



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13896.721928/2018-73  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-009.848 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de setembro de 2022  
**Recorrente** WMB SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2014 a 31/12/2014

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. PRECEDENTE JUDICIAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do regimento interno deste Conselho, tem aplicação obrigatória.

NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA DE MERCADORIAS. CRÉDITOS. FRETE ENTRE O CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO (CD) E AS LOJAS. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. POSSIBILIDADE.

Admite-se o desconto de crédito em relação a fretes entre o Centro de Distribuição (CD) e as lojas, mas desde que atendidos os requisitos da lei, dentre os quais, (i) ter sido o dispêndio suportado pelo vendedor, (ii) ter sido realizado por pessoa jurídica domiciliada no País e (iii) terem sido tributadas as referidas operações pela contribuição.

Admite-se o aproveitamento de crédito extemporâneo, mas desde que devidamente comprovada a sua não utilização em períodos anteriores e desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, observados os demais requisitos da lei.

APROVEITAMENTO SOBRE DISPÊNDIOS COM COMISSÕES DE CARTÕES DE CRÉDITO E CUPONS.

Os dispêndios com comissões de cartões de crédito e cupons não se enquadram no conceito de insumo previsto na legislação e na jurisprudência aplicável, assim como não possuem hipótese expressa de aproveitamento de crédito.

APROVEITAMENTO SOBRE DISPÊNDIO COM ALUGUEL DE IMÓVEL. VALOR DO IPTU INCLUSO. POSSIBILIDADE.

Se cobrado juntamente com as despesas de aluguel, definidas em contrato, o valor correspondente ao IPTU integra o valor total do aluguel, sobre o qual o crédito poderá ser aproveitado de forma integral.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2014 a 31/12/2014

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. PRECEDENTE JUDICIAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do regimento interno deste Conselho, tem aplicação obrigatória.

NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA DE MERCADORIAS. CRÉDITOS. FRETE ENTRE O CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO (CD) E AS LOJAS. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. POSSIBILIDADE.

Admite-se o desconto de crédito em relação a fretes entre o Centro de Distribuição (CD) e as lojas, mas desde que atendidos os requisitos da lei, dentre os quais, (i) ter sido o dispêndio suportado pelo vendedor, (ii) ter sido realizado por pessoa jurídica domiciliada no País e (iii) terem sido tributadas as referidas operações pela contribuição.

Admite-se o aproveitamento de crédito extemporâneo, mas desde que devidamente comprovada a sua não utilização em períodos anteriores e desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, observados os demais requisitos da lei.

APROVEITAMENTO SOBRE DISPÊNDIOS COM COMISSÕES DE CARTÕES DE CRÉDITO E CUPONS.

Os dispêndios com comissões de cartões de crédito e cupons não se enquadram no conceito de insumo previsto na legislação e na jurisprudência aplicável, assim como não possuem hipótese expressa de aproveitamento de crédito.

APROVEITAMENTO SOBRE DISPÊNDIO COM ALUGUEL DE IMÓVEL. VALOR DO IPTU INCLUSO. POSSIBILIDADE.

Se cobrado juntamente com as despesas de aluguel, definidas em contrato, o valor correspondente ao IPTU integra o valor total do aluguel, sobre o qual o crédito poderá ser aproveitado de forma integral.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, nos seguintes termos: (I) por maioria de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para admitir o desconto de crédito em relação a fretes entre o Centro de Distribuição (CD) e as lojas, mas desde que atendidos os

requisitos da lei, dentre os quais, ter sido o dispêndio suportado pelo vendedor, ter sido realizado por pessoa jurídica domiciliada no País e terem sido tributadas as referidas operações pelas contribuições PIS/Cofins, vencido nesse item o conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, que lhe negava provimento e (II) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para acatar o direito de desconto de crédito em relação ao IPTU cobrado juntamente com as despesas de aluguel definidas em contrato, vencidos os conselheiros Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Carlos Delson Santiago, Márcio Robson Costa e Hélcio Lafetá Reis, que negavam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeta Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocado(a)), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

## **Relatório**

O presente procedimento administrativo fiscal tem como objeto o julgamento do Recurso Voluntário de fls. 1200 apresentado em face da decisão de primeira instância, proferida no âmbito da DRJ/PR de fls. 1175, que negou provimento à Impugnação de fls. 1116, apresentada em face do lançamento de fls. 1062 e seguintes.

