



## **Poder Judiciário**

### **TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO**

Rua Otávio Francisco Caruso da Rocha, 300, Gab. Desembargadora Federal Luciane Amaral Corrêa  
Münch - 5º andar - Bairro: Praia de Belas - CEP: 90010-395 - Fone: (51)3213-3222

#### **APELAÇÃO CÍVEL Nº 5008205-95.2021.4.04.7000/PR**

**RELATOR:** DESEMBARGADOR FEDERAL LEANDRO PAULSEN

**APELANTE:** CONTABILIZEI TECNOLOGIA LTDA (IMPETRANTE)

**ADVOGADO:** PRISCILA MARIA MONTEIRO COELHO BORGES (OAB SP257099)

**ADVOGADO:** DANIELLA ZAGARI GONCALVES (OAB SP116343)

**ADVOGADO:** MARCO ANTONIO GOMES BEHRNDT (OAB SP173362)

**ADVOGADO:** MARCELO PAULO FORTES DE CERQUEIRA (OAB SP144994)

**APELADO:** UNIÃO - FAZENDA NACIONAL (INTERESSADO)

**MPF:** MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL (MPF)

### **EMENTA**

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PARA PIS-PASEP E COFINS, BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DE INSUMOS. TEMA 779 DO STJ, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DESPESAS COM PUBLICIDADE, PROPAGANDA E *MARKETING*.

1. O conceito de insumo, no regime não cumulativo das contribuições para PIS-PASEP e COFINS, submete-se aos critérios de essencialidade e relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Tese firmada no julgamento do Tema 779 de recursos repetitivos do Superior Tribunal de Justiça.

2. No caso dos autos, em que pese o modelo de negócio da parte autora seja fundamentalmente virtual, fazendo com que as despesas com publicidade, propaganda e *marketing* - sobretudo na *internet* (*World Wide Web*) e em redes sociais - assumam singular importância, tais custos continuam a caracterizar despesas voltadas à venda dos serviços, não à sua execução, e, conseqüentemente, não autorizam o creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS.

## ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, a Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região decidiu, por maioria, vencido o relator, negar provimento à apelação, nos termos do relatório, votos e notas de julgamento que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 01 de setembro de 2022.

---

Documento eletrônico assinado por **ANDREI PITTEN VELLOSO, Relator do Acórdão**, na forma do artigo 1º, inciso III, da Lei 11.419, de 19 de dezembro de 2006 e Resolução TRF 4ª Região nº 17, de 26 de março de 2010. A conferência da **autenticidade do documento** está disponível no endereço eletrônico <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/verifica.php>, mediante o preenchimento do código verificador **40003485310v5** e do código CRC **2424e5cb**.

Informações adicionais da assinatura:  
Signatário (a): ANDREI PITTEN VELLOSO  
Data e Hora: 6/9/2022, às 22:22:17

---

**5008205-95.2021.4.04.7000**

## RELATÓRIO

**O Senhor Desembargador Leandro Paulsen:** 1. Trata-se de mandado de segurança que tem por objetivo o reconhecimento do direito da impetrante ao creditamento, a título de PIS e de COFINS, sobre gastos com publicidade, propaganda e "marketing" para o desenvolvimento da sua atividade empresarial, bem como a compensação do indébito nos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação, atualizado pela SELIC.

2. Alega, a impetrante, que tais despesas são essenciais e relevantes ao desenvolvimento da sua atividade mercantil, caracterizando-se como insumos. Logo, viável o seu aproveitamento como créditos de PIS e de COFINS. Cita os Temas 779 e 780 do STJ.

3. Sobreveio sentença denegando a segurança.

4. A impetrante apelou. Em suas razões, relata que realiza a comercialização de seus serviços em "site" próprio na "Internet", atuando, portanto, no "e-commerce". Sustenta que "A remuneração junto às empresas contratadas pela Apelante configura despesa de publicidade de marketing, ou seja, gastos genuínos e essenciais ao desenvolvimento das atividades empresariais da Apelante, resultando, portanto, no seu Direito subjetivo Líquido e Certo ao creditamento como insumos para abatimento dos valores devidos a

título de PIS e COFINS". Pede, assim, a reforma da sentença, reiterando os demais pedidos da inicial.

5. Em contrarrazões, a União defende que não é possível modificar o conceito de insumo empregado pela legislação do PIS e da COFINS para incluir os materiais ou os serviços que não integram o produto final produzido ou o serviço prestado. Ademais, as despesas passíveis de gerar crédito de PIS e de COFINS não-cumulativos são aquelas listadas nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, não estando previstos os gastos com publicidade, propaganda e "marketing". Colaciona jurisprudência. Pugna pelo desprovimento do apelo.

6. O Ministério Público Federal entende não ser hipótese para a sua intervenção.

7. A impetrante apresentou memoriais, invocando o Tema 779 do STJ e incluindo decisões do CARF no sentido de que é permitido ao contribuinte apropriar-se de créditos a título de insumos decorrentes das despesas com propaganda e "marketing".

