Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10950.001677/2008-45

Processo nº	10950.001677/2008-45
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-013.197 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	12 de abril de 2022
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	COOPERVAL COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL VALE DO IVAI LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

PIS/COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição do PIS e da COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Vanessa Marini Cecconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Érika Costa Camargos Autran, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rego (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão nº 3301-010.101**, de 27 de abril de 2021, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário. O acórdão foi assim ementado:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005
>
> CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.
>
> O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.
>
> INSUMOS. CRÉDITO BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS EM MANUTENÇÃO, REPAROS, PARTES E PEÇAS, EPI, LABORATÓRIO. POSSIBILIDADE.
>
> Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de bens e serviços aplicados em manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, inclusive em laboratório, por representarem insumos da produção.
>
> Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes essenciais para produção, exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização.
>
> FRETE. AQUISIÇÃO E MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.
>
> Inclui-se na base de cálculo dos insumos para apuração de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda.
>
> Nos casos de gastos com fretes incorridos pelo adquirente dos insumos, como um serviço autônomo contratado, serviços que estão sujeitos à tributação das contribuições por não integrar o preço do produto em si, enseja a apuração dos créditos, não se enquadrando na ressalva prevista no artigo 3º, § 2º, II da Lei 10.833/2003 e Lei 10.637/2003.
>
> A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado, embora anteceda o processo produtivo da adquirente.

Original

FRETE. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

A transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos ou para armazéns geral e depósitos, apesar de ser após a fabricação do produto em si, integra o custo do processo produtivo do produto, passível de apuração de créditos por representar insumo da produção, conforme inciso II do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário para dar parcial provimento, revertendo-se as seguintes glosas: - Combustível e Óleo Lubrificante utilizados em veículos e equipamentos da área agrícola e industrial, com exceção do veículo GOL (Placa ALG-5722) por ser utilizado para transporte de gerente; - Equipamentos de Proteção Individual – EPI, utilizados na área agrícola e industrial; - Partes e peças para manutenção de veículos e equipamentos utilizados na área agrícola e industrial, exceto o veículo GOL (Placa ALG-5722) utilizado para o transporte de gerente; - Equipamentos da indústria, entendidos como os equipamentos para aplicação de herbicida e válvula de pressão de jato, utilizados na plantação da cana-de-açúcar (fase agrícola); - Bioinseticida utilizado na fase agrícola para controle de mosquitos e Herbicida Glifosato (controle do campo/meio ambiente); - Despesas com manutenção da indústria, vinculados ao departamento agrícola (facões e luvas utilizados no corte da cana-de-açúcar), e à seção de laboratório (jogo de facas - equipamentos); - Serviços sobre desenvolvimento de variedades de cana-de-açúcar, agromecanização (manutenção de carreadores e curvas de níveis, e de pá carregadeira e terraplenagem executados em áreas rurais e serviços de pá carregadeira executados na balança de entrada da usina), serviços relativos ao transporte de mudas de cana-de-açúcar, serviços classificados como manutenção indústria e manutenção da frota de veículos (exceto recarga de extintores e o veículo GOL Placa ALG-5722), serviços de manutenção de equipamentos vinculados à área agrícola ou industrial; - Fretes de produtos acabados para outro estabelecimento, usina ou depósito; - Bens do ativo imobilizado relacionados com a área agrícola e industrial; Quanto ao crédito presumido sobre os estoques de abertura, deve-se refazer os cálculos dos créditos sobre os estoques de insumos, considerando as glosas de insumos revertidas. E, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, quanto aos - Fretes para transporte de insumos: compras de partes e peças para manutenção da frota de veículos, partes e peças utilizadas na indústria e partes e peças de reposição para o setor de geração de energia; fretes para a compra de ferramentas e imobilizado bens utilizados no corte da cana-de-açúcar; da compra de materiais de segurança da área industrial e agrícola (EPI's); compra de bioinseticida para controle de mosquito e de calcário; compra de lacres; fretes para a remessa e retorno de bens para conserto; e para a compra de material para uso no laboratório. Vencido o Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, que dava provimento ao recurso voluntário em maior extensão para reverter também a glosa de fretes na entrega de amostra grátis. Vencido o Conselheiro José Adão Vitorino de Morais, que dava provimento ao recurso voluntário em maior extensão para reverter também a glosa de transporte de funcionários da área rural. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-010.098, de 27 de abril de 2021, prolatado no julgamento do processo 10950.001674/2008-10, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(grifo nosso)