Por bem descrever os fatos, matérias e trâmite dos autos, transcreve-se o relatório apresentado na decisão de primeira instância:

“Trata o presente processo dos Autos de Infração de PIS/Pasep e Cofins, relativos à modalidade não cumulativa dos períodos de apuração de janeiro de 2014 a dezembro de 2014, lavrados em 24/08/2018, na Delegacia da Receita Federal em Osasco-SP, no montante de R\$ 17.470.967,19, conforme a descrição abaixo:

- Contribuição para o PIS/PASEP, com o crédito tributário no valor total de R\$ 3.116.442,60, sendo R\$ 1.430.349,74 de principal (Contribuição), R\$ 613.330,61 de juros de mora, calculado até agosto de 2018, e R\$ 1.072.762,25 de multa de ofício, aplicada no percentual de 75% sobre o valor do principal; e - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com o crédito tributário no valor total de R\$ 14.354.524,59, sendo R\$ 6.588.277,88 de principal (Contribuição), R\$ 2.825.038,34 de juros de mora, calculados até agosto de 2018, e R\$ 4.941.208,37 de multa de ofício, aplicada no percentual de 75% sobre o valor do principal.

Procedimento Fiscal Em conformidade com o disposto nos autos de infração e no Termo de Verificação Fiscal – TVF de fls. 1.062 a 1.089, o procedimento fiscal foi realizado com base no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF n.º 08113.00-2017-00030-0 e utilizouse das informações constantes do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital e/ou das informações apresentadas pela interessada no formato do SPED Fiscal e SPED Contribuições, bem como daquelas prestadas em atendimento às intimações exaradas no curso da ação fiscal, de forma consolidada para a matriz ou escrituradas em Escrituração Contábil Digital – ECD, tendo a autoridade administrativa a quo constituído os créditos tributários acima em razão das seguintes glosas de créditos (da não cumulatividade):

- Comissões de Cartões de Crédito e Cupons {item BI – a) Comissões de Cartões de Crédito e Cupons} – Glosas de todas as comissões de cartões de créditos e cupons pagos a diversos operadores de cartões de crédito, cujos valores foram escriturados na conta contábil de n.º 420411 e informados na EFD-Contribuições do ano-calendário de 2014 na Ficha F100 (Demais Documentos e Operações Geradoras de Contribuição ou Crédito). A fiscalização sustenta que não existe previsão legal para a geração do direito ao crédito do PIS e da Cofins dos valores referentes a pagamentos de taxa de administração a operadoras de cartão de crédito/débito, consoante se verifica no Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 36, de 2011 e, também, na Solução de Consulta n.º 441, da SRRF/8ªRF/Disit, de 2009. As glosas foram detalhadas, de forma mensal, na Tabela 5, que consta do item.

- Fretes não aplicados em operações de venda {item BI – b) Fretes CD (Centro de Distribuição) para Lojas}. Glosa da base de cálculo, no valor de crédito igual a R\$ 28.090.067,88, relativa à rubrica “Outras Operações”(que consta da rubrica Serviços Utilizados como Insumo). Diz que tratam-se de fretes não aplicados nas operações de vendas (por isso são denominados pela fiscalizada como “FRETES CD’s para LOJAS”), ou seja, tratam-se de transferências internas da pessoa jurídica entre seus centros de distribuição e estabelecimentos.

Argumenta que, consoante jurisprudência administrativa e judicial, esse tipo de frete não concede o direito ao crédito da contribuições PIS/COFINS não cumulativas.

- Despesas com pagamento/reembolso de IPTU {item BI – d)

Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda}. Glosa da base de cálculo, no valor de crédito igual a R\$ 6.124.934,90, que foi incluída na Ficha F100 (Demais Documentos e Operações Geradoras de Contribuição ou Crédito), e que se trata, conforme informações da contribuinte, de despesas com Imposto Predial e Territorial. Sustenta que referidas despesas não se confundem com as despesas de aluguel e, logo, por falta de expressa previsão legal, não existe fundamento para apropriação dos créditos. As glosas foram detalhadas, de forma mensal, na Tabela 8, que consta do item.