É o relatório.

## VOTO

**O Senhor Desembargador Leandro Paulsen:** 1. *Admissibilidade recursal.* A apelação interposta se apresenta formalmente regular e tempestiva. As custas foram recolhidas pela impetrante.

2. *Mérito. Tema 779 do STJ. PIS e COFINS. Créditos decorrentes de insumos.* A coerência do sistema de não cumulatividade das contribuições sobre a receita (art. 195, § 12, da CRFB) exige que se tenha em conta o universo de receitas e o universo de despesas necessárias para obtê-las, considerados à luz da finalidade de se evitar a sobreposição das contribuições devidas sobre a receita com aquelas suportadas indiretamente nas despesas, que são receitas de outras pessoas jurídicas também sujeitas às contribuições em questão.

O crédito, em matéria de PIS e COFINS, não é meramente físico, não pressupõe, como no IPI, a integração de matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem ao produto final ou seu uso ou exaurimento no processo produtivo. Alcança, isso sim, as diversas despesas incorridas para o desenvolvimento da atividade econômica da empresa, extrapolando o produto ou o serviço em si. O sistema não cumulativo das contribuições sobre a receita (PIS e COFINS) é disciplinado pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que estabelecem rol de despesas geradoras de crédito com referência, inclusive, a energia, aluguéis, arrendamento mercantil, edificações, armazenagem, frete, fardamento, uniforme, entre outros.

O STJ entendeu que o rol do art. 3º de cada uma dessas leis, embora não deva ser considerado meramente exemplificativo, contém uma cláusula de abertura em seu inciso II, ao permitir o cálculo de créditos sobre os insumos, assim considerados sob a perspectiva da atividade da empresa. Ao analisar o Tema 779, na sistemática de recursos repetitivos, assentou que “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”, afirmando, ainda, que violam a lei os atos normativos que comprometam a eficácia do sistema de não cumulatividade.

Note-se que o STJ, ao definir insumo para os fins de cálculo de créditos das contribuições PIS e COFINS, foca naquilo que é essencial ou relevante “para o desenvolvimento da atividade econômica” do contribuinte. Há coerência e precisão nesse entendimento, porquanto é a atividade econômica do contribuinte que gera a sua receita.

Insumo essencial é aquele sem o qual a atividade econômica não ocorreria. Mas não se limita a isso a noção de insumo no âmbito da tributação da receita. Também os insumos relevantes ensejam a tomada de crédito; e relevante é o que importa, o que contribui para que a empresa possa operar, realizar o seu objeto social e, com isso, gerar receita. Em outras palavras, insumos essenciais ou relevantes para a atividade da empresa são aqueles bens ou serviços, assim entendidas também as utilidades, sem os quais a atividade econômica ou não poderia ocorrer em absoluto (essenciais) ou não se daria do modo como ocorre, na dimensão, qualidade, agilidade, valor agregado ou visibilidade consideradas, pelo empresário, como próprias do seu modelo de negócio (relevantes).

Admitindo, o STJ, a tomada de créditos relativos a insumos essenciais ou relevantes, disso decorre que apenas as despesas irrelevantes, ou seja, aquelas das quais se poderia prescindir sem prejuízo à atividade econômica da empresa, é que não ensejam o cálculo de créditos, na medida em que, ao dela se desviarem, em verdade, sequer podem ser consideradas insumos dessa atividade.

As despesas com insumos inerentes à realização da atividade econômica, quando já oneradas pelas contribuições PIS e COFINS suportadas pelos fornecedores, devem ensejar a apropriação de créditos compensáveis com as contribuições devidas sobre a receita, sob pena de cumulatividade.

No caso dos autos, a contribuinte pretende o creditamento, a título de PIS e de COFINS, sobre gastos com publicidade, propaganda e "marketing" para o desenvolvimento da sua atividade empresarial no âmbito do "e-commerce". Com efeito, tais custos são necessários à prestação de serviços da impetrante e havendo relação de relevância com a atividade desenvolvida pela empresa, se amoldam ao conceito de insumos para fins de creditamento.

3. *Compensação do indébito nos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação, corrigido pela SELIC.* Reconheço o direito à apuração dos valores pagos a maior e a sua compensação, com juros SELIC, forte no art. 39, § 4º, da Lei 9.250/1995.

4. *Prequestionamento.* Quanto ao prequestionamento, estando evidenciada a tese jurídica em que se sustenta a decisão proferida nesta instância, com resolução das questões devolvidas ao seu conhecimento (art. 1.013, do Código de Processo Civil), não é necessária a menção, no julgado, de cada dispositivo legal invocado pelas partes em suas razões recursais. Importa é que a questão de fundo, relacionada à matéria que é objeto dos normativos, integre a lide julgada, cabendo à parte interessada, ao deduzir razões de inconformidade, demonstrar sua aplicabilidade e efeitos. Desse modo, evita-se a necessidade de oposição de embargos de declaração para esse exclusivo fim.

O STF, no RE nº 170.204/SP, compreendeu que "o prequestionamento prescinde da referência, no acórdão proferido, a números de artigos, parágrafos, incisos e alíneas. Diz-se prequestionado certo tema quando o órgão julgador haja adotado entendimento explícito a respeito". De outro lado, o STJ, no AgInt no AREsp 1769226/SP, pontuou que "a Corte admite o prequestionamento implícito dos dispositivos tidos por violados, desde que as teses debatidas no apelo nobre sejam expressamente discutidas no Tribunal de origem". Ademais, nos termos do artigo 1.025 do Código de Processo Civil, "consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de pré-questionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados, caso o tribunal superior considere existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade".

5. *Disposições finais.* Sem imposição de honorários advocatícios (art. 25 da Lei 12.016/2009). Custas pela União.

*Dispositivo.*

Ante o exposto, voto por dar provimento à apelação da impetrante para reconhecer o direito ao creditamento, a título de PIS e de COFINS, sobre gastos com publicidade, propaganda e "marketing" para o desenvolvimento da sua atividade empresarial, bem como a compensação do indébito nos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação, atualizado pela SELIC.

---

Documento eletrônico assinado por **LEANDRO PAULSEN, Desembargador Federal**, na forma do artigo 1º, inciso III, da Lei 11.419, de 19 de dezembro de 2006 e Resolução TRF 4ª Região nº 17, de 26 de março de 2010. A conferência da **autenticidade do documento** está disponível no endereço eletrônico <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/verifica.php>, mediante o preenchimento do código verificador **40003321521v12** e do código CRC **8aab69dd**.

Informações adicionais da assinatura:

---

5008205-95.2021.4.04.7000

## VOTO-VISTA

Pedi vista para melhor exame e peço vênia ao E. Relator para divergir.

### *Sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS - creditamento quanto a bens e serviços utilizados como insumos*

A sistemática de tributação não cumulativa do PIS e da COFINS, prevista nas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, confere ao sujeito passivo do tributo o aproveitamento de determinados créditos previstos na legislação. Veja-se a legislação:

#### *Lei n.º 10.833/2003*

*Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).*

(...)

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

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

*a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

*b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

*II - bens e serviços, utilizados como **insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

*III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*

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

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

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

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)*

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

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

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

#### ***Lei n.º 10.637/2002***

*Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).*

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

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

*a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

*b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou*



*importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

*III - (VETADO)*

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

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;*

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

*IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei n.º 10.684, de 30.5.2003)*

Juntamente com a majoração das alíquotas de ambas as contribuições, o artigo 3º da Lei n.º 10.833 e o artigo 3º da Lei n.º 10.637 instituíram o regime não cumulativo, com direito ao aproveitamento de créditos, para as empresas sujeitas à tributação considerado o lucro real.

O sistema de não cumulatividade das contribuições não é o mesmo aplicado ao ICMS e ao IPI. Nestes, a não cumulatividade se traduz em um crédito, correspondente ao imposto devido pela entrada de mercadorias ou insumos no estabelecimento, a ser compensado com débitos do próprio imposto, quando da saída das mercadorias ou produtos, evitando-se, assim, a tributação em cascata (técnica do imposto contra imposto). O regime não cumulativo das contribuições utiliza técnica distinta, determinando o desconto de créditos relativos a determinados encargos, tais como energia elétrica e aluguéis de prédios pagos a pessoas jurídicas, máquinas e equipamentos, que devem ser apurados com base na mesma alíquota, e não com o tributo pago na operação antecedente.

O fato de as técnicas de não cumulatividade serem distintas para impostos e contribuições não retira a legitimidade das disposições das Leis n.º



10.637/2002 e 10.833/2003. Tanto na fixação das alíquotas, em 7,6% e 1,65% (art. 2º), como nos creditamentos admitidos para definição da base de cálculo (art. 3º), o legislador exerceu sua competência sem ofensa à Constituição Federal.

O artigo 195, §12, da Carta Magna confere à lei a competência para definir os setores de atividade econômica para os quais o PIS e a COFINS passam a ser não cumulativos. O parágrafo 9º do mesmo artigo, com a redação conferida pela EC n.º 20/98, já permitia a diferenciação tanto da alíquota quanto da base de cálculo com base na atividade econômica do contribuinte:

*§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.*

*§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003)*

No tocante ao alargamento do conceito de insumo, tenho esse não pode ser interpretado de forma a abranger todo e qualquer custo e despesa que mantenha vínculo com a atividade empresarial e a fonte produtora de receitas.

#### ***INs SRF n.º 247/02 e 404/04***

A Receita Federal, com o intuito de regulamentar a não cumulatividade prevista nