termos da planilha abaixo.

4. Portanto, os valores mensais lançados no Auto de Infração (valor do principal) devem ser revistos conforme segue:

Mês	Valor lançado principal (de)	Valor lançado principal (para)
mar/08	1.020,28	0,00
mai/08	58.650,61	0,00
jun/08	144.601,65	0,00
jul/08	267.318,04	0,00
ago/08	348.800,62	0,00
set/08	230.965,04	11.651,07
out/08	488.433,46	331.974,05
nov/08	606.302,58	449.843,17
dez/08	338.501,57	182.042,16
Total	2.484.593,85	975.510,45

Ressalte-se que a DRJ exonerou, nos meses 09 a 12/2008, apenas os valores correspondentes às glosas de créditos efetuadas pela fiscalização, e não o valor integral lançado nesses meses. Sendo assim, após a reconstituição da apuração mensal, considerando-se os créditos reconhecidos e as respectivas glosas revertidas, ainda restou débito nos meses de setembro a dezembro/2008, conforme demonstrado acima, não ficando o Auto de Infração integralmente "zerado", como alegou o contribuinte às fls. 3916.

Intimada do resultado da diligência a Recorrente confirma os cálculos elaborados pela Fiscalização e reafirma a alegação da improcedência do trabalho fiscal no que se refere a base de cálculo as receitas referentes às vendas com alíquota zero e suspensão do tributo.

Quanto ao pedido para que sejam excluídas da base de cálculo as receitas referentes às vendas com alíquota zero e suspensão do tributo. O Relatório Fiscal esclarece que a glosa não ocorreu em razão de questões de direito, mas, pela ausência da comprovação documental dos valores constantes na DACON, conforme pode ser verificado nos trechos abaixo, extraídos do relatório fiscal.

#### **DA SUSPENSÃO:**

*Considerando que os DACON apresentados possuíam valores declarados na linha 09 das Fichas 07/17A, em 11/05/2012, intimamos a empresa a apresentar a relação das vendas efetuadas com suspensão, especificando o CNPJ das empresas compradoras e os ADE - Atos Declaratórios de habilitação, se fosse o caso. **Não foram apresentados quaisquer documentos, alegou não possuir controles que pudessem diferenciar as vendas com suspensão e as vendas sujeitas à aplicação da alíquota zero.** Assim, os valores contidos na linha 09 conteriam os 02 tipos de vendas. A empresa foi reintimada a apresentar os mesmos documentos em 15/02/2013.*

#### **DA ALÍQUOTA ZERO:**

*Considerando que os DACON apresentados possuíam valores declarados na linha 04 das Fichas 07/17A, em 11/05/2012, intimamos a empresa a apresentar a relação das vendas sujeitas à aplicação da alíquota zero.*

*Apresentou, em 23/08/2012, o arquivo denominado "Cópias de Notas 2008 - Trib Cofins Zero". Ocorre que as Notas Fiscais relacionadas não possuíam valores compatíveis com os declarados nas Fichas 07AI MA - Linha 04 do DACON e não foram apresentados os CFOP das operações. Além disso, testes por amostragem demonstraram que as NF deveriam ter sido tributadas.*

*Questionado, informou que a linha 04 das Fichas 07/17A conteriam apenas as receitas financeiras e os valores das vendas com alíquota zero estariam informadas na linha 09, conjuntamente com as vendas com suspensão.*

*Em 04/10/2012 a Oxiteno nos apresentou nova Planilha contendo a relação das Vendas efetuadas com suspensão e alíquota zero conjuntamente. Esta planilha também apresentou diversas inconsistências, conforme descrito a seguir:*

*A Planilha apresentou um total de Receitas de Vendas com Suspensão e Alíquota zero num montante de R\$ 250.628.718,80. Ocorre que o DACON contém um total de R\$ 65.774.755,18 na linha 09 das Fichas 07A e 17A;*

*A Planilha apresentou diversas NF com números idênticos e valores distintos ou descrições distintas.*

*A Planilha foi desconsiderada e, em 15/02/2013, reintimamos a empresa a apresentar estes mesmos dados, ressaltando, nos itens 2 e 3 da intimação, a necessidade da inclusão do CFOP, NCM e*

*o CNPJ dos compradores para que pudéssemos identificar e validar os valores informados.*

*Em 25/02/2013, o sujeito passivo apresentou o arquivo denominado "344\_AGRO\_ANUALIZADO\_1". Trata-se de uma planilha que incluiu parte das vendas informadas nos arquivos "Oxisa\_Jan2008 a Oxisa\_Dez2008".*

*A Planilha não incluiu: O NCM e o CNPJ dos compradores. Também não apresentou a descrição da mercadoria vendida, ou seja, não foi possível identificar as mercadorias vendidas e quais seriam as suas classificações quanto à alíquota aplicável.*

*A Planilha apresentou um total de Vendas de R\$ 79.765.120,93 e R\$ 72.338.231,51 (Valor total das Vendas sem IPI). Tal Receita não é compatível com os dados informados no DICON.*

***Concluimos que a empresa não possui controles das vendas efetuadas com suspensão e alíquota zero, ou não os apresentou. (grifo nosso)***

Portanto, a Fiscalização manteve na base de cálculo as receitas informadas como com suspensão e alíquota zero por falta de comprovação documental. A diligência determinada pelo CARF oportunizou à Recorrente apresentar as comprovações documentais o que não ocorreu, pois, todas as Notas Fiscais foram consideradas pela Fiscalização e não foi apresentado documentação comprobatória referente as alegadas receitas com suspensão e alíquotas zero.

Cabe ressaltar, que a comprovação do crédito é da Recorrente e não da Fiscalização. Na diligência realizada pela turma do CARF, a autoridade fiscal acatou todas as 32 (trinta e duas) Notas Fiscais apresentadas, portanto para as demais discussões do processo não pode prosperar o recurso em razão da ausência de apresentação da prova documental.

Analisando a situação da necessidade da prova, lembro a lição de Humberto Teodoro Júnior. “Não há um dever de provar, nem à parte contrária assiste o direito de exigir a prova do adversário. Há um simples ônus, de modo que o litigante assume o risco de perder a causa se não provar os fatos alegados dos quais depende a existência de um direito subjetivo que pretende resguardar através da tutela jurisdicional. Isto porque, segundo máxima antiga, fato alegado e não provado é o mesmo que fato inexistente.”<sup>1</sup>

Diante do exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso de ofício e dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir o lançamento nos termos apurados na informação fiscal de fls. 3973 a 3975.

*(assinado digitalmente)*

Winderley Moraes Pereira

---

<sup>1</sup> Huberto Teodoro Júnior, Curso de Direito Processual Civil, 41ª ed., v. I, p. 387.

Processo nº 19515.720879/2013-61  
Acórdão n.º **3301-005.692**

**S3-C3T1**  
Fl. 11

---