



WILLIAM FREIRE  
ADVOGADOS ASSOCIADOS

SÃO PAULO

BELO HORIZONTE

BRASÍLIA



**Assunto:** Instrução Normativa nº 2.121/2022 – Consolidação de normas de PIS/Cofins

## 1. Introdução

Em 20 de dezembro de 2022 foi publicada a Instrução Normativa nº 2.121 (“IN”). Além de consolidar as normas sobre apuração, cobrança, fiscalização e arrecadação do PIS e da Cofins, a IN pretendeu acomodar e codificar evoluções normativas e interpretativas, notadamente decorrentes das decisões proferidas pelo STJ no REsp nº 1.221.170 (caso “Anhambí”) e pelo STF no RE n.º 574.706 (Tema 69 da Repercussão Geral).

Na sequência, serão apresentados os aspectos mais relevantes da IN.

## 2. Comentários sobre a Instrução Normativa n.º 2.121/2022

### 2.1. Inclusão do ICMS na base de créditos

A RFB pacificou o entendimento pela possibilidade de inclusão do ICMS na base de créditos de PIS/Cofins, ainda que esse valor não tenha composto a base de débitos do fornecedor:

*“Art. 171. No cálculo do crédito de que trata esta Seção, poderão ser incluídos:  
[...]*

*II - o ICMS incidente na venda pelo fornecedor, ressalvado aquele referido no inciso I do art. 170 (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 54; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 55; e Parecer SEI nº 14.483/2021/ME, de 28 de setembro de 2021, item 60, alínea “c”).”*

Trata-se de importante disposição porque, logo após o julgamento dos Embargos de Declaração no RE n.º 574.706, a Receita Federal se manifestou, *em caso concreto e sem efeito vinculante para os auditores fiscais*, no sentido de vedar a apropriação de créditos de PIS/Cofins sobre o ICMS excluído da base de débitos pelo fornecedor (Parecer n.º 10/2021).



Ainda que a PGFN tenha rechaçado expressamente a vedação ao crédito manifestada pela RFB por meio do Parecer n.º 14.483/2021, havia alguma dúvida se a RFB se curvaria à posição da PGFN.

Com a IN, há agora plena segurança quanto ao fato de que o ICMS incidente sobre o bem ou serviço integra a base de créditos de PIS/Cofins.

## 2.2. Confirmação da exclusão do ICMS-ST da base de créditos

O art. 170, inciso I, da IN expressamente exclui o valor do ICMS-ST da base de créditos do PIS/Cofins:

*“Art. 170. As parcelas do valor de aquisição dos itens não sujeitas ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **não geram direito a crédito**, tais como (Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3.º, § 2.º, inciso II, com redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004, art. 37; e Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3.º, § 2.º, inciso II, com redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004, art. 21; e Acórdão em Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n.º 574.706):*

***I - o ICMS a que se refere o inciso II do § 3º do art. 25;***

*Art. 25 [...]*

*§ 3º Para efeito do disposto no caput não integram a base de cálculo das contribuições os valores referentes (Lei n.º 10.637, de 2002, art. 1.º, § 3.º, inciso I; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 1.º, § 3.º, inciso I; e Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 12, com redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014, art. 2.º):*

*[...]*

*II - ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), **quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.**”*

Trata-se da posição histórica da RFB, conforme se depreende da Solução de Consulta Cosit n.º 106/2014: “*Sobre a parcela do ICMS-ST, não poderá a pessoa jurídica descontar créditos de Cofins.*”

Discordamos da vedação ao crédito sobre o ICMS-ST. O entendimento mais adequado foi refletido no já citado Parecer da PGFN n.º 14.483/2021. Naquele documento, a Procuradoria havia esclarecido que a mera ausência de tributação do valor do ICMS operação própria pelas Contribuições, conforme determinado pelo STF, não autorizaria, de forma automática, a vedação ao crédito sobre a parcela do ICMS que compôs o custo de aquisição de



bens e serviços. Pelas mesmas razões, deve-se reconhecer o crédito sobre o ICMS-ST, ainda que não tenha composto a base de débitos.

A Primeira Turma do STJ tem adotado entendimento favorável aos contribuintes, reconhecendo que a base de créditos é o custo de aquisição, no que se inclui o ICMS-ST:

***“[...] CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS-ST. POSSIBILIDADE. [...]”***

***II - Na Primeira Turma, prevalece o entendimento segundo o qual o ICMS-ST constitui parte integrante do custo de aquisição da mercadoria e, por conseguinte, deve ser admitido na composição do montante de créditos a ser deduzido para apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS, no regime não-cumulativo, à luz dos arts. 3º, I, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, independentemente da incidência das apontadas contribuições sobre o tributo estadual recolhido pelo substituto na etapa anterior. [...]”*** (AgInt no REsp n. 1.959.723/RS, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 13/9/2022, DJe de 14/10/2022)

Recomendamos a avaliação de Mandado de Segurança Preventivo, para que seja afastada em concreto a vedação ao crédito sobre ICMS-ST positivada no art. 170, inciso I, da Instrução Normativa n.º 2.121/2022.

### **2.3. Delimitação do conceito de insumos**

Em clara referência à decisão do STJ no julgamento do REsp n.º 1.221.170 (caso “Anhambí”), o caput do art. 176 da IN afirma que “consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes *para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços*”.