A autoridade a quo informa, também (no TVF – item C – Das Irregularidades Fiscais e da Constituição do Crédito Tributário), que os créditos (da não cumulatividade) não admitidos (ou glosados) foram apurados de forma mensal, consoante o Anexo 1 – Demonstrativo Mensal dos Créditos a Glosar, sendo que os valores lançados (das contribuições) constam especificados no Anexo 2 – Demonstrativo de Apuração de PIS/Cofins a Tributar.

Impugnação A contribuinte foi cientificada dos autos de infração acima em 24/08/2018, por meio de seu Domicílio Tributário Eletrônico (conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem constante às fl. 1.110), tendo apresentado, em 25/09/2018, impugnação, cujo conteúdo é resumido a seguir.

Primeiramente, após identificar-se e caracterizar o presente processo administrativo, a interessada pugna pela tempestividade da impugnação, argumentando que o prazo para a apresentação da mesma encerrou-se no dia 25/09/2018 e que, portanto, inexistem dúvidas de que ela foi apresentada no prazo legalmente estalebecido.

Na sequência, após um breve relato do procedimento fiscal, a contribuinte apresenta algumas considerações sobre o regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins.

Sustenta, na verdade, que a legislação infraconstitucional não pode mitigar o princípio da não cumulatividade insculpido no § 12, art. 195 da Carta Magna de 1988; que, consoante posição doutrinária, as despesas relevantes para a geração da receita devem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados; e, também, que, consoante o julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, ocorrido em 22/02/2018, pelo STJ, as despesas próprias das atividades comerciais (como taxa de administração de empresas de cartão de crédito, publicidade, marketing, pesquisa de mercado) devem ser classificadas com essenciais e relevantes para o desenvolvimento de suas atividades.

Em relação às glosas de créditos da não cumulatividade, a interessada contesta todas elas (3), trazendo os seguintes argumentos:

- Comissões de Cartões de Crédito e Cupons {item BI – a) Comissões de Cartões de Crédito e Cupons}. Argumenta que nos dias atuais o dinheiro de plástico (cartões de crédito e de débito) apresenta-se como a principal modalidade de pagamento o que demonstra a revelância da despesa. Diz, também, que a proibição de tomada de crédito dessas despesas viola o princípio da não-cumulatividade preconizada no art. 195, §12, da Constituição, e gera um efeito confiscatório, conforme entendimento doutrinário.

- Fretes não aplicados em operações de venda {item BI – b) Fretes CD (Centro de Distribuição) para Lojas}. Argumenta que as despesas com fretes nas transferências de mercadorias são passíveis de crédito por dois motivos. Primeiramente, em razão da aplicação do princípio da não cumulatividade, anteriormente defendido, e, em segundo, por que entende que a legislação autoriza a tomada de crédito. Alega, também, que as despesas glosadas são relevantes e essenciais para a atividade da empresa e que o CARF já reconheceu a possibilidade de crédito. Acrescenta, consoante entendimento da doutrina, que a interpretação da legislação deve ser realizada de forma conjunta, entendendo-se que no custo de aquisição das mercadorias destinadas à revenda devem ser considerados todos os custos de transporte, inclusive aqueles realizados dentro da própria empresa.

- Dispêndios com IPTU de imóveis alugados {item BI – d) Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda}. Defende, primeiramente, que o rol constante da legislação (art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003) é meramente exemplificativo e que as glosas são indevidas. Argumenta, também, que as despesas de aluguéis de prédios (inciso IV, do art. 3º das citadas leis) englobam todos os valores pagos pelo locatário ao locador. Para essa tese, utiliza o posicionamento do STJ e da Solução de Consulta RFB n.º 45, de 26 de abril de 2002, que entendem que o valor relativo ao IPTU, pago pelo locatário, integra o rendimento bruto do locador. Acrescenta que já existe posição do CARF que reconhece a possibilidade de tomada de tais créditos, com precedente proferido em processo da própria impugnante.