Não resignada em parte com o acórdão que lhe foi desfavorável, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial com relação à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor dos gastos com **fretes de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo**

Original

contribuinte. Para comprovar a divergência, colacionou como paradigma o acórdão nº 3302-010.167.

Em sede de exame de admissibilidade, conforme despacho 3ª Seção de Julgamento/ 3ª Câmara, de 01 de agosto de 2021, proferido pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção, foi dado seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

De outro lado, o Contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial, postulando, preliminarmente, o seu não conhecimento e, no mérito, a sua negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

Em sede de contrarrazões, sustenta o contribuinte que não deve ter prosseguimento o recurso especial pois: (a) a pretensão da Recorrente contraria precedente vinculante do STJ, a saber o REsp n° 1.221.170/PR; e (b) o paradigma apresentado pela Fazenda Nacional parte de premissa equivocada, pois analisou tão somente o crédito decorrente de frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, sem cotejar o conceito de insumo do REsp nº 1.221.170/PR.

Com a devida vênia, as alegações do Sujeito Passivo não merecem prosperar.

Em seu recurso especial, sustenta a Fazenda Nacional que, no acórdão recorrido, foi externado entendimento divergente daquele manifestado por outras Turmas do CARF, quanto à aplicação do critério da essencialidade ou relevância ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições do PIS e da Cofins no sistema não-cumulativo, na linha do decidido pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça nos autos do RESP nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos Recursos Repetitivos, de aplicação obrigatória no âmbito desse órgão (artigo 62, § 2º do RI/CARF).

Original

O acórdão paradigma nº 3302-010.167, trazido para comprovação do dissenso interpretativo, trata-se de julgado em que houve a análise especificamente do item "frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa", afastando a possibilidade de creditamento, à luz dos critérios estabelecidos no REsp nº 1.221.170/PR do STJ, portanto, partindo da mesma premissa do acórdão recorrido. Veja-se a sua ementa:

> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012
>
> CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. DESCABIMENTO.
>
> A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência -Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos. (Acórdão nº 3302-010.167)

No sentido de que houve a análise, no paradigma, do precedente vinculante do STJ, cita-se trecho da fundamentação do julgado:

> [...]
>
> O entendimento da DRJ está de acordo com à orientação firmada no REsp nº 1.221.170/PR pelo Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não é toda e qualquer despesa que se pode inserir no conceito de insumo para viabilizar a dedução na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS.
>
> O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial, ou seja, insumo é o que se incorpora ao produto final.
>
> Não é possível atribuir ao frete entre estabelecimentos de produtos acabados a natureza jurídica do crédito de insumo, pois, nesse caso, não existe mais processo de produção e sim processo de logística, através do qual a empresa definirá o melhor meio de escoar sua produção. Portanto, ficam prejudicados os argumentos para sustentar o crédito sobre fretes de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa.
>
> Além do mais, como exaustivamente tratado acima, as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor. Não se reconhece o direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferências internas das mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, pois tais operações não estão intrinsecamente ligadas às operações de venda.

Original

> Nessa linha, mostra-se acertada a conclusão de que a recorrente não tem direito de ter reconhecido o aproveitamento com relação aos valores de fretes decorrentes do transporte interno de mercadorias entre os seus estabelecimentos e/ou centros de distribuição e logística (fretes de transferência/intercompany) de mercadorias destinadas à venda.
>
> Dito isto, após minuciosa pesquisa jurisprudencial, verifiquei que o Superior Tribunal de Justiça tem jurisprudência dominante no sentido que as operações de venda não incluem os fretes sobre os produtos acabados. Segue um resumo da pesquisa jurisprudencial:
>
> [...]

