



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

**Processo n°** 11065.725121/2013-52  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-008.474 – 3ª Turma  
**Sessão de** 16 de abril de 2019  
**Matéria** PIS/Pasep e COFINS não-cumulativos  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** RAPIDO TRANSPAULO LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, no sentido de 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.

Considerando-se a atividade principal do Contribuinte - prestação de serviços de transporte de cargas - devem ser consideradas como insumos as despesas com **pedágios** e as despesas com "**uniforme EPI material de proteção**", pois essenciais à prestação do serviço.

TRIBUNAIS SUPERIORES. REPERCUSSÃO GERAL. NECESSIDADE DE REPRODUÇÃO DAS DECISÕES PELO CARF.

Nos termos do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" e §2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros do Conselho devem observar as decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos 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, na forma disciplinada pela Administração Tributária.

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

**PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.**

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, no sentido de 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.

Considerando-se a atividade principal do Contribuinte - prestação de serviços de transporte de cargas - devem ser consideradas como insumos as despesas com **pedágios** e as despesas com "**uniforme EPI material de proteção**", pois essenciais à prestação do serviço.

**TRIBUNAIS SUPERIORES. REPERCUSSÃO GERAL. NECESSIDADE DE REPRODUÇÃO DAS DECISÕES PELO CARF.**

Nos termos do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" e §2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros do Conselho devem observar as decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos 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, na forma disciplinada pela Administração Tributária.

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 maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deu provimento parcial. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

*(assinado digitalmente)*

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente 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-fls. 3.079 a 3.100), com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão nº 3401004.245** (e-fls. 3.053 a 3.077), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 26/10/2017, no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para *afastar o lançamento em relação a "seguros das cargas, radio e monitoramento, rastreamento e gerenciamento de risco", "pedágios" e "uniforme EPI e material de proteção"*. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011*

*CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.*

*O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do*

*IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado), devendo observar um regime jurídico próprio, decorrente de sua legislação de regência. Há direito a crédito, para fins de desconto na apuração do PIS/COFINS, na aquisição de bens e serviços adquiridos pela pessoa jurídica que tenham uma relação de inerência/pertinência com a atividade econômica (produção, fabricação ou prestação de serviços), assim, sejam necessários para a realização da atividade, seja por serem nelas utilizados ou por viabilizarem a atividade, e cuja subtração implica a inexistência da atividade ou a perda de suas qualidades essenciais.*

**CRÉDITO EXTEMPORÂNEO DE PIS/COFINS. APLICAÇÃO DE JUROS SELIC MAIS JUROS DE 1% (UM POR CENTO) AO MÊS. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO LEGAL. ARTIGOS 13 E 15 DA LEI Nº 10.833/2003.**

*De acordo com o disposto nos artigos 13 e 15 da Lei nº 10.833/2003, não cabe aplicar atualização monetária ou incidência de juros sobre créditos escriturais de PIS/COFINS. Distinção entre atualização de créditos quando há oposição estatal em pedidos de ressarcimento e atualização de créditos extemporâneos.*

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

*Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011*

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.**

*O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado), devendo observar um regime jurídico próprio, decorrente de sua legislação de regência. Há direito a crédito, para fins de desconto na apuração do PIS/COFINS, na aquisição de bens e serviços adquiridos pela pessoa jurídica que tenham uma relação de inerência/pertinência com a atividade econômica (produção, fabricação ou prestação de serviços), assim, sejam necessários para a realização da atividade, seja por serem nelas utilizados ou por viabilizarem a atividade, e cuja subtração implica a inexistência da atividade ou a perda de suas qualidades essenciais.*

**CRÉDITO EXTEMPORÂNEO DE PIS/COFINS. APLICAÇÃO DE JUROS SELIC MAIS JUROS DE 1% (UM POR CENTO) AO MÊS. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO LEGAL. ARTIGOS 13 E 15 DA LEI Nº 10.833/2003.**

*De acordo com o disposto nos artigos 13 e 15 da Lei nº 10.833/2003, não cabe aplicar atualização monetária ou incidência de juros sobre créditos escriturais de PIS/COFINS. Distinção entre atualização de créditos quando há oposição estatal em pedidos de ressarcimento e atualização de créditos extemporâneos.*

Não resignada com a decisão na parte que lhe foi desfavorável, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial (e-fls. 3.079 a 3.100) suscitando divergência

jurisprudencial com relação ao conceito de insumos, à glosa de pedágios e à glosa de materiais de segurança/EPI. Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigmas os Acórdãos n.º 203-12.448, 3401-002.857 e 3403-002.477, respectivamente.

No exame de admissibilidade de 15/03/2018 (e-fls. 3.164 a 3.168), foi dado seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, por ter entendido o Presidente da 4ª Câmara como comprovada a divergência jurisprudencial com relação a todos os itens contra os quais se insurge a Recorrente.

De outro lado, o **Contribuinte**, devidamente intimado, apresentou contrarrazões ao recurso especial (e-fls. 3.210 a 3.220), postulando, preliminarmente, o não conhecimento do apelo 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

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

### *Admissibilidade*

O recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos requisitos 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 (anteriormente Portaria MF n.º 256/2009), devendo, portanto, ter prosseguimento.

Nesse sentido, em atenção às contrarrazões da Contribuinte que postula o não conhecimento do recurso especial da Fazenda, pertinente trazer que se está de acordo com o exame de admissibilidade (e-fls. 3.164 a 3.168), proferido pelo Ilustre Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, *in verbis*:

[...]

*No Recurso Especial, a Fazenda Nacional suscita divergência com relação aos seguintes itens:*

*1) Conceito de insumos 2) Da Glosa de Pedágio 3) Dos materiais de segurança – EPI São estes os fatos.*

***1) Conceito de insumos***

*Para comprovar o dissenso em relação à primeira matéria foi colacionado, como paradigma, o Acórdão nº 203-12.448. Vejamos sua ementa, transcrita na parte de interesse ao presente exame:*

*“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Data do fato gerador: 31/07/2003 IPI. CRÉDITOS. Geram o direito ao crédito, bem como compõem a base cálculo do crédito presumido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, stricto sensu, e material de embalagem); e os artigos que se consomem durante o processo produtivo e que não faça parte do ativo permanente, mas que nesse consumo continue guardando uma relação intrínseca com o conceito stricto sensu de matéria-prima ou produto intermediário: exercer na operação de industrialização um contato físico tanto entre uma matéria-prima e outra, quanto da matéria-prima com o produto final que se forma.*

*PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO.  
CRÉDITOS. GLOSA PARCIAL.*

*O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias, cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, manutenção predial.*

*Recurso negado”*

*O acórdão recorrido decidiu, em relação ao conceito de insumo, que para fins de creditamento não-cumulativo de contribuições para PIS/COFINS não há correspondência com o extraído da legislação do IPI ou do Imposto de Renda, afirmando que o insumo deve ser necessário ao processo produtivo para vir a ser utilizado como crédito no regime não-cumulativo das respectivas contribuições. Nesta linha de entendimento o recorrido decidiu*

*por afastar o lançamento relacionado com “seguros de carga, radio e monitoramento, rastreamento e gerenciamento de risco”; “pedágios” e “uniforme EPI e material de proteção”.*

*Por sua vez, o acórdão paradigma entendeu que somente podem ser considerados insumos, para fins de cálculo do crédito referente à PIS/COFINS não-cumulativa, aqueles elencados no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003, adotando-se a tese da definição de “insumos” prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65/79.*

*Com essas considerações, conclui-se que a divergência jurisprudencial foi comprovada em relação à primeira matéria.*

## **2) Da Glosa de Pedágio**

*Para comprovar o dissenso em relação à segunda matéria foi colacionado, como paradigma, o Acórdão nº 3401-002.857. Vejamos sua ementa, transcrita na parte de interesse ao presente exame:*

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2009, 2010, 2011 (...)*

*DESPESAS COM PEDÁGIO. NÃO SE ENQUADRAM COMO INSUMO.*

*Despesas com vale-pedágio não podem gerar crédito de PIS e COFINS, devendo ser mantida a glosa realizada pela autoridade fiscal” O acórdão recorrido decidiu, em relação ao conceito de insumo, que, para fins de creditamento não-cumulativo de contribuições para PIS/COFINS na atividade de transporte, admite-se o creditamento em relação aos gastos com pedágios.*

*Entretanto, o acórdão paradigma decidiu em sentido diametralmente oposto, entendendo que os gastos com pedágio na atividade de prestação de serviço de transporte rodoviário de carga não geram crédito a ser descontado no regime não-cumulativo da contribuição para PIS/COFINS.*

*Com essas considerações, conclui-se que a divergência jurisprudencial foi comprovada em relação à segunda matéria.*

## **3) Dos materiais de segurança - EPI**

*Para comprovar o dissenso em relação à terceira matéria foi colacionado, como paradigma, o Acórdão nº 3403-002.477. Vejamos sua ementa, transcrita na parte de interesse ao presente exame:*

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS.*

*Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007 (...)*

*COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.*

*O conceito de insumo na legislação referente à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. Para a empresa agroindustrial, constituem insumos: materiais de limpeza e desinfecção, inclusive diluentes; embalagens utilizadas para transporte;*

*combustíveis; lubrificantes e graxa; fretes de mercadoria com destino a porto; e serviços de transporte de sangue e armazenamento de resíduos.*

*Por outro lado, não constituem insumos: uniformes, artigos de vestuário, equipamentos de proteção de empregados e materiais de uso pessoal;*

*bens do ativo, inclusive ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos; bens não sujeitos ao pagamento das contribuições (o que inclui a situação de alíquota zero); bens adquiridos em que a venda é feita com suspensão das contribuições, com fundamento no art. 9º da Lei no 10.925/2004”*

*O acórdão recorrido decidiu que cabe o creditamento dos gastos incorridos com equipamentos de proteção obrigatórios para a execução de trabalho de transporte, tais como extintores de incêndio, luvas especiais, botas especiais e máscaras.*

*O acórdão paradigma decidiu que os gastos com equipamentos de proteção de empregados não geram direito a créditos do PIS e da COFINS não-cumulativos tendo em vista que, apesar de poder haver uma relação indireta com a produção (por exigência sanitária, por poder afetar a qualidade do produto final, ou até por contribuir pela segurança dos funcionários), não são utilizados diretamente no processo produtivo fabril.*

*Estamos diante de duas situações bem semelhantes relacionadas com equipamentos de segurança de funcionários que foram tratadas e analisadas nos acórdãos recorrido e paradigma com o fim de verificar a pertinência de sua utilização como crédito das contribuições de PIS/COFINS dentro do regime da não-cumulatividade. Apesar de serem atividades distintas (prestação de serviço de transporte e processo fabril de produtos alimentícios), entendendo haver caracterizado a divergência tendo em vista se tratar de equipamentos de proteção individual dos funcionários em ambas as circunstâncias, o que requer indubitavelmente um posicionamento sobre a referida matéria pela CSRF.*

*Com essas considerações, conclui-se que a divergência jurisprudencial foi comprovada em relação à terceira matéria.*

*[...]*

Por essas razões, entende-se deva ser conhecido o recurso especial da Fazenda Nacional.

### *Mérito*

No mérito, adentra-se à análise do **conceito de insumos**, e, por conseguinte, do direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativos decorrentes de: (1) **despesas com pedágio**; e (2) **materiais de proteção e EPI**.

De início, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para posteriormente adentrar-se à análise dos itens individualmente.

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.<sup>1</sup>

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.<sup>2</sup>

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

<sup>1</sup> **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 10.833/2003 (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; [...].

<sup>2</sup> **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)

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 (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 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*

*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 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 nãoacumulatividade 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.”*

Até a presente data da sessão de julgamento desse processo não houve o trânsito em julgado do acórdão do recurso especial nº 1.221.170-PR pela sistemática dos recursos repetitivos, embora já tenha havido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, no sentido de lhe ser negado provimento<sup>3</sup>. Faz-se a ressalva do entendimento desta Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que 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.

<sup>3</sup> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRA ACÓRDÃO 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 questão 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)

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 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."*

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.*

*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.”*

No caso dos autos, conforme já afirmado, a Contribuinte RÁPIDO TRANSPAULO é pessoa jurídica que desenvolve a atividade econômica principal de prestação de serviços de transportes. Importa ter em perspectiva referida atividade econômica desenvolvida pela Recorrida, pois ao se adotar o critério da pertinência, relevância e essencialidade para a definição do conceito de insumos, tais parâmetros devem ser analisados frente ao serviço prestado pelo Sujeito Passivo em referência.

O acórdão recorrido entendeu por afastar as glosas relativas aos **dispêndios com o pagamento de pedágio e materiais de proteção e segurança - EPI**, com base no conceito intermediário de insumos e, ainda, nos seguintes fundamentos:

[...]

*Pelas considerações expostas, há que se concordar que o conceito utilizado pela Receita Federal é restritivo demais e não guarda sintonia com as próprias normas que emanam da legislação de regência do PIS e da COFINS. Por outro lado, a partir da leitura dessa mesma legislação, constata-se que “é necessário que essa utilização se dê na qualidade de “insumo” (“utilizados como insumo”). Isto significa que a qualidade de “insumo” é algo a mais que a mera utilização na produção ou fabricação, o*

que também afasta a utilização dos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" inerentes ao IR. Não basta, portanto, que o bem ou serviço seja necessário ao processo produtivo, é preciso algo a mais, algo mais específico e íntimo ao processo produtivo". (REsp 1246317/MG, Trecho do Voto Vencedor do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES)

*Portanto, reconhecendo que o conceito de insumo deve observar um regime jurídico próprio, extraído da interpretação de sua legislação de regência, pode-se entender que há direito a crédito, para fins de desconto na apuração do PIS/COFINS, na aquisição de bens e serviços adquiridos pela pessoa jurídica que tenham uma relação de inerência/pertinência com a atividade econômica (produção, fabricação ou prestação de serviços), assim, sejam necessários para a realização da atividade, seja por serem nelas utilizados ou por viabilizarem a atividade, e cuja subtração implica a inexistência da atividade ou a perda de suas qualidades essenciais.*

[...]

***De acordo com o laudo de fls. 2954, denominado "Laudo Técnico sobre a Aplicação de Insumos e Gastos em Processo de Prestação de Serviços de Transporte de Cargas", a Recorrente desenvolve a atividade de prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas em geral, em âmbito municipal, intermunicipal e interestadual, por conta própria e de terceiros.***

***Com isso, considerando que a atividade que gera receitas tributáveis pelas contribuições é a prestação de serviços de transporte rodoviário de carga, devem ser considerados como insumos, para fins de direito de desconto de crédito, as despesas relacionadas à aquisição de bens e serviços adquiridos pela Recorrente para a prestação de serviços dessa natureza, bens e serviços esses que tenham uma relação de inerência/pertinência com essa atividade, assim considerados aqueles bens e serviços utilizados na atividade ou que viabilizam a atividade, cuja subtração acarrete a impossibilidade ou prejuízo de qualidades essenciais da prestação de serviços rodoviários.***

[...]

***Por outro lado, no que se refere aos gastos com os serviços de pedágio, entendo que há relação de inerência/pertinência com a atividade, qualificando-se como insumo a gerar direito de crédito, ficando reconhecido o direito de crédito em relação ao item "pedágios".***

[...]

***Com relação ao item "uniforme EPI material de proteção", a Recorrente defende que essa conta é composta de equipamentos de proteção obrigatórios para a execução de trabalhos de transporte, como extintores de incêndio, luvas especiais, botas especiais e máscaras. Entendo que os itens de segurança são essenciais à prestação de serviços da Recorrente, de modo que reconheço o direito de crédito em relação a tais itens.***

[...]

A Fazenda Nacional, por meio de recurso especial, confronta o acórdão do recurso voluntário no que tange à possibilidade de tomada de créditos de PIS e COFINS não-cumulativos pela Contribuinte decorrentes de (1) **despesas com pedágios** e (2) **despesas com "uniforme EPI material de proteção"**.

Na perspectiva do conceito de insumos segundo o critério da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo, entende-se não assistir razão à Recorrente quanto ao pedido de restabelecimento das glosas, pois as despesas em testilha têm relação direta com a atividade econômica principal da empresa contribuinte – a prestação dos serviços de transporte. Aplicando-se aos referidos itens o "teste de subtração", chega-se à conclusão de que haveria, no mínimo, o comprometimento da qualidade na prestação do serviço do transporte rodoviário de cargas, e até mesmo a sua impossibilidade, por serem o pedágio e os materiais de segurança essenciais à atividade econômica, razão pela qual deve ser reconhecido o direito ao crédito.

Conforme esclarecido pela Contribuinte, nos presentes autos, as despesas de pedágio foram custeadas por ela própria, na condição de prestadora dos serviços de transporte. São dispêndios verificados no transporte rodoviário, sendo essenciais para a conclusão do serviço de transporte, e cuja cobrança é realizada pelo próprio Poder Público ou por empresas autorizadas a explorar e conservar as rodovias.

De outro lado, quanto aos uniformes e equipamentos de segurança, informa destinarem-se à movimentação da carga e redução dos impactos do ambiente do trabalho; além disso, tratam-se de exigências e condições impostas pela legislação trabalhista (CLT), pelos Sindicatos e pelo Ministério Público do Trabalho. A Recorrida ficaria sujeita ao risco de suspensão de suas atividades na hipótese de descumprimento das normas de segurança, mediante aquisição dos itens essenciais a prestação dos serviços de transporte de cargas.

Portanto, deve ser mantido o reconhecimento do direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativos com relação às despesas com pedágio e com "uniforme EPI material de proteção".

### ***Dispositivo***

Diante do exposto, conhecido o recurso especial da Fazenda Nacional, no mérito, nega-se provimento ao mesmo.

É o voto.

*(assinado digitalmente)*

Vanessa Marini Cecconello