Em tópico a seguir, a interessada insurge-se contra as multa de ofícios aplicadas. Argumenta, primeiramente, que a multa de ofício deve ser afastada, tendo em vista o entendimento de que a autoridade lançadora, ao teor do que dispõe o art. 142 do CTN, somente propõe a aplicação da multa de ofício. Defende, também, a necessidade de se individualizar a pena (multa punitiva) de acordo com a conduta praticada no caso concreto e de aplicar-lhe os princípios da isonomia e da proporcionalidade. Nesse sentido, afirma que a autoridade administrativa deve levar em conta o histórico da empresa (empresa idônea), que existem argumentos plausíveis para o não recolhimento das contribuições e que a interpretação da legislação, relativamente aos créditos, é legítima, sendo necessária a aplicação da equidade e dos princípios da isonomia e da proporcionalidade para individualizar a multa a ser aplicada.

Adicionalmente, sustenta, com base em acórdãos de tribunais, que a vedação ao confisco se aplica às multas fiscais e que confiscatoriedade da multa deve ser aplicada ao caso concreto, de forma a dosar (proporcionalizar) a multa ao ilícito cometido.

Diante do arrazoado acima, a interessada pede o acolhimento de seus argumentos, de forma a julgar improcedente a acusação fiscal e anular os lançamentos contestados. Adicionalmente, solicita o afastamento ou redução da multa de ofício. E, por fim, pede que seja atribuída à legislação a interpretação que lhe for mais favorável, em obediência

ao art. 112 do CTN, e pugna pela aplicação do princípio da verdade material, colocando-se à disposição para a realização de perícia, diligência ou apresentação de quaisquer outros documentos e subsídios necessários ao esclarecimento dos fatos.

É o relatório.”

A ementa da decisão de primeira instância foi publicada com o seguinte conteúdo e resultado de julgamento:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2014 a 31/12/2014

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

A autoridade administrativa não tem competência para, em sede de julgamento, negar validade às normas vigentes.

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Presentes os pressupostos de exigência, cobra-se multa de ofício na forma prevista na legislação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2014 a 31/12/2014

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. EMPRESA COMERCIAL. NÃO APLICAÇÃO.

Para pessoas jurídicas que pratiquem atividade comercial, custos e despesas não podem ser configurados como insumos, pois tal termo somente é aplicável nas atividades de prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. DESPESAS COM CARTÕES DE CRÉDITO E DÉBITO. IMPOSSIBILIDADE.

No regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins, não existe qualquer previsão legal de direito ao crédito sobre os valores referentes a pagamentos de taxa de administração a operadoras de cartão de crédito/débito.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA. CONDIÇÕES.

Para ter direito ao crédito não cumulativo sobre os dispêndios de frete nas operações de venda esses serviços devem ter sido contratados de pessoa jurídica domiciliada no país, estar vinculados a operação de venda e ter o ônus suportado pelo contribuinte.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. DISPÊNDIOS COM IPTU. IMPOSSIBILIDADE.

Os dispêndios com IPTU dos imóveis alugados não se confundem com os alugueis pagos e não podem, portanto, gerar direito aos créditos da não cumulatividade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2014 a 31/12/2014

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. EMPRESA COMERCIAL. NÃO APLICAÇÃO.

Para pessoas jurídicas que pratiquem atividade comercial, custos e despesas não podem ser configurados como insumos, pois tal termo somente é aplicável nas atividades de prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. DESPESAS COM CARTÕES DE CRÉDITO E DÉBITO. IMPOSSIBILIDADE.

No regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins, não existe qualquer previsão legal de direito ao crédito sobre os valores referentes a pagamentos de taxa de administração a operadoras de cartão de crédito/débito.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA. CONDIÇÕES.

Para ter direito ao crédito não cumulativo sobre os dispêndios de frete nas operações de venda esses serviços devem ter sido contratados de pessoa jurídica domiciliada no país, estar vinculados a operação de venda e ter o ônus suportado pelo contribuinte.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. DISPÊNDIOS COM IPTU. IMPOSSIBILIDADE.

Os dispêndios com IPTU dos imóveis alugados não se confundem com os aluguéis pagos e não podem, portanto, gerar direito aos créditos da não cumulatividade.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.”

Em Recurso o contribuinte reforçou os argumentos apresentados anteriormente e rebateu as razões de decidir do Acórdão recorrido.