Há aqui uma restrição importante, que reproduz o que já havia sido afirmado no Parecer Normativo Cosit n.º 05/2018: a ideia equivocada de que os critérios da relevância e da essencialidade deveriam ser aferidos em relação ao “*processo de produção ou fabricação de bens*”, e não à atividade da empresa como um todo.

Consta na ementa do acórdão do REsp n.º 1.221.170 (assim como em diversos trechos relevantes para compreensão do julgado) que os critérios da relevância e da essencialidade devem ser analisados considerando “*a imprescindibilidade ou a importância de terminado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*”. Dessa forma, superou-se claramente a decisão proferida



pelo próprio STJ no REsp nº 1.246.317 (caso “Vilma Alimentos”), em 2015, quando o Tribunal referenciou os critérios da essencialidade e da pertinência “*ao processo produtivo*”.

Apesar da clara demarcação no caso Anhambi de que o parâmetro para se aferir o direito aos créditos seria a atividade econômica, o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018 disse o oposto, no sentido de que seria o processo produtivo. Por consequência, passou a vedar, como regra geral, créditos anteriores e posteriores à conclusão do processo produtivo.

A IN segue essa mesma lógica e, como regra geral, reproduz a ilicitude da manifestação anterior da RFB.

Importante ressaltar que essa restrição ao processo produtivo afronta não apenas o precedente do STJ no caso Anhambi, como a recente decisão do STF no RE nº 841.979, cujo julgamento foi afetado pela sistemática da repercussão geral (tema 756, conhecido como caso “Unilever”).

O STF definiu que há um núcleo mínimo da não cumulatividade extraível do § 12 do art. 195 da Constituição, no qual se encontra a premissa de que, em PIS e Cofins, deve-se ter a extensão da base de créditos proporcional à materialidade desses tributos, ou seja, à extensão da base de débitos (receita bruta). Por consequência da definição de que a não cumulatividade das Contribuições está atrelada à receita da pessoa jurídica no exercício da sua atividade, em oposição às materialidades de ICMS e IPI, os Ministros entenderam expressamente que **os gastos que geram créditos são aqueles “imprescindíveis ou importantes” para o exercício de atividade econômica como um todo**, e não apenas relacionados com o processo formativo de produtos (processo produtivo *stricto sensu*)<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> **Ministro Toffoli**

“Cabe ainda destacar, como já o fez Marco Aurélio Greco, que **o processo formativo de um produto ou de uma mercadoria muito se diferencia do processo formativo da receita**, a qual, aliás, por estar vinculada a determinado contribuinte, não se submete, propriamente, a um ciclo econômico. O mesmo se aplica quanto ao faturamento.”

“Nesse contexto, anote-se, por exemplo, que, para a formação de receita ou de faturamento, o contribuinte poderá incorrer **não só em gastos relacionados com aquele processo formativo de produtos**, mas também em outros quanto a bens ou serviços **imprescindíveis ou importantes para o exercício de sua atividade econômica**.”

**Ministro Nunes Marques**

“Sob essa luz, o critério eleito por ambas as leis foi o misto (“físico amplo” ou “quase-financeiro”), **autorizando o aproveitamento de créditos de todas as entradas diretamente relacionadas ao objeto social da empresa** e, mesmo, de algumas **indiretamente conectadas às suas operações**.”



Nos §§ 1º e 2º do art. 176 da IN, a RFB passa a exemplificar esse restrito critério, deixando evidente, em diversos casos, a indevida restrição ora apresentada.

Vejamos criticamente os principais exemplos.

- **Rol do § 1º do art. 176 (autorização expressa de creditamento)**
  - a) **“Bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal.”**

Apesar de a IN vedar, como regra geral, créditos anteriores e posteriores à conclusão do processo produtivo, ressaltou-se aqueles decorrentes de imposição legal posteriores à “finalização do processo de produção”.

Trata-se da reprodução do que já era afirmado no Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, no sentido de que “no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, *ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.*”

- b) **“combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços.”**

A norma extraída do inciso III do art. 176, repete a posição restritiva adotada pela RFB no Parecer Normativo Cosit n.º 05/2018, pelo qual “deve-se reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços”. Permanecendo “válida a vedação à apuração de crédito em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço”.



Entendemos que combustíveis e lubrificantes podem se amoldar ao conceito de insumo (seja por essencialidade ou relevância), mesmo se utilizados em etapas que não estejam diretamente vinculadas ao processo produtivo. Essa análise depende de avaliação de evidências fáticas que demonstrem que tais itens são imprescindíveis à atividade (formação de receita) ou que as singularidades da cadeia produtiva revelem a sua relevância para a atividade do contribuinte. É o caso, por exemplo, de gastos com combustíveis e lubrificantes aplicados em frota de veículos destinada ao transporte de empregados para o local da prestação de serviços (Solução de Consulta Cosit n.º 45/2020 e voto vencido da Conselheira Tatiana Midori Migiyama, no acórdão n.º 9303-012.061 da CSRF).

Ademais, como visto, a limitação ao processo produtivo fere a não cumulatividade do PIS/Cofins, afrontando precedentes do STJ e do STF.

**c) “materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados em qualquer etapa da produção de bens ou da prestação de serviços.”**

Como regra geral, o Fisco apenas admitia o creditamento sobre gastos com serviços de limpeza, nas hipóteses em que a prestação fosse relevante (por singularidade no processo produtivo ou por imposição legal), como é o caso de empresas do setor alimentício, por exemplo. Essa hipótese de creditamento era vedada pelo Fisco para contribuintes em geral, cuja limpeza do ambiente de trabalho ou das instalações produtivas não alterasse significativamente as circunstâncias e a conclusão adequada da atividade.

Ao editar o inciso XI do art. 176, **sem estabelecer restrições à possibilidade de creditamento sobre os serviços de limpeza**, pode-se concluir que o Fisco reconheceu a possibilidade de apropriação de créditos sobre gastos desta natureza realizados por quaisquer contribuintes, desde que a prestação seja realizada em ativos utilizados em qualquer etapa da produção ou da prestação de serviços.

É recomendado que as empresas revejam os critérios de creditamento adotado para, caso ainda não o façam, passem a reconhecer créditos sobre serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos, resguardada a possibilidade de reconhecimento extemporâneo.



Novamente, a limitação ao processo produtivo fere a não cumulatividade do PIS/Cofins, afrontando precedentes do STJ e do STF.

**d) “frete e seguro no território nacional:**

- 1. quando da aquisição de bens para serem utilizados como insumos;**
- 2. quando da importação de bens para serem utilizados como insumos;**
- 3. quando da importação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção;**
- 4. relacionado à aquisição de bens considerados insumos que foram vendidos ao seu adquirente com suspensão, alíquota 0% (zero por cento) ou não incidência”.**

Verifica-se que a IN apenas admite crédito de PIS/Cofins como insumo o “*frete e seguro no território nacional*”. Aqui há ponto controverso. Conforme Soluções de Consulta Cosit nº 99093 e 99096 de 2017, os dispêndios da pessoa jurídica importadora com frete da mercadoria importada desde o estrangeiro até o porto ou aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado (**transporte internacional**) estão incluídos no valor aduaneiro da mercadoria e, conseqüentemente, podem compor a base de créditos de que tratam os incisos I e II do *caput* do art. 15 da Lei nº 10.865/2004.

Contudo, a Solução de Consulta Cosit nº 350/2017 afirma que o frete da mercadoria importada “*desde o local alfandegado até o local de entrega da mercadoria no território nacional* (**transporte nacional**) não está incluído no valor aduaneiro da mercadoria, conforme inciso II do art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 327, de 2003, e, conseqüentemente, **não pode compor a base de cálculo dos créditos**”.

Ou seja, tratando-se de bem importado, a RFB entende que o frete e seguro “*desde o local alfandegado até o local de entrega da mercadoria no território nacional*” não estaria disciplinado nos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e sim nos arts. 15 e 17 da Lei



nº 10.865/2004. Como os valores relativos ao frete não estariam compreendidos na base de cálculo do PIS e Cofins Importação (art. 15, § 3º da referida lei), não haveria direito ao crédito.

Trata-se de entendimento equivocado, porque os gastos relativos ao frete e seguro do porto até o estabelecimento do contribuinte configuram dispêndios em operação **nacional**. A CSRF já acolheu essa posição, afirmando que “*os custos de produção da Contribuinte, referente aos dispêndios de produtos descarregados no porto e transportado até a fábrica por tubovia, são essenciais ao seu processo produtivo, logo, deve ser mantido o direito a manutenção dos créditos, nos termos Inciso II, do artigo 3º, das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.*” (CSRF. Acórdão 9303-005.941. Data de Publicação: 02/02/2018).

O fato de a IN autorizar expressamente, como insumo, crédito sobre frete e seguro no território nacional “quando da importação de bens para serem utilizados como insumos” e “quando da importação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção”, **sugere uma abrangência elevada, que pode caracterizar a superação do entendimento apresentado nas Soluções de Consulta Cosit de 2017** referidas anteriormente.

Sobre o último ponto, relativo ao crédito sobre frete e seguro pela “*aquisição de bens considerados insumos que foram vendidos ao seu adquirente com suspensão, alíquota 0% (zero por cento) ou não incidência*”, há importante novidade. Historicamente, a RFB vinculava a possibilidade de creditamento à regra aplicável ao bem transportado. Isso porque vinculava tais dispêndios ao custo de aquisição do insumo e não compreendia a prestação do serviço de transporte como uma operação autônoma.

A partir de tal compreensão, a Receita Federal adotou o entendimento de que, se o bem transportado fosse passível de apropriação de crédito, o frete e seguro também ensejariam o creditamento, caso contrário, não haveria essa possibilidade. É o que se observa da Solução de Consulta Cosit n.º 99.001/2017:

**“INSUMOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIA PRIMA. IMPOSSIBILIDADE.** Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pelo adquirente na aquisição de matéria-prima. **Tais dispêndios, em regra, devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens e a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação**



*aos bens adquiridos, e não em relação ao serviço de transporte isoladamente considerado” – (grifamos).*

A partir dessa premissa, sob a ótica da Receita Federal, fretes e seguros incorridos na aquisição de bens desonerados (com suspensão, alíquota 0% ou não incidência do PIS/Cofins) não permitiriam o creditamento.

A jurisprudência do CARF é vacilante, por vezes adotando a compreensão de que deve ser aplicável ao frete a mesma regra cabível ao insumo transportado (vide acórdãos n.º 9303-009.754 e 3302-012.04) e, em outras oportunidades, entendendo que o serviço tomado é desvinculado do bem transportado (vide acórdãos n.º 9303-012.659 e 9303-011.964).

Diante da controvérsia narrada, a IN consagra como regra geral a possibilidade de apropriação de créditos sobre o transporte e seguro para a aquisição de insumos e bens do ativo imobilizado, ainda que *“vendidos ao seu adquirente com suspensão, alíquota 0% (zero por cento) ou não incidência”*.

Na medida em que se tratava de tema controvertido, é recomendada a revisão dos critérios adotados para fins de mensuração do crédito em períodos anteriores, com o objetivo de identificar eventuais oportunidades que não tenham sido aproveitadas. Igualmente, recomenda-se a adequação de critérios internos para fins de aproveitamento prospectivo desses créditos.

**e) “parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte pago para a mão de obra empregada no processo de produção ou de prestação de serviços, e dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.”**

Historicamente, a Receita Federal apenas admitia a apropriação de créditos com transporte de funcionários se (i) incorridos por empresa que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção; e (ii) quando o fornecimento do transporte fosse concedido aos funcionários por meio da disponibilização de vale-transporte, não sendo admitido o crédito sobre outras modalidades.



Essa interpretação restritiva começou a ser flexibilizada por meio da Solução de Consulta Cosit n.º 45/2020. Na Consulta, formulada por associação civil representante de pessoas jurídicas que exploram as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, foi questionada a possibilidade de apropriação de créditos de PIS/Cofins sobre despesas incorridas com transporte de empregados para o local da prestação de serviços, ainda que esses gastos não fossem efetivados diretamente por meio do fornecimento de vale-transporte.

Por meio do expediente, a RFB concluiu que, para a pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, sob a rubrica do inciso X, art. 3º das Leis n.º 10.833/2003 e 10.637/2002, apenas é admitido o crédito sobre o fornecimento de vale-transporte. Ainda, à luz do conceito de essencialidade e relevância, trazidos pelo STJ, o Fisco reconheceu que essas pessoas jurídicas também poderiam descontar créditos sobre *“os gastos com contratação de pessoa jurídica para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços”*.

**Contudo, o Fisco não admitiu a apropriação de créditos sobre os gastos incorridos pela pessoa jurídica quando ela, por meios próprios, sem a contratação de terceiros, fornecer o transporte aos funcionários.**

Após a edição da Solução de Consulta Cosit n.º 45/2020, foram editadas as Soluções de Consulta n.º 7.081/2020, 7.255/2021 e 6.026/2021, favoráveis aos contribuintes, mas sem caráter vinculante, por terem sido editados pela Disit da 7ª Região Fiscal, que compreende os Estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo. Nessas Consultas, as autoridades fiscais reconheceram ser possível a apropriação de créditos sobre gastos com fornecimento de vale-transporte, **mesmo para contribuintes que exerçam outras atividades que não a prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.**

Os incisos XX e XXI da Instrução Normativa n.º 2.121/2022 pacificam o entendimento do Fisco no sentido de (i) permitir a apropriação de créditos sobre a parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte pago para a mão de obra empregada no processo de produção, **independentemente da atividade do contribuinte**; e (ii) reconhecer a



possibilidade de creditamento sobre os dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção.

Manteve-se, contudo, a ilegal restrição para a apropriação de créditos na hipótese em que o próprio empregador fornece tal utilidade por meios e recursos próprios. Entendemos que não há qualquer motivo legítimo para se diferenciar essa situação daquelas em que os créditos foram admitidos pela IN. Recomendamos, portanto, avaliar a discussão do tema perante os tribunais administrativos e judiciais.

**f) “de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica.”**

Novamente, a Receita Federal ratifica entendimento restritivo adotado no Parecer Normativo n.º 05/2018, no sentido de apenas reconhecer como insumo o frete entre estabelecimentos quando o bem transportado for insumo ou produto em elaboração (custo de produção).

A norma expressamente exclui do conceito de insumo o transporte entre estabelecimentos de produto acabado (após o processo produtivo). A não caracterização como insumo do frete interno e do frete entre estabelecimentos de produtos acabados é ratificada pelo inciso V, § 2º do art. 176, que expressamente diz não ser insumo: “*serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica.*”

Em que pese o entendimento reiterado da Receita Federal, o transporte de produtos acabados pode ser tratado como insumo, desde que as circunstâncias fáticas da atividade realizada demonstrem que tal prestação é essencial ou relevante para a consecução do objeto do contribuinte.

Vale ressaltar que, em recente decisão, a CSRF afirmou que “com uma interpretação sistemática da legislação, em particular da não-cumulatividade, entende-se que **as despesas com frete de produtos acabados entre os estabelecimentos do Contribuinte estão contempladas no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003.** Portanto, tendo em vista que **o custo relacionado ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa faz parte do processo produtivo, dando possibilidade de creditamento,** conforme a legislação



acima apontada, vota-se no sentido de negar provimento ao Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional.” (Acórdão nº 9303-013.299, julgado em 16/08/2022).

Ainda, como já apontado neste documento, qualquer dispositivo que restrinja o conceito de insumo ao processo produtivo fere a não cumulatividade do PIS/Cofins e afronta os precedentes do STJ e do STF.

- **Rol do § 2º do art. 176 (vedação expressa de creditamento)**

- a) **“embalagens utilizadas no transporte de produto acabado.”**

Esse dispositivo evidencia novamente a restrição ilegal e inconstitucional já apontada, no sentido de que o conceito de insumo se vincula à produção (processo produtivo *stricto sensu*), glosando créditos vinculados à fase posterior.

Embora a jurisprudência do CARF seja vacilante, há acórdãos favoráveis ao creditamento, desde que demonstrada a relevância da utilização de embalagem para o objeto social da Empresa. São exemplos de decisões favoráveis os acórdãos nº 9303-013.254, 9303-011.500 e 9303-010.025, todos da CSRF.

É recomendado, portanto, que sejam avaliadas as circunstâncias fáticas que ensejam a aquisição de embalagens para acondicionamento e transporte de produto acabado. Sendo itens essenciais ou relevantes para a atividade, em razão da proteção da integridade do bem comercializado, recomenda-se avaliar a apropriação de créditos ou a adoção de medida judicial preventiva.

- b) **“bens e serviços utilizados na pesquisa e prospecção de minas, jazidas e poços de recursos minerais e energéticos que não cheguem a produzir bens destinados à venda ou insumos para a produção de tais bens.”**

Aqui houve relevante novidade. A Instrução Normativa nº 1.911/2019, revogada pela Instrução Normativa nº 2.121/2022, dispunha categoricamente que *“Não são considerados insumos, entre outros, bens e serviços utilizados na pesquisa e prospecção de minas, jazidas e poços de recursos minerais e energéticos.”* (art. 172, § 2º, inciso III).



Essa regra prevista na IN anterior afrontava flagrantemente a orientação que foi dada pela própria RFB no Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, no qual afirmou-se que “não são considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições os dispêndios da pessoa jurídica com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços, etc., de recursos minerais ou energéticos **que não chegam efetivamente a produzir bens destinados à venda ou insumos para a produção de tais bens.**”

Ou seja, no Parecer Normativo era admitido o crédito em relação à pesquisa e prospecção de minas, jazidas e poços de recursos minerais e energéticos que cheguem a produzir bens destinados à venda ou insumos para a produção de tais bens. Por outro lado, a IN de 2019 simplesmente vedava o crédito, em qualquer hipótese, sendo mais restritiva do que o Parecer.

A nova IN, de 2022, recupera, portanto, a orientação do Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, validando créditos quando a pesquisa e prospecção resulte em esforço bem-sucedido, que é o critério geral adotado para intangíveis (como concessões públicas para aproveitamento de recursos naturais), conforme o art. 176, § 1º, inciso V da IN de 2022.

Deve-se pontuar, por outro lado, que apesar de a IN de 2022 ser mais favorável nesse ponto do que a de 2019, há indevida restrição aos créditos pelo conceito de esforço bem-sucedido. Isso porque a distinção feita entre projetos bem ou mal sucedidos despreza a essência das atividades de exploração econômica de recursos naturais não renováveis, que consiste na busca por depósitos economicamente viáveis.

Nessa busca, a premissa é que haverá mais insucessos do que sucessos, de tal forma que uma única concessão bem-sucedida é, em si mesma, resultado necessário da busca fracassada em inúmeras outras. Dito de outro modo, o desenvolvimento de atividade bem-sucedida, nesses setores, é resultado de insucessos anteriores, cujos gastos a eles alocados são igualmente necessários à geração de receitas da atividade.

Nessa perspectiva, o CARF tem decidido favoravelmente aos contribuintes há muitos anos, afirmando: “Não há dúvida de que tratam de serviços decisivos às atividades de pesquisa, prospecção, sondagem e serviços de geologia, e essa afirmação decorre do próprio



negócio da Vale, que é exploração de minério de ferro. Não é difícil concluir que os dispêndios invalidariam todos os esforços de se produzir minério, sem conhecer a capacidade da mina, qualidade, estabilidade do terreno a ser explorado. Além do que, esses mesmos serviços continuam sendo necessários ao longo da vida útil da mina. De modo que, tenho que esses custos autorizam a empresa recorrente a tomar crédito sobre os serviços de pesquisa, prospecção, sondagem e serviços de geologia.” (Acórdão 3403-003.492, julgado em 27/01/2015).

Mais recentemente, a CSRF validou tais créditos: “De forma geral, soa lógico interpretar que na atividade da empresa (basicamente mineração) podem realmente, dentro do conceito aqui trabalhado de insumos, serem entendidos como tal os estudos prévios de solo / geologia, e as pesquisas e trabalhos de prospecção e sondagem. [...] acolhe-se aqui a argumentação da recorrente tão somente em relação a serviços de geologia, serviços de prospecção e sondagens, e estudos e pesquisas detalhados (estes com identificação que permita vinculá-los à atividade produtiva da empresa), ainda que efetuados em etapa prévia à que o fisco considerou como ‘fase produtiva’.” (9303-010.004, julgado em 22/01/2020).

Portanto, a IN nesse aspecto evolui em relação à norma de 2019, mas permanece mais restritiva do que a jurisprudência do CARF.

**c) “dispêndios com auditoria e certificação por entidades especializadas.”**

Quanto a essa restrição, é preciso ressaltar as hipóteses em que a auditoria e certificação decorram de imposição legal. É dizer, nos casos em que for impositiva a detenção de certificações ou a realização de auditorias, a prestação contratada deve ser reconhecida como insumo, como admitido pela própria IN.

Também deve ser reconhecido como insumo a contratação de certificações e auditorias quando tais contratações forem relevantes para que a empresa atinja seu mercado consumidor. Essa é a hipótese, por exemplo, em que certificações sejam exigidas pelos adquirentes dos produtos e serviços, contratualmente ou por prática de mercado. Nesse cenário, a prestação deve ser reconhecida como insumo por relevância.



A despeito da redação literal do dispositivo em comento, recomenda-se a análise casuística dos fatos que levam à contratação de certificações e auditorias e, sempre que identificada a essencialidade ou relevância para a atividade, que seja (i) apropriado o crédito ou (ii) adotada medida judicial preventiva.

**d) “bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais.”**

O dispositivo reforça o entendimento adotado no Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, no qual a RFB apontou que *“para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda”*.

Tal interpretação, positivada na forma do art. 176, § 2º, XI, da Instrução Normativa n.º 2.121/2022, fere a não cumulatividade do PIS/Cofins e o princípio da isonomia.

No julgamento do RE nº 841.979 (tema 756 - caso “Unilever”), abordado anteriormente, o STF afirmou que a avaliação do direito constitucional aos créditos de PIS e Cofins deve se pautar também no **princípio da isonomia**. Entendemos que isso implica a análise concreta entre setores econômicos distintos, por não ser possível diferenciar contribuintes em razão de ofício ou função (art. 150, inciso II, da Constituição).

Ou seja, se o setor comercial demonstrar que a RFB lhe outorga volume de créditos proporcionalmente inferior a setores produtivos de bens e serviços, resta configurada a violação à isonomia.

Ademais, como já esclarecido neste documento, a não cumulatividade de PIS/Cofins e o balizamento do conceito de insumo devem ter como paradigma a atividade econômica do contribuinte e não o processo produtivo. Dessa lógica decorre a conclusão de que mesmo em atividades comerciais é possível aplicar o conceito de insumo, validando créditos sobre itens necessários ou relevantes para a formação da receita da atividade comercial.

Recentemente o CARF acenou para a possibilidade de serem apropriados créditos, por exemplo, sobre publicidade e propaganda, que são muito importantes em atividades comerciais. Trata-se do conhecido caso “Netflix”, no qual a própria ementa do julgado afirma



que “Os serviços de marketing, propaganda e publicidade **podem subsumir-se ao conceito de insumo aptos a gerar créditos das contribuições parafiscais desde que seja demonstrada e provada a essencialidade, relevância e a sua insuprimibilidade para o desempenho da atividade.**” (Acórdão nº 3302-012.005, julgado em 26/10/2021).

Nesse sentido, é recomendado que contribuintes inseridos em atividades comerciais avaliem as aquisições passíveis de enquadramento como insumo, sob a perspectiva da essencialidade e relevância para a atividade desempenhada e que seja (i) apropriado o crédito ou (ii) adotada medida judicial preventiva.

- **Art. 177 (extensão do que se deve compreender como imposição legal)**

Nesse ponto, a IN afirma o seguinte:

*“Art. 177. Também se consideram insumos, os bens ou os serviços especificamente exigidos por norma legal ou infralegal para viabilizar as atividades de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nas hipóteses em que a exigência dos bens ou dos serviços decorrem de celebração de acordos ou convenções coletivas de trabalho.”*

Há aqui duas inovações importantes: (i) a positivação de que norma infralegal também é apta a garantir o crédito como insumo, na modalidade de relevância por “imposição legal”; (ii) bem como a ilegal restrição criada em relação às normas decorrentes de acordos e convenções coletivas de trabalho (“ACT” e “CCT”).

Ao tratar do critério da imposição legal, o STJ não o restringiu expressamente à lei em sentido estrito. Não havendo tal limitação, a interpretação sistemática do termo permite concluir que “imposição legal” deve ser aplicada em sua concepção abrangente, abrangendo qualquer referência a exigências feitas pelo poder público, seja por lei em sentido estrito ou por atos normativos infralegais.

Afinal, a legalidade estrita se circunscreve apenas aos domínios do Direito Tributário e do Direito Penal. Para as demais normas jurídicas, sobretudo normas de Direito Administrativo em geral, a legalidade é atenuada (art. 37, da Constituição), permitindo-se delegações ao Poder Executivo para a prática de uma série de atos cuja origem remota é a lei, mas cuja obrigação acaba nascendo mediante enunciados veiculados pelo Executivo.



É o caso, por exemplo, das normas regulatórias em geral – seja em Direito Ambiental, Agrário, Florestal, Energia Elétrica etc. –, bem como das normas decorrentes do Direito do Trabalho, que admitem uma série de regulações do Ministério do Trabalho, Ministério Público, além dos acordos e convenções coletivas.

Ao disciplinar os acordos e convenções coletivas, o art. 611 e seguintes da Consolidação das Leis do Trabalho (“CLT”) estabeleceram que tais pactuações têm força normativa e **inclusive prevalência sobre a lei** quando dispuserem sobre direitos disponíveis:

*“Art. 611 - Convenção Coletiva de Trabalho é o acordo de **caráter normativo**, pelo qual dois ou mais Sindicatos representativos de categorias econômicas e profissionais estipulam condições de trabalho aplicáveis, no âmbito das respectivas representações, às relações individuais de trabalho.*

*Art. 611-A. **A convenção coletiva e o acordo coletivo de trabalho têm prevalência sobre a lei quando**, entre outros, dispuserem sobre: [...]” – (grifamos).*

A prevalência dos acordos e convenções coletivas sobre leis também é confirmada pela Exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 808/2017, posteriormente convertida na Lei n.º 13.467/2017, veículo de importantes inovações na legislação do trabalho:

*“Garantia da participação dos sindicatos nas negociações coletivas  
10.25 Também é proposta a alteração do caput e do inciso XII do art. 611-A do Decreto Lei n.º 5.452, de 1943, **que dispõe sobre a prevalência da convenção coletiva e do acordo coletivo de trabalho sobre a lei quanto a um rol de aspectos a serem pactuados entre empregados e empregadores**, observando o disposto nos incisos III e VI do art. 8.º da Constituição Federal.” – (grifamos).*

O Supremo Tribunal Federal já havia reconhecido essa prevalência dos ACT e CCT sobre a lei ao julgar o Agravo em Recurso Extraordinário n.º 1.121.633 (tema n.º 1046 da Repercussão Geral), inclusive para aquelas convenções e acordos que restringem ou limitem direitos trabalhistas, desde que não se trate de direitos indisponíveis.