Do confronto entre os acórdão recorrido e aquele indicado como paradigma, vislumbra-se a necessária divergência jurisprudencial para ter prosseguimento o recurso especial, mantendo-se o despacho de admissibilidade.

2 Mérito

No mérito, a Fazenda Nacional busca ver reformada a decisão de recurso voluntário para que seja restabelecida a glosa sobre os créditos dos gastos com **fretes pagos para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica**.

Previamente à análise do item específico do insumo em discussão, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para então verificar o direito ao creditamento.

2.1 Conceito de Insumo

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.[1]

[1] **Lei nº 10.637/2002 (PIS).** Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...] II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; [...].
Lei nº 10.8332003 (COFINS). Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; [...]

Original

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do *caput*, dentre elas o PIS e a COFINS. [2]

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Por meio das Instruções Normativas nºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa nº 358/2003) (art. 66) e 404/04 (art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos é excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

As Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI que traz critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo nº 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

> [...] permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos" pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.
>
> Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a atividade de uma empresa

[2] **Constituição Federal de 1988. Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. **[...]§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.** (grifou-se)

Original

> (não apenas a sua produção), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la inócua e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonerar não o produto, mas sim o produtor, subjetivamente.
>
> As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.
>
> [...]
>
> Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, in verbis, afirma-se que "O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep."
>
> Assim sendo, o conceito de "insumos", portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos.

Diante do entendimento consolidado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. Referido critério traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Conceito mais elaborado de insumo, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF e norteador dos julgamentos dos processos, no referido órgão, foi consignado no Acórdão nº 9303-003.069, resultante de julgamento da CSRF em 13 de agosto de 2014:

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

Nessa linha relacional, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende

Original

analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego indireto no processo de produção** (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, **critério amplo/próprio em função da receita**, a partir da análise da **pertinência, relevância e essencialidade** ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento está refletido no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques ao julgar o recurso especial nº 1.246.317-MG, sintetizado na ementa:

> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.
>
> 1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.
>
> 2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".
>
> **3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.**
>
> **4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elastecidos.**
>
> **5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da**

Original

> **empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.**
>
> **6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.**
>
> 7. Recurso especial provido.
>
> (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)

Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Ainda, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema foi julgado pela sistemática dos recursos repetitivos nos autos do recurso especial nº 1.221.170 - PR, no sentido de reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa:

> "TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTES DO CPC/2015).
>
> 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
>
> 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de

Original

> determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
>
> 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.
>
> 4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte."

O acórdão do recurso especial nº 1.221.170-PR foi proferido pela sistemática dos recursos repetitivos, tendo já ocorrido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, no sentido de lhe ser negado provimento[3]. Assim, conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

Para melhor elucidar meu direcionamento, além de ter desenvolvido o conceito de insumo anteriormente, importante ainda trazer que, recentemente, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018:

> "Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n° 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n° 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº

[3] PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRA ACÕRDÃO QUE DEU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. CONCEITO DE INSUMO. PIS. COFINS. CREDITAMENTO DE DESPESAS EXPRESSAMENTE VEDADAS POR LEI. ARGUMENTOS TRAZIDOS UNICAMENTE EM SEDE DE DECLARATÓRIOS. IMPOSSIBILIDADE. INDEVIDA AMPLIAÇÃO DA CONTROVÉRSIA JULGADA SOB O RITO ART. 543-C DO CPC/73 (ART. 1.036 DO CPC/15). OMISSÃO OU OBSCURIDADE NÃO VERIFICADAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA UNIÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.
1. É vedado, em sede de agravo regimental ou embargos de declaração, ampliar a quaestio veiculada no recurso especial, inovando questões não suscitadas anteriormente (AgRg no REsp 1.378.508/SP, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJe 07.12.2016).
2. Os argumentos trazidos pela UNIÃO em sede de Embargos de Declaração, (enquadramento como insumo de despesas cujo creditamento é expressamente vedado em lei), não foram objeto de impugnação quando da interposição do Recurso Especial pela empresa ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, configurando, portanto, indevida ampliação da controvérsia, vedada em sede de Embargos Declaratórios.
3. Embargos de Declaração da UNIÃO a que se nega provimento.
(EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, DJe 21/11/2018)