Em seguida, os autos foram distribuídos e pautados nos moldes determinados pelo regimento interno deste Conselho.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os precedentes, as provas, os fatos, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

**- Mérito;**

Da análise das demais matérias recorridas no presente processo, verifica-se que o centro da lide envolve a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo e também a consequente análise sobre o conceito jurídico de insumos, dentro desta sistemática.

De forma majoritária, este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a sistemática adotada nos créditos básicos de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, a Instrução Normativa - IN SRF n.º 247/02 e a IN SRF n.º 404/04, antigamente adotadas pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, frequentemente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, em moldes semelhantes aos adotados na legislação do Imposto de Renda - IR.

Essa dicotomia retrata a presente lide administrativa.

Em 22/02/2018, em sede de recurso repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial n.º 1.221.170 – PR e registrou em sua ementa os seguintes entendimentos:

“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 SEQUINTE 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.”

Em seguida, o STJ veiculou matéria sobre o julgamento e mencionou a fixação da Tese 779:

“RECURSO REPETITIVO

10/05/2018 06:51

Primeira Seção define conceito de insumo para creditamento de PIS e Cofins

Em julgamento de recurso especial sob o rito dos repetitivos, relatado pelo ministro Napoleão Nunes Maia Filho, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) definiu que, para fins de creditamento de PIS e Cofins, deve ser considerado insumo tudo aquilo que seja imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica.

A decisão declarou a ilegalidade das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal, por considerar que os limites interpretativos previstos nos dois dispositivos restringiram indevidamente o conceito de insumo.

Segundo o acórdão, “a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória”. Dessa forma, caberá às instâncias de origem avaliar se o produto ou o serviço constitui elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço.

**Teses**

O julgamento do tema, cadastrado sob o número **779** no sistema dos repetitivos, fixou as seguintes teses:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis **10.637/2002** e **10.833/2003**.”

“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.”

**Recursos repetitivos** O Código de Processo Civil de 2015 regula nos artigos 1.036 a 1.041 o julgamento por amostragem, mediante a seleção de recursos especiais que tenham controvérsias idênticas. Conforme previsto nos artigos 121-A do Regimento Interno do STJ e **927** do CPC, a definição da tese pelo STJ vai servir de orientação às instâncias ordinárias da Justiça, inclusive aos juizados especiais, para a solução de casos fundados na mesma questão jurídica.

A tese estabelecida em repetitivo também terá importante reflexo na admissibilidade de recursos para o STJ e em outras situações processuais, como a tutela da evidência (**artigo 311, II, do CPC**) e a improcedência liminar do pedido (**artigo 332 do CPC**).

Na **página** de repetitivos do STJ, é possível acessar todos os temas afetados, bem como saber a abrangência das decisões de sobrestamento e as teses jurídicas firmadas nos julgamentos, entre outras informações.”

Percebe-se que o STJ confirmou o conceito jurídico intermediário de insumo, conceito este que teve origem nos diversos julgados/precedentes deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Por força do Art. 62 do Regimento Interno – RICARF, os entendimentos e teses fixadas no julgamento do REsp n.º 1.221.170 – PR, devem ser obrigatoriamente aplicados nos julgamentos administrativos fiscais.

É importante destacar que o referido julgamento reconheceu a ilegalidade da Instrução Normativa - IN SRF n.º 247/02 e da IN SRF n.º 404/04, de modo que, passou a ser ilegal exigir que exista o desgaste dos insumos no processo produtivo na avaliação da possibilidade de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos

É condição sem a qual não haverá solução de qualidade à presente lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento da matéria, a exata definição de quais bens e serviços adquiridos serviram como base para o aproveitamento do crédito pleiteado, assim como a identificação de qual momento e fase do processo produtivo e etapa da atividade econômica da empresa eles estão vinculados.

Analisar a matéria sem considerar a atividade econômica do contribuinte pode equivaler à aplicação da ilegal exigência constante nas mencionadas instruções normativas e pode configurar a não observância dos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ. O espaço hermenêutico, diante do voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa ao mencionar expressamente a atividade econômica do contribuinte, é limitado. Cadastrado sob o n.º 779 no sistema dos julgamentos repetitivos, o voto vencedor fixou as seguintes teses:

**“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”**

**“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.”**

Ou seja, para fins jurídicos de aproveitamento de crédito e interpretação do conceito de insumos, somente o voto vencedor que fixou as teses é o voto que pode ser levado em consideração na leitura do Acórdão do REsp 1.221.170 / STJ.