Dada a força normativa e sua prevalência sobre lei, é inegável que as pactuações havidas em acordos e convenções coletivas devem ser reconhecidas como imposição legal para fins de qualificá-las como insumos da atividade.

Vale ressaltar que o caráter normativo, de imposição legal, dos ACT e CCT foi reconhecido pelo CARF no acórdão n.º 3201-005.058, julgado em 27 de fevereiro de 2019: “A utilização de E.P.I. é indispensável para a segurança dos funcionários. Imposição prevista na



*legislação trabalhista, incluindo acordos e convenções firmados pelo sindicato das categorias profissionais dos empregados da empresa.*”

Resta, portanto, a discussão perante o CARF e o Poder Judiciário.

- **Art. 178 (autorização expressa do crédito sobre insumos com tributação monofásica, desde que tributados em algum ponto da sua cadeia produtiva)**

De forma expressa, o art. 178 reconhece o direito à apropriação de créditos de PIS/Cofins sobre insumos sujeitos à tributação monofásica, desde que em alguma etapa anterior à aquisição desses produtos tenha havido o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à sua venda.

Não há novidade relevante, mas o tema é sempre objeto de questionamentos, sobretudo quando editada a MP nº 1.118/2022. É que o consumidor final sempre pôde apropriar créditos de PIS/Cofins sobre, por exemplo, combustíveis adquiridos como insumo, a despeito de sua tributação se dar de forma concentrada, desde que atendidos os requisitos gerais (essencialidade ou relevância) para o creditamento e que o insumo seja tributado. O assunto é pacífico, conforme se depreende da Solução de Consulta Cosit nº 496/2017:

*“49. Uma disposição legal que merece comentário no contexto em voga é a vedação de apuração de créditos constante do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que estabelece o seguinte:*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...)*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*50. Se há sujeição ao pagamento das contribuições, ainda que de forma concentrada, não incide a citada vedação de apuração de crédito em relação à aquisição (ou à depreciação no caso de crédito relativo ao ativo imobilizado) de bem cuja cadeia de comercialização está inserida em sistemática de cobrança concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. O citado art. 3º, § 2º, II, veda o direito ao crédito sobre a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições. **Não é o caso que se verifica nessa situação.***

*51. Deveras, caso a pessoa jurídica adquira, para utilização como insumo ou para incorporação ao seu ativo imobilizado, **o bem sujeito à cobrança concentrada** das contribuições de atacadista ou varejista (geralmente contemplados por alíquota*



*zero) haveria alguma possibilidade de aplicação da vedação de desconto de créditos em comento, dada a desoneração do elo comercial imediatamente anterior. Todavia, não se pode olvidar que a sistemática de cobrança concentrada das contribuições não promove desoneração das contribuições na cadeia econômica total dos produtos contemplados, mas apenas concentra a tributação que seria aplicada em toda a cadeia em um elo escolhido (exatamente por isso as alíquotas da concentração tributária geralmente são superiores às alíquotas modais). Assim, na hipótese em análise, conquanto ocorra o incidente de a etapa imediatamente anterior ser contemplada por alíquota zero das contribuições, deve prevalecer a possibilidade de apuração de créditos em relação aos bens adquiridos (não se aplicando a vedação em lume), sob pena de onerar duplamente a cadeia econômica dos produtos contemplados pela concentração tributária (por meio da imposição de alíquotas majoradas em um determinado elo e por meio da vedação de desconto de créditos).” – (grifamos).*

Apesar da clareza da supracitada manifestação vinculante da RFB, vale destacar os seguintes pontos: **(1)** a regra proibitiva de creditamento, relativa a insumos, contida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (operação anterior não tributada), **não é aplicável à aquisição de insumos tributados de forma concentrada**, ainda que a NF de aquisição do revendedor não tenha destaque de PIS/Cofins, visto que a tributação ocorreu antes; **(2)** para a apropriação dos créditos, é **fundamental que tenha ocorrido a tributação**, isto é, que ela não tenha sido obstada por alíquota zero em toda a cadeia.

A tributação monofásica é impeditiva do crédito apenas em sua própria cadeia, isto é, para os seus revendedores (REsp n. 1.895.255/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 27/4/2022, DJe de 5/5/2022 - Tema nº 1093 dos recursos repetitivos). Logo, quando se trata de aquisição de insumo, para utilização em outra cadeia produtiva, que não aquela amparada pela monofasia, é garantido o direito à apropriação de crédito, desde que em alguma etapa anterior à aquisição desses produtos tenha havido o pagamento da Contribuição para o PIS/ Cofins em relação à sua venda.

- **Art. 160, inciso I (vedação a crédito sobre imobilizado e intangíveis não tributados)**

O art. 160, I, da IN afirma que “*não darão direito a créditos os valores de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*” Seu § 2º esclarece que “*As vedações de que trata o caput aplicam-se ainda que o bem ou serviço adquirido corresponda a alguma das hipóteses descritas nas Seções I e II do Capítulo I*”, sendo



os “*créditos decorrentes da aquisição de bens e direitos do ativo imobilizado e intangível*” previstos na subseção III da seção I. Ou seja, a restrição se aplica a ambos.

Há, porém, ressalva no § 1º do art. 160, no sentido de admitir créditos sobre “*bens e serviços que foram vendidos ao seu adquirente com isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e posteriormente revendidos ou utilizados como insumo na elaboração de produtos vendidos em operações cuja receita de venda esteja sujeita ao pagamento das referidas contribuições.”*”

Há dois pontos importantes a tratar sobre matéria: (i) o tratamento a ser dado aos intangíveis e (ii) aos bens usados do ativo imobilizado, normalmente isentos de PIS e Cofins, conforme art. 1º, § 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sobre intangíveis, a Solução de Consulta Cosit nº 140/2017 estabelece que os créditos de PIS/Cofins apenas podem ser apropriados se a aquisição for tributada:

*“26. Perceba-se que o creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos bens incorporados ao ativo intangível (observadas as regras contábeis para a classificação do bem neste grupo contábil), está subordinado basicamente:*

*a) à aquisição do bem intangível de uma pessoa jurídica, não se permitindo apropriação de créditos em relação aos bens desenvolvidos pela própria pessoa jurídica;*

*b) à inexistência de isenção, alíquota zero, não incidência, etc, beneficiando a operação de aquisição do bem intangível;*

*c) à utilização do bem intangível, pela pessoa jurídica que o adquire, “na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços”.*

Isso porque o art. 3º, § 2º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, estabelece que não há direito a crédito das Contribuições na aquisição não tributada, exceto no caso de isenção quando utilizado o bem como insumo da produção de produto tributado.

Ocorre que, a nosso ver, o art. 3º, § 2º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, ao mencionar “aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição” restringe sua eficácia à modalidade de creditamento por insumo, dada a identidade terminológica com a expressão contida no inciso II do art. 3º, qual seja, “*bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*”.



O próprio § 3º do art. 3º dessas leis, quando pretendeu referenciar outras modalidades de creditamento, valeu-se de expressões diferentes, notadamente custos e despesas incorridos (modalidade de creditamento por depreciação ou amortização):

*“Art. 3º [...]*

*§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:*

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II - aos **custos e despesas incorridos**, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

*III - aos bens e serviços adquiridos e aos **custos e despesas incorridos** a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.”*

Ou seja, fosse a intenção da norma vedar o crédito sobre outras modalidades de apropriação, além de insumo, teria se valido das mesmas expressões “*custos e despesas incorridos*”, o que denotaria crédito por depreciação e amortização. Não o fazendo, fica clara sua restrição aos insumos, sendo inaplicável aos intangíveis.

Ademais, diferentemente de insumos, os créditos sobre intangíveis não ocorrem pela sua “*aquisição*”, e sim por sua amortização, o que também afasta a vedação legal, que expressamente é aplicável apenas à “*aquisição* de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição”.

Por fim, deve-se pontuar, ainda sobre intangíveis, que, no caso das exportações, a RFB, na SC Cosit nº 227/2017, entende que, em razão do disposto no art. 3º, § 2º, II, o crédito não seria possível, pois a venda não se sujeita ao alcance das contribuições (art. 6º, III, das referidas leis):

***“12. Como a consulente adquire os insumos da produção da soja sob alíquota zero, isenção ou não incidência da contribuição e vende toda essa produção para uma empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, e, nos termos do art. 5º, III, da Lei nº 10.637/2002, e do art. 6º, III, da Lei nº 10.833/2003, as receitas decorrentes dessa venda não se sujeitam à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conclui-se que, nesse caso, a aquisição de bens e serviços utilizados como insumo dessa soja e adquiridos em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição não gera direito à apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.”***

Igualmente nos parece equivocado esse entendimento da RFB, inclusive no que se refere aos intangíveis, uma vez que o § 1º do art. 5º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003



configura norma especial, que assegura a manutenção de créditos em exportações, devendo essa regra prevalecer seja por sua especialidade ou por sua finalidade, que é concretizar a máxima efetividade da imunidade conferida às exportações pelo art. 149 da Constituição.

Quanto ao imobilizado, aplicam-se as mesmas considerações, sendo que há decisões autorizando o creditamento sobre a sua aquisição:

*“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. BENS INCORPARADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIÇÃO. CREDITAMENTO. LEI 10.865/04. LIMITAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE. IN/SRF Nº 457/2004. BENS USADOS. VEDAÇÃO. ILEGALIDADE. [...]”*

***4. Os diplomas legais que regem a sistemática não-cumulativa de apuração do PIS e da COFINS, assim como as hipóteses de creditamento (Leis nºs 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04), não prevêm a impossibilidade de aproveitamento de créditos decorrente da aquisição de bens usados, o que torna ilegal a vedação imposta pela IN/SRF nº 457/2004. [...]”***. (TRF-4 - APELREEX: 45077820084047112 RS 0004507-78.2008.4.04.7112, Relator: JOEL ILAN PACIORNIK, Data de Julgamento: 30/11/2011, PRIMEIRA TURMA)

Em caso de dúvidas, estamos à disposição.

São Paulo, 23 de dezembro de 2022.

Paulo Honório de Castro Júnior

Bruno Marques Feitosa