Original

01/2014."

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na "visão" da Fazenda Nacional (Grifos meus):

> "41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao "teste de subtração" para compreensão do conceito de insumos, que se trata da "própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte".
>
> Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.
>
> 42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.
>
> 43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.
>
> Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo."

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Ademais, tal ato ainda reflete sobre o "teste de subtração" que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

> "15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.
>
> 16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Original

> 17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado "teste de subtração" a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques."

O contribuinte COOPERAVAL é uma cooperativa agroindustrial dedicada, entre outras atividades, à comercialização no mercado externo de álcool e açúcar e, por força de sua atividade exportadora. Dentre os insumos utilizados para o desenvolvimento de suas atividades, está o frete contratado de outras pessoas jurídicas para o transporte dos produtos acabados (açúcar e álcool) entre estabelecimentos ou para depósito, transbordo, armazenagem, dentre outros.

A Fiscalização glosou referidas despesas sob o argumento de que estão desconectados de operações de venda, aceitando apenas as despesas com armazéns. Com isso, apenas os fretes nas operações de venda, conforme art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003 foram considerados passíveis de apuração do crédito. Em sede de julgamento de recurso voluntário, as glosas foram revertidas, reconhecendo-se o direito ao crédito com relação a todos os gastos com fretes de produtos acabados. Por essa razão, a Fazenda Nacional interpôs o recurso especial de divergência.

Assim, passa-se à análise do item com relação ao qual o Contribuinte está se insurgindo.

2.2 FRETES PAGOS PARA O TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA

No mérito do recurso especial da Fazenda Nacional, delimita-se a controvérsia suscitada à (im)possibilidade de creditamento dos gastos com **fretes pagos para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica**.

No caso dos autos, trata-se de frete de transporte de produtos acabados (açúcar e álcool) entre estabelecimentos do Sujeito Passivo ou para armazenagem, transbordo, depósito, etc. São fretes de produtos acabados para outra usina localizada no porto ou para armazém/depósito, despesas que devem ser tratadas como insumos, pois ainda vinculadas ao processo produtivo, pois será uma despesa que será adicionada ao custo de produção, configurando insumo. Trata-se de parte do processo produtivo do Contribuinte e, portanto, podendo ser enquadrado no conceito de insumo do inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

O direito ao crédito com relação ao transporte de produtos entre estabelecimentos, também vem reconhecido com fulcro no inciso IX, do art. 3º, da Lei n.º 10.833/03, que autoriza a geração de crédito relativo ao frete na operação de venda, quando esse custo for suportado pelo vendedor.

Original

Nesse aspecto, também não merece reforma o acórdão recorrido, estando em consonância com a jurisprudência dessa 3ª Turma da CSRF:

> Acórdão 9303-009.680
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006
>
> DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. INSUMOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.
>
> As despesas com fretes para a transferência/transporte de insumos entre estabelecimentos do contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, consequentemente, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.
>
> **DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.**
>
> **As despesas com fretes para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, para venda/revenda, constituem despesas na operação de venda e geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.**
>
> **A norma introduzida pelo inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual a armazenagem e o frete na operação de venda suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base nesses dois incisos, geram créditos, além do frete na operação de venda, para entrega das mercadorias vendidas aos seus adquirentes, os fretes entre estabelecimentos da própria empresa, desde que para o transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos.**
>
> SÚMULA CARF nº 125
>
> No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.
>
> (grifo nosso)

Assim, deve ser negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, mantendo-se o reconhecimento do direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, para armazenamento, usina ou depósito.

3 Dispositivo

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o voto.

Original

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas quanto à seguinte matéria: "**créditos de gastos com Fretes para transporte/transferência de produtos acabados** – serviço de transporte de produto acabado **entre estabelecimentos da pessoa jurídica**", como passo a explicar.

A COOPERAVAL é uma cooperativa agroindustrial dedicada, entre outras atividades, à comercialização no mercado externo de álcool e açúcar e, por força de sua atividade exportadora, alega nos autos que, dentre os insumos utilizados para o desenvolvimento de suas atividades, está o frete contratado de outras pessoas jurídicas para o transporte dos produtos acabados (açúcar e álcool) entre estabelecimentos ou para depósito, transbordo, armazenagem, dentre outros. Portanto, trata-se de frete de transporte de produtos acabados (açúcar e álcool) entre estabelecimentos do Sujeito Passivo ou para armazenagem, transbordo, depósito, etc. São fretes de produtos acabados para outra usina localizada no porto ou para armazém/depósito.

A Fiscalização glosou referidas despesas sob o argumento de que estão desconectados de operações de venda, aceitando apenas as despesas com armazéns. Com isso, apenas os fretes nas operações de venda, conforme art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003 foram considerados passíveis de apuração do crédito. No entanto, em sede de julgamento de Recurso Voluntário, as glosas foram revertidas, reconhecendo-se o direito ao crédito com relação a todos os gastos com fretes de produtos acabados.

No especial, a Fazenda Nacional busca ver reformada a decisão de Recurso Voluntário para que seja restabelecida a glosa sobre os créditos dos gastos com **fretes pagos para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica**.

Entendo que assiste razão à Fazenda Nacional, uma vez que, somente enseja a apropriação de crédito, na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, em se tratando do Frete de produtos inacabados, caso em que o dispêndio consistirá de custo de produção e, pois, funcionará como "insumo" da atividade produtiva, nos termos do inciso II, do art. 3º das Leis nº. 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

A Lei nº 10.833, de 2003, em seu artigo 3º, inciso IX, admite o desconto de créditos da COFINS calculados com base em "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor".

Original

Como se vê, a possibilidade de creditamento em relação a despesas com frete e armazenagem de mercadorias é restrita aos casos de venda de bens adquiridos para revenda ou produzidos pelo sujeito passivo, e, ainda assim, quando o ônus for suportado pelo mesmo. Trata-se, pois, de hipótese de creditamento da contribuição bastante restrita, a despeito daquela inerente ao desconto de créditos calculados em relação a insumos, conforme ressaltado.

Por isso, entendo que o valor do Frete de produtos acabados entre estabelecimentos não dá direito a crédito, pelos seguintes motivos: **(i)-** primeiramente por não se enquadrar no disposto no inciso II do Art. 3° da Lei n° 10.833, de 2003, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que trata-se de produtos acabados; e **(ii)** ainda por não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo Art. 3° da Lei n° 10.833, de 2003, por ter ocorrido antes da operação de venda.

Adicionalmente, com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete mercadorias entre estabelecimentos, de acordo com o Parecer Cosit nº 05 de 2018, esses gastos não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

> 55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra **somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens** e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.
>
> 56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica**, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (Grifei)

Concluindo, como o frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não caracteriza insumo, por se tratar de serviço tomado depois de encerrado o processo produtivo, o mesmo não se subsume no conceito de insumo e, portanto, os gastos respectivos não ensejam creditamento. Assim, a glosa do crédito referente a esse gasto deve ser mantida, por falta de previsão legal.

Conclusão

Em vista do acima exposto, voto no sentido de **dar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para reparar o Acórdão recorrido e restabelecer a glosa em relação aos gastos com **Fretes** pagos para transferência de **produtos acabados** entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Original

Original