Na obra que escrevi em 2021, “Aproveitamento de Crédito de Pis e Cofins Não-cumulativos Sobre os Dispendios Realizados nas Aquisições de “Insumos Pandêmicos”, tratei das correntes hermenêuticas relacionadas à mencionada decisão do STJ:

“As jurisprudências de ambos os poderes ganharam corpo, até que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso repetitivo (nos termos dos Art. 1.036 e seguintes do CPC), no julgamento do REsp 1.221.170/PR, também adotou um conceito médio de insumo e delimitou as seguintes teses, resumidas nos trechos selecionados e transcritos a seguir:

“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 SEQUINTE 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. 3.º, II, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 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 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.”**

Para entender os demais conceitos que foram adicionados por este julgamento do STJ ao histórico desta matéria, como o conceito de essencialidade e relevância, é vital que o voto da ministra Regina Helena Costa, o voto vencedor, seja lido e analisado com detalhes. Segue um dos trechos do voto da ministra que merece destaque para o melhor entendimento da questão:

“(…)**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 acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.(…)” (negrito pelo autor do presente artigo)

O julgamento do REsp 1.221.170/PR, por possuir um conceito médio de insumo, ao fim, nada mais fez do que confirmar o entendimento majoritário que foi criado e sedimentado, de forma pioneira, no âmbito do CARF.

Apesar de existir uma minoritária dúvida a respeito, a interpretação do julgamento em comparação com a jurisprudência do CARF e em comparação com alguns dos precedentes do Poder Judiciário, assim como em consideração ao que foi disposto na legislação e em suas exposições de motivos, é possível concluir que o STJ confirmou a tese intermediária dos insumos, em moldes muito semelhantes aos moldes criados pela jurisprudência do CARF.

Não existem diferenças vitais que comprometam o entendimento adotado pelo CARF ou pelo Poder Judiciário a respeito da posição intermediária.

**O que realmente mudou com o julgamento foi a obrigatoriedade de aplicar o conceito intermediário de insumo, de forma que aquela linha minoritária de conselheiros do CARF e juízes do Poder Judiciário que ainda defendiam a tese**

**mais restrita ou a tese mais ampla do insumo passaram a curvar seus entendimentos para atender e respeitar o conceito intermediário.**

O julgamento em sede de recurso repetitivo possui o objetivo de concretizar os princípios da celeridade na tramitação de processos, da isonomia de tratamento às partes processuais e da segurança jurídica e vincula o Poder Judiciário, assim como possui aplicação obrigatória no conselho, conforme Art. 62 de seu Regimento Interno, que determina o seguinte:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

b) Decisão definitiva 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 n.º 5.869, de 1973, ou dos Arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)”

Ainda que a mencionada decisão não tenha transitado em julgado e que o STF ainda não tenha apreciado a questão, é prático lembrar que o Poder Público tem o dever e a permissão para aplicar o entendimento consubstanciado no julgamento do REsp1.221.170/PR.”

Ancorada nas Leis 10.833/03 e 10.637/02, a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo vai além do conceito jurídico de insumos, razão pela qual este voto irá abordar os grupos de glosas de forma separada e específica, com base na legislação e nos precedentes administrativos fiscais e judiciais mencionados.

E, conforme interpretação sistêmica do que foi disposto no artigos 16, §6.º e 29 do Decreto 70.235/72, Art. 2.º, caput, inciso XII e Art. 38 e 64 da Lei 9.784/99, Art. 112, 113, 142 e 149 do CTN, a verdade material deve ser buscada no processo administrativo fiscal, premissa que irá nortear as análises dos créditos.

#### **- Fretes dos Centros de Distribuição às Lojas;**

Conforme previsão expressa do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, é permitido o desconto de crédito em relação a frete na operação de vendas, desde que suportado pelo vendedor.

O contribuinte em questão opera nos mercados atacadistas e varejistas e tais dispêndios são inerentes às operações de venda.

O desconto de crédito em relação a fretes entre o Centro de Distribuição (CD) e as lojas deve ser permitido, desde que atendidos os requisitos da lei, dentre os quais, (i) ter sido o dispêndio suportado pelo vendedor, (ii) ter sido realizado por pessoa jurídica domiciliada no País e (iii) terem sido tributadas as referidas operações pelas contribuições PIS/Cofins.

No que se refere à apropriação extemporânea de créditos, esta turma ordinária já tem jurisprudência favorável, conforme se pode constatar, exemplificativamente, do acórdão nº 3201-006.671, de relatoria do ilustre Ex-Presidente deste colegiado, Charles Mayer de Castro Souza:

**“CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.**

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade de prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre. As Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de Ajustes Positivos de Créditos e de Ajustes Negativos de Créditos, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração. Também a EFDNIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (Cofins).”

O crédito extemporâneo deve ser admitido, desde que devidamente comprovada a sua não utilização em períodos anteriores e desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, observados os demais requisitos da lei.

Diante do exposto, a extemporaneidade dos créditos deve ser superada e o crédito sobre os dispêndios com os fretes dos centros de distribuição às lojas deve ser permitido.

**- Dispêndios Administrativos, Comerciais, Taxas e Imposto;**

Dispêndios com comissões de cartões de crédito e cupons são dispêndios administrativos gerais, que qualquer empresa incorre em suas atividades. Não há previsão legal para reconhecer tais dispêndios como se insumos fossem, para fins de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativo, pois não estão ligados, de forma específica, à atividade principal da empresa sob à luz dos critérios de “subtração”, essencialidade e relevância determinados no julgamento do Resp 1.221.170 STJ.

Os dispêndios realizados nas atividades administrativas e comerciais são comuns à toda e qualquer atividade econômica e, portanto, não possuem nenhuma singularidade com a atividade econômica da empresa.

Conforme exposto no livro “Aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos sobre os dispêndios realizados nas aquisições de insumos pandêmicos<sup>1</sup>”, ainda que o presente caso não trate de aquisições de “insumos pandêmicos”, ficou evidente que os dispêndios administrativos e comerciais não devem gerar o crédito de Pis e Cofins não-cumulativos:

“Tais dispêndios são comuns a toda e qualquer empresa e não são considerados insumos, justamente por não possuírem relação com a singularidade da atividade econômica da empresa.

Esta diferenciação, sobre o que é realmente um insumo que possui relação com a singularidade da atividade econômica da empresa e o que é um dispêndio relacionado às atividades administrativas possui muitos precedentes no CARF e, de certa forma, é uma razão que é utilizada até hoje para separar os insumos que realmente possam ser

---

<sup>1</sup> Lima, Pedro Rinaldi de Oliveira. BB Editora. 2021. 1.ª Edição. "Aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos sobre os dispêndios realizados nas aquisições de insumos pandêmicos".

enquadrados no conceito médio, daqueles dispêndios administrativos que são comuns a toda e qualquer empresa.

Para exemplificar, podemos citar o mesmo Acórdão n.º 9303008.257 da CSRF da 3.ª Turma do CARF, nos seguintes trechos selecionados e reproduzidos a seguir:

“PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS DE SEGUROS, VIGILÂNCIA E TELEFONIA. IMPOSSIBILIDADE.

No que tange a manutenção de créditos referente as despesas com serviços de seguros, vigilância e telefonia, não estão relacionados de forma direta à atividade de prestação de serviços da Contribuinte, e não se incluem no conceito de insumos para direito ao desconto de créditos do PIS e da COFINS.”

Nas Turmas ordinárias podemos citar o Acórdão n.º 3201-004.298, relatado pelo nobre colega e ex-conselheiro, Marcelo Giovani Vieira, que, ao votar por negar o aproveitamento de crédito sobre os dispêndios com “*call center*”, fez os seguintes apontamentos:

“Exemplificativamente, **nenhum gasto com marketing, contabilidade, sistemas, pesquisa de viabilidade, qualificação, gastos ativáveis, nenhum desses é permitido para empresas comerciais, e portanto, não o será também para empresas industriais e de serviços**, no que se refere ao inciso II do Art. 3.º da Lei, isto é, sob o conceito de insumos. Por outro lado, despesas com manutenção de equipamentos de produção, despesas ambientais e semelhantes, que são necessários, em ambiente de produção ou prestação de serviços, para o alcance do produto acabado em estoque, ou para conclusão do serviço, geram direito a crédito.”

O conceito de essencialidade e relevância é um conceito complexo que pode ser aplicado por meio de um entendimento macro da decisão do STJ e dos precedentes do CARF. A decisão do STJ explica, por exemplo, que o dispêndio acidental não é o dispêndio essencial. Parece óbvio e realmente possui uma lógica simples, mas dada a complexidade da questão como um todo, o tema ganha relevância, na medida em que é preciso entender as nuances do aproveitamento de crédito das contribuições dentro desse conceito médio.

Por dispêndio acidental, entende-se que é um dispêndio que não possui relação com a singularidade da atividade da empresa, pois é um dispêndio não essencial e oblíquo à atividade econômica da empresa.

Os dispêndios administrativos que são comuns a toda e qualquer empresa, para exemplificar, em geral são aqueles dispêndios com publicidade, telefonia, internet, mão de obra, limpeza do escritório, despesas comerciais, comissões de vendas e taxas municipais.

As empresas que apuram o IRPJ no lucro real, em sua maioria, são empresas de tamanho médio ou grande (conforme parâmetros das juntas comerciais, Sebrae e Receita Federal) e irão, muito provavelmente, possuir um ou mais escritórios, locais que abrigam os funcionários que colaboram para a administração e gestão geral da empresa.”

Em recurso o contribuinte se limitou a reforçar a manifestação de inconformidade e não juntou aos autos elementos que pudessem comprovar a singularidade, a relevância e a essencialidade da utilização de tais dispêndios nas atividades da empresa.

No entanto, somente com relação à 1 (um) dos dispêndios tratados no presente capítulo, é necessário reconhecer que, no caso em concreto, o contribuinte não aproveitou crédito sobre o IPTU de forma direta. O crédito foi aproveitado sobre o valor do IPTU que foi cobrado juntamente com as despesas de aluguel, definidas em contrato.

Conforme disposto no inciso IV, do Art. 3.º da Lei 10.833/03, o aproveitamento de crédito sobre as despesas de aluguel é permitido pela legislação:

“Art. 3.º Do valor apurado na forma do art. 2.º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a

(...)

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

Dentro das despesas com aluguel, de acordo com o respectivo contrato, o valor do IPTU é normalmente incluído no valor total do aluguel. A fiscalização, por sua vez, sem analisar o contrato de aluguel e sem fundamento legal, retirou o valor do IPTU do valor total do crédito aproveitado sobre os dispêndios com o aluguel e diminuiu a base sobre a qual o crédito foi calculado.

Logo, deve ser dado provimento parcial ao presente tópico para que seja permitido o aproveitamento do crédito sobre o aluguel, com o valor do IPTU incluso, se cobrado juntamente com as despesas de aluguel definidas em contrato.

#### **- Multa;**

Com relação à aplicabilidade da multa, é relevante registrar que este Conselho não tem competência para afastar a aplicação de Lei, sendo que a multa tem previsão legal.

A análise da ilegalidade da aplicação de multa inevitavelmente leva à análise da inconstitucionalidade do dispositivo legal, matéria que não deve ser tratada neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme sedimentado na Súmula CARF n.º 2:

“Súmula CARF n.º 2 Aprovada pelo Pleno em 2006 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão n.º 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão n.º 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão n.º 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão n.º 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão n.º 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão n.º 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão n.º 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão n.º 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão n.º 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão n.º 204-00115, de 17/05/2005”

Portanto, não há como afastar a aplicação da multa.

#### **- Conclusão;**

Diante do exposto, vota-se para que seja DADO PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para:

- admitir o desconto de crédito em relação a fretes entre o Centro de Distribuição (CD) e as lojas, mas desde que atendidos os requisitos da lei, dentre os quais, ter sido o dispêndio suportado pelo vendedor, ter sido realizado por pessoa jurídica domiciliada no País e terem sido tributadas as referidas operações pelas contribuições PIS/Cofins;

- acatar o direito de desconto de crédito em relação ao IPTU cobrado juntamente com as despesas de aluguel definidas em contrato.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima