



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11065.002870/2004-17
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-007.856 – 3ª Turma
Sessão de 22 de janeiro de 2019
Matéria CONCEITO DE INSUMOS - COFINS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
DOUX FRANGOSUL S/A AGRO AVÍCOLA INDUSTRIAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM INDUMENTÁRIA. POSSIBILIDADE.

Deve-se observar, para fins de se definir “insumo” para efeito de constituição de crédito de PIS e de Cofins, se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção e se a produção ou prestação de serviço demonstram-se dependentes efetivamente da aquisição dos referidos bens e serviços.

No presente caso, a indumentária utilizada na indústria de processamento de carnes, por ser necessária e essencial à atividade da Contribuinte, por sua vez, deve zelar pela higiene, segurança à saúde dos consumidores e dos próprios empregados, além de sua utilização ser regulamentada pela ANVISA, deve gerar crédito da contribuição da COFINS.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Despesas incorridas com combustíveis e lubrificantes aplicados em veículos utilizados posteriormente ao processo produtivo, sem que estejam abrigadas em qualquer exceção legal, não são capazes de gerar crédito da para contribuições do o PIS ou da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumo.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE.

Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos constantes do inciso IV do artigo 30 das leis 10.637/02 e 10.833/03 podem ser descontados da base de cálculo do PIS/COFINS não cumulativos em razão da locação de mão-de-obra ser aplicada na produção, por se tratar de insumos essenciais atividade empresária.

PIS E COFINS. SERVIÇOS DE CAPATAZIA, ESTIVAS E PROJETOS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços de capatazia, estivas e projetos por não serem utilizados no processo produtivo, não geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, por absoluta falta de previsão legal.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

No presente caso, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº **1.221.170 - PR (2010/0209115-0)**, pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte.

Nos termos do artigo 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

NOTA TÉCNICA Nº 63/2018. DISPENSA DE APRESENTAÇÃO DE RECURSOS.

A Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, autorizando a dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, considerando o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR- Recurso representativo de controvérsia, referente a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN's SRF nºs 247/2002 e 404/2004, que traduz o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no

mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, apenas quanto a locação de mão de obra, vencidos os conselheiros Demes Brito (relator), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento parcial em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional e Contribuinte, ao amparo do art. 7º, inc. II, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais RICSRF, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, contra o acórdão nº **201-81.724**, proferido pela 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuinte, que decidiu dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito ao ressarcimento de créditos da Cofins relativo as despesas com aluguel de guincho, tratamento inicial das águas usadas na lavagem/congelamento de aves e indumentária, cuja ementa ficou assim redigida:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL — COFINS

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 COFINS. CRÉDITO. INDUMENTÁRIA. INDÚSTRIA AVÍCOLA.

A indumentária de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes é insumo indispensável ao processo produtivo e, como tal, gera direito a crédito do PIS/Cofins.

CRÉDITO. TRATAMENTO DE ÁGUAS PARA LAVAGEM E CONGELAMENTO DE AVES. INDÚSTRIA AVÍCOLA.

O material utilizado no tratamento das águas usadas na lavagem e congelamento de aves é insumo da indústria avícola e, como tal, gera direito a crédito do PIS/Cofins.

CRÉDITO. ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS.

O dispêndio realizado com o aluguel de equipamento utilizado em qualquer atividade da empresa dá direito ao crédito do PIS/Co-fins.

CRÉDITO. OUTRAS DESPESAS. Por falta de previsão legal, não geram direito ao crédito do PIS/Co-fins as despesas realizadas ou incorridas que não se enquadrem no conceito de insumo, exceto as previstas na legislação.

Recurso voluntário provido em parte.

A Fazenda Nacional, aduz divergência jurisprudencial quanto aplicação do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03, conforme seu entendimento, a indumentária de uso obrigatório dos empregados envolvidos na fabricação de alimento não gera direito ao crédito da COFINS, por não se tratar de insumo.

Esclareça-se que o acórdão recorrido foi proferido antes da vigência do anexo II da Portaria MF nº 256/09, ou seja, antes de 01/07/2009, portanto o recurso deverá seguir o rito previsto no Regimento Interno da CSRF (aprovado pela Portaria MF nº 147/2007), conforme estabelece o artigo 4º daquela portaria.

Em seguida, o Presidente da 3ª Seção do CARF, deu seguimento ao recurso, exclusivamente quanto a divergência referente a indumentária ser ou não insumo essencial ao processo de produção da Contribuinte, conforme depreende-se o despacho de admissibilidade, às fls 576/578.

Irresignada com o *decisum*, a Contribuinte também interpõe Recurso Especial, suscita divergência referente ao conceito de insumo contida na legislação da Cofins de que trata o art. 3º, inciso II da Lei nº 10.833, de 2003.

Para comprovar o dissenso jurisprudencial, aponta como paradigma, o acórdão nº 3202-00.226.

O Presidente da 3ª Seção do CARF, deu seguimento ao recurso, conforme depreende-se o despacho de admissibilidade, às fls 661/664.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, às fls. 665/676.

No essencial é o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Demes Brito - Relator

Os recursos foram apresentados com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, deles tomo conhecimento e passo a decidir.

Primeiramente, se faz necessário relembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso

Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos.

In caso, em trata-se de pedido de ressarcimento da COFINS apresentado pela Contribuinte com fulcro no art. 6º, § 2º3 da Lei nº 10.833/2003, relativamente ao 2º trimestre de 2004. Tal pedido foi deferido em parte, pois o agente fiscal, ao longo do procedimento de verificação fiscal, observou que o Contribuinte, indevidamente, considerou gozar de créditos da COFINS decorrentes de: cessão de créditos de ICMS a terceiros; despesas financeiras; despesas com estivas e capatazias; aquisição de indumentárias; combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos; locação de mão de obra; elaboração de projetos; tratamento de efluentes e locação de guinchos.

Em 19/09/2008, a Contribuinte informa junto aos autos que ajuizou ação declaratória perante a Justiça Federal objetivando a declaração de nulidade parcial do Despacho Decisório, em face da ilegalidade da incidência do PIS/Cofins sobre as transferências de ICMS a fornecedores/ terceiros, e solicita a desistência da discussão administrativa relativamente ao item 1 - *"Supostas receitas não oferecidas à tributação - créditos de ICMS transferidos para terceiros"*

Do julgamento do Recurso Voluntário, a turma *a quo*, decidiu dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito ao ressarcimento de créditos da Cofins relativo as despesas com aluguel de guincho, tratamento inicial das águas usadas na lavagem/congelamento de aves e indumentária, e negar provimento quanto aos serviços de estivas, capatazia, locação de mão-de-obra aplicada na produção, combustíveis/lubrificantes e elaboração de projetos.

Decido.

A matéria devolvida para esta E. Câmara Superior, cinge-se a divergência com relação ao conceito de insumo para fins de creditamento/ressarcimento das contribuições não cumulativas do PIS e da COFINS, especialmente sobre: *indumentárias, estivas, capatazia, locação de mão-de-obra aplicada na produção, combustíveis/lubrificantes para veículos e elaboração de projetos*.

Com efeito, a jurisprudência Administrativa e dos Tribunais Superiores vem admitindo o aproveitamento de crédito calculado com base nos gastos incorridos pela sociedade empresária e com produtos ou serviços aplicados na produção ou a ela diretamente vinculados, mesmo que, ao contrario de como alguns pretendem limitar por meio de Instruções Normativas.

De fato, salvo melhor juízo, não se vê razão para que conceito de insumo seja determinado pelos mesmos critérios utilizados na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, contudo, respeito posicionamentos contrários.

A legislação que introduziu o Sistema Não-Cumulativo de apuração das Contribuições define sua base de cálculo como sendo o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Feitas as exclusões expressamente relacionadas nas Leis, tudo o mais deve ser incluído na base imponível.

Levando-se em consideração a incumulatividade tributária traz em si a idéia de que a incidência não ocorra ao longo das diversas etapas de um determinado processo sem que o contribuinte possa reduzir de seu encargo aquilo do que foi onerado no momento anterior, ainda que considerássemos todas as particularidades e atipicidades do Sistema não cumulativo próprio das Contribuições, terminaríamos por concluir que, a um débito tributário calculado sobre o total das receitas, haveria de fazer frente um crédito calculado sobre o total das despesas. Contudo, ainda que a interpretação teleológica conduza nessa direção, o fato é que os critérios de apuração das Contribuições não foram dessa forma definidos em Lei.

Tal como consta no texto legal, o direito ao crédito, em definição genérica, admite apenas que se considerem as despesas com bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, jamais referindo-se à integralidade dos gastos da pessoa jurídica. Prova disso é que os gastos que não se incluem nesse conceito e dão direito ao crédito são listados um a um nos itens seguintes, de forma exaustiva.

Neste quadro, para corroborar com minha interpretação, invoco as lições do Prof. Lenio Streck (p.242) que bem esclarece os limites de uma correta interpretação jurídica:

*“Então, ao contrário do que se diz na dogmática jurídica, não interpretamos para, só depois, compreender. Na verdade, compreendemos para interpretar, sendo a interpretação a explicitação de compreendido, para usar as palavras de **Gadamer**, em seu *Wahrheit und Method*. Essa explicitação (justificação do compreendido) necessita sempre de uma estruturação no plano ¹argumentativo (é o que se pode denominar de o “como apofântico”). A explicitação da resposta de cada caso deverá estar sustentada em consistente justificação, contendo a reconstrução do direito, doutrinária e jurisprudencialmente, confrontando tradições, enfim, colocando a lume a fundamentação jurídica que, ao fim e ao cabo, legitimará a decisão no plano do que se entende por responsabilidade política do interprete no paradigma do Estado Democrático de Direito²”.*

¹

² STRECK, Lenio Luiz. Hermenêutica, Estado e Política: uma visão do papel da Constituição em países periféricos. In CADEMARTORI, Daniela Mesquita Leutchuk e GARCIA, Marcos Leite (org.). Reflexões sobre Política e Direito – Homenagem aos Professores Osvaldo Ferreira de Melo e Cesar Luiz Pasold. Florianópolis: Conceito Editorial, 2008; p. 242.

Outrossim, se admitíssemos a tese de que insumo denota conceito amplo, abrangendo todos os gastos destinados à obtenção do resultado da pessoa jurídica, nos depararíamos com uma flagrante distorção promovida no amplo reconhecimento ao direito de crédito para o setor industrial ou prestador de serviços, em detrimento ao setor comercial, para o qual o direito teria ficado restrito apenas aos gastos com bens adquiridos para revenda.

Insumos, tal como definido e para os fins a que se propõe o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, são apenas as mercadorias, bens e serviços que, assim como no comércio, estejam diretamente vinculados à operação na qual se realiza o negócio da empresa. Na atividade comercial, sendo o negócio a venda dos bens no mesmo estado em que foram comprados, o direito ao crédito restringe-se ao gasto na aquisição para revenda. Na indústria, uma vez que a transformação é intrínseca à atividade, o conceito abrange tudo aquilo que é diretamente essencial à produção do produto final, conceito igualmente válido para as empresas que atuam na prestação de serviços.

Somente a partir desta lógica é que os créditos admitidos na indústria e na prestação de serviços observarão o mesmo nível de restrição determinado para os créditos admitidos no comércio.

Em que pese esta E. Câmara Superior já ter definido o conceito de insumos, a matéria foi levada ao poder judiciário e, em recente decisão o Superior Tribunal de Justiça – STJ sob julgamento no rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), estabeleceu conceito de insumo tomando como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Senão vejamos:

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 SEGUINTE 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 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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp nº N° 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Como visto, a Relatora Ministra Regina Helena Costa, reiterou os conceitos do que já vínhamos decidindo, definiu como conceito a essencialidade e relevância. Vejamos:

Essencialidade *considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;*

Relevância *considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.*

Deste modo, infere-se do voto da Ministra Regina Costa que o conceito de insumo deve: “*ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*”, ou seja, caracteriza-se insumos, para fins das contribuições do PIS e da COFINS, todos os bens e serviços, empregados direta ou indiretamente na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens ou produtos e que se caracterizem como essenciais e/ou relevantes à atividade econômica da empresa”.

Sem embargo, restou ainda decidido ilegais as IN’s nºs 247/2002 e 404/2004, que tratam de conceito de muito restritivo de insumo para as contribuições em pauta, uma vez

que somente se enquadrariam os bens e serviços “aplicados ou consumidos” diretamente no processo produtivo.

Destarte, o STJ adotou conceito intermediário de insumo para fins da apropriação de créditos de PIS e COFINS, o qual não é tão restrito como definido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, nem tão amplo como estabelecido no Regulamento do Imposto de Renda, mas que privilegia a essencialidade e/ou relevância de determinado bem ou serviço no contexto das especificidades da atividade empresarial de forma particularizada. Neste aspecto, observa-se que se trata de matéria essencialmente de prova de ônus do contribuinte.

Centrando-se a divergência dos autos, verifico que a Contribuinte não foi diligente em demonstrar quais são as atividades exercidas, sequer teve interesse em apresentar seu processo produtivo, para que se tenha fundamento em seu pleito, pelo contrário, em suas peças Recursais alega de modo genérico a essencialidade dos insumos ora guerreados (**Manifestação de Inconformidade, fls 284/324, Recurso Voluntário, fls.412/450 e Recurso Especial, fls. 582/616**).

Neste sentido, se amolda perfeitamente ao caso, a regra contida no artigo 489, § 1º, IV, do CPC/2015. Senão vejamos:

"O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do CPC, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.

STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585)".

Historicamente esta E. Câmara Superior, tem como regra e dever legal de debater "insumo" por "insumo", para aferir se de fato os supostos insumos são essenciais ao processo de produção.

Neste mesmo diapasão, em recente julgamento por esta Turma, os acórdãos de nºs 9303-005.678 e 9303-005.679, julgado na sessão de 19 de setembro, de Relatoria da Conselheira Tatiana Midori Migiyama, empreendeu toda fundamentação lastreada em laudos, processo de produção e essencialidade dos insumos utilizados no processo de produção.

Sem embargo, compulsando detidamente os autos, verifico junto ao objeto social da Contribuinte, às fls. 328, que a Sociedade empresária tem por objetivo: *a) o desenvolvimento genético, a produção de aves, suínos e ovinos de corte e, a produção e criação das respectivas matrizes; b) A industrialização de produtos alimentares derivados de aves, suínos, bovinos e outros animais que convier, inclusive sub-produtos e respectivo comércio, por atacado e a varejo; c) A fabricação e comercialização de rações e concentrados*

para consumo animal; d) A industrialização e comercialização de cereais de qualquer espécie; e) A exploração de atividade agro-pecuária; f) A importação e exportação para uso próprio ou para comércio, dos produtos e subprodutos elencados nas alíneas "a" a "d" supra; g) Transporte terrestre de carga de seus produtos e de terceiros; h) Representação mercantil, e outros empreendimentos correlatos aos objetivos sociais; i) A exploração de depósito portuário em área específica de porto marítimo com a finalidade de viabilizar a estocagem e embarque de mercadorias e ou produtos próprios frigorificados, para exportação.

Analisando a *quaestio*, como dito em linhas acima, consignei meu entendimento intermediário sobre o conceito de insumos no Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições, de modo que o conceito adotado não pode ser restritivo quanto o determinado pela Fazenda, mas também não tão amplo como aquele frequentemente defendido pelos Contribuintes.

No que tange a pretensão da Fazenda Nacional, em não reconhecer o direito da Contribuinte de ressarcir créditos da COFINS não cumulativa referente aos dispêndios relacionados a utilização de "*indumentárias*", não lhe assiste razão.

Como visto, a Contribuinte exerce atividade relacionada ao "*desenvolvimento genético, a produção de aves, suínos e ovinos de corte e, a produção e criação das respectivas matrizes*", de modo que, a indumentária torna-se de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes, sendo insumo indispensável ao processo produtivo e, como tal, gera direito a crédito do PIS/Cofins.

Ademais, o uso de indumentária nas vestimentas, calçados, luvas, capacetes e outros itens para atividade desenvolvida pela Contribuinte, é essencial para a execução da atividade fim, sendo que, para a concessão da indumentária aos empregados, a Contribuinte deve observar as exigências contidas na legislação editada pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA – IN 1/94, da Secretaria de Segurança e Saúde no Trabalho.

Neste mesmo sentido, esta E. Câmara Superior já se manifestou sobre o tema. Vejamos:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2002

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INDÚSTRIA AVÍCOLA. INDUMENTÁRIA.

Deve-se observar, para fins de se definir "insumo" para efeito de constituição de crédito de PIS e de Cofins, se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção e se a produção ou prestação de serviço demonstram-se dependentes efetivamente da aquisição dos referidos bens e serviços.

No caso vertente, a indumentária na indústria de processamento de carnes, por ser necessária e essencial à atividade do sujeito passivo que, por sua vez, deve zelar pela higiene, segurança à saúde dos consumidores e dos próprios empregados, além de sua utilização ser regulamentada pela ANVISA, deve gerar crédito da contribuição ao PIS".

(Acórdão nº 9303004.383– 3ª Turma. Julgado em 08 de novembro de 2016, Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama).

Neste ponto, nego provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

Já o Recurso Especial da Contribuinte, lhe assiste razão em parte.

De uma análise minuciosa junto aos autos, verifico que a Contribuinte, descontou créditos da COFINS apenas sobre despesas com combustíveis e lubrificantes que abasteciam os carros que eram utilizados para a atividade produtiva, não sendo computados os valores referentes às despesas com veículos da administração e diretoria.

Com se vê, a despesas incorridas com combustíveis e lubrificantes em veículos utilizados no processo produtivo, são essenciais e pertinentes atividade empresária exercida pela Contribuinte, sem os referidos insumos, torna-se inviável a atividade fim.

Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça -STJ, no julgamento do REsp nº **1.221.170 - PR (2010/0209115-0)**, pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte. Vejamos fragmentos do Voto:

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

Observa-se, como bem delineado no voto proferido pelo eminente Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que a conceituação de insumo prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao critério da essencialidade para a atividade econômica da empresa, de modo que devem ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são insumos diretos dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho oneram a produção das padarias.

A essencialidade das coisas, como se sabe, opõe-se à sua accidentalidade e a sua compreensão (da essencialidade) é algo filosófica e metafísica; a maquiagem das mulheres, por exemplo, não é essencial à maioria dos homens, mas algumas mulheres

realmente não a podem dispensar – e não a dispensam – ou seja, lhes é realmente essencial e isso não poderia ser negado; em outros contextos, diz-se até que certa pessoa é essencial à existência de outra – não há você sem mim e eu não existo sem você, como disse o poeta VINÍCIUS DE MORAES (1913-1980) – mas isso, como todos sabemos, é claramente um exagero carioca e não serve para elucidar uma questão jurídica de PIS/COFINS e muito menos o problema que envolve a essencialidade das coisas e dos insumos: é apenas uma metáfora do amor demais.

A adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria accidental, em termos de produto final".

Nos termos do art. 62, parágrafo 2º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Ademais, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, autorizando a dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, considerando o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR- Recurso representativo de controvérsia, referente a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN's SRF nºs 247/2002 e 404/2004, que traduz o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. *In verbis*:

"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 nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014".

Deste modo, o termo "*insumo*" utilizado pelo legislador para fins de creditamento do Pis e da COFINS, apresenta um campo maior do que o MP, PI e ME, relacionados ao IPI. Considero que tal abrangência não é tão flexível como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa. Por outro lado, para que se mantenha o equilíbrio impositivo, os insumos devem estar relacionados diretamente com a produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este produto não entre em contato direto com os bens produzidos.

Neste sentido, o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, permite a utilização do crédito de COFINS não cumulativa nas seguintes hipóteses:

“I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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. 2 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;

III energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das

Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte SIMPLES

VI máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X vale transporte, vale refeição ou vale alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção”.

Destarte, o conteúdo contido no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresarial, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e COFINS referente a despesas incorridas com combustíveis e lubrificantes utilizados no processo de produção da Contribuinte.

Do mesmo modo, as despesas locação de mão-de-obra aplicada na produção, gera o direito de ressarcimento da COFINS por se tratar de insumos essenciais atividade da Contribuinte.

Referente aos serviços de capatazia e estivas por não serem utilizados no processo produtivo, entendo que não geram créditos da COFINS no regime não cumulativo, por ausência de previsão legal.

Para corroborar este entendimento, esta E. Câmara Superior, no julgamento do acórdão nº 9303004.383, julgado em 08 de novembro de 2016, por maioria de votos, decidiu que não gera direito a crédito de PIS e COFINS, serviços de capatazia e estivas, por ausência da previsão legal, o voto vencedor foi da lavra do Ilustre Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, por se tratar de matéria idêntica, utilizo em minhas razões de decidir, que passa a fazer parte integrante do presente voto. Vejamos:

"Como bem informado pela relatora, estivas e capatazia, são serviços essenciais utilizados pelo contribuinte nos seus procedimentos para exportação de seus produtos. Note-se que aqui o processo de produção já está concluído e portanto não há que se utilizar do crédito nos termos previstos no inc. II do art. 3º, acima transcrito.

O crédito do PIS e da Cofins não cumulativas decorre de previsão legal. No caso as possibilidades de creditamento estão descritas nos art. 3º das Leis 10.637/2002 para o PIS e 10.833/2003 para a Cofins. Não há possibilidade de extensão do direito ao crédito fora dos parâmetros estabelecidos por esses dispositivos.

Pois bem de sua leitura, não desponta a possibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes de serviços utilizados fora do processo produtivo como é o caso dos serviços de estiva e capatazia contratados para a exportação de seus produtos. Portanto esses créditos não são permitidos por absoluta falta de previsão legal.

Para caracterizar melhor o assunto, transcrevo abaixo trecho do voto proferido no Acórdão nº 9303003.195, pelo Conselheiro Rodrigo da Costa Póssas, com o qual compartilho o mesmo entendimento:

(...)

Destarte, entendo que o termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

(...)

Assim, diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte em relação ao creditamento de serviços de estivas e capatazia".

No que tange a pretensão da Contribuinte referente a conceituação da essencialidade sobre gastos com "projetos" este relator ainda não possui o dom da adivinhação e premonição, projeto do que? projeto de software? projeto de via? projeto elétrico? projeto viário? projeto de poleiro? etc. Eis os esclarecimentos da Contribuinte acerca do referido insumo:

"V. III — ELABORAÇÃO DE PROJETOS

Para o desenvolvimento de suas atividades e produção, à ora Recorrente é indispensável à contratação de serviços de elaboração de projetos executados por pessoas jurídicas, os quais são utilizados como insumos e caracterizam custos incorridos na atividade, garantindo, assim, o ressarcimento dos respectivos créditos.

Consoante exposto no capítulo III do presente Recurso, o processo produtivo não se limita tão-somente à transformação física do material. O processo inicia já quando da elaboração de projetos que estarão relacionados à produção do produto final.

A elaboração de projetos de engenharia encontra-se diretamente ligada ao produto final, tendo em vista que para a produção de seus produtos a Recorrente investe em amplos estudos elaborados por engenheiros capacitados (fls. 614)".

Como dito alhures, projeto do que? ora qualquer projeto requer em tese uma engenharia, por óbvio um engenheiro civil, elétrico, naval etc.

Em face de ausência de previsão legal, sobretudo de um esclarecimento mais apurado da Contribuinte, entendo que os referidos "projetos" não são essenciais atividade empresária, de modo que não gera crédito de COFINS não cumulativa.

Dispositivo

Ex positis, nego provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, dou provimento parcial ao Recurso da Contribuinte.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Demes Brito

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Com a devida vênia, divirjo da posição adotada pelo i. relator em seu bem elaborado voto, no tocante aos gastos com combustíveis e lubrificantes, quando os admite como insumos do processo produtivo.

Meu entendimento é de que, no caso concreto, os combustíveis e lubrificantes são despesas operacionais relativas ao esforço de venda de produtos acabados, não caracterizam insumos, situação na qual se abrigaria no inciso II do art. 3º da Lei nº10.833/2001.

De início, o Relatório Fiscal (e-fls. 140 a 164) traz a seguinte afirmação, à e-fl. 152:

Descontou créditos calculados em relação a aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos, sem previsão legal. O desconto dos créditos calculados sobre as aquisições desses produtos é admitido somente se os mesmos forem utilizados como insumo na produção, conforme Artigo 30, inciso II, com redação dada pela Lei 10.865/2004.

Ou seja, a fiscalização, após examinar a contabilidade da empresa, apesar de não ter feito o detalhamento no relatório, entendeu que aqueles dispêndios não se deram como insumos de produção.

A contribuinte, inicialmente, em sede de Manifestação de Inconformidade (e-fls. 284 a 324) afirmou, à e-fl. 316:

Cabe salientar que somente foram descontados dos créditos calculados as despesas com combustíveis e lubrificantes que abasteciam os carros que eram utilizados para a atividade produtiva da ora Manifestante, não sendo computados os valores referentes às despesas com veículos da administração, diretoria, uma vez que configuravam pequenas quantias, que foram excluídas.

(Negritei.)

Assim, nesse ponto, transparecia que, à exceção das despesas com lubrificantes e combustíveis alocados aos veículos da diretoria e da administração, todas as demais eram consideradas como de produção pela contribuinte.

Já em sede de recurso voluntário (e-fls. 412 a 450) sujeito passivo foi mais específico em afirmar, à e-fl 434:

No caso em tela, a empresa Recorrente, através da grande frota de caminhões que dispõe, realiza a operação de distribuição de seus produtos, não utilizando, assim, de serviços de terceiros para este fim. Desta forma, despende elevado valor para o abastecimento dos veículos que atendem a esta demanda - distribuição de produtos.

(Negritei.)

Claramente, as despesas não se vinculavam à produção, mas distribuição prévia às vendas.

Reforça meu entendimento o recente Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05 de 17/12/2018, tratando da definição de insumos estabelecida a partir do REsp 1.221.170/PR, que tem a seguinte ementa:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”. Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Observando-se o detalhamento do Parecer:

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

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.

(...)

10. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

138. Conforme se explanou acima, o conceito de insumos (inciso II do caput do art. 3º Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, se de um lado é amplo em sua definição, de outro restringe-se aos bens e serviços utilizados no processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, não alcançando as demais áreas de atividade organizadas pela pessoa jurídica.

139. Daí, considerando que combustíveis e lubrificantes são consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos de qualquer espécie, e, em regra, não se agregam ao bem ou serviço em processamento, **conclui-se que somente podem ser considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.**

(...)

141. Todavia, com base no conceito de insumos definido na decisão judicial em voga, deve-se reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo).

142. Sem embargo, permanece válida a vedação à apuração de crédito em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço.

(...)

144. Diante do exposto, exemplificativamente, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos

combustíveis consumidos em: a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte, etc. Já em relação a “gastos com veículos” que não permitem a apuração de tais créditos, citam-se, exemplificativamente, gastos com veículos utilizados: a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes; etc.

Pelo que ficou melhor explicitado pelo referido Parecer Cosit/RFB nº 05 de 17/12/2018, os valores gastos com combustíveis posteriormente ao processo produtivo, visando a distribuição dos produtos, não podem ser considerados créditos decorrentes de insumos. Dessarte, voto pelo não provimento do recurso especial de divergência da contribuinte no tocante a esta matéria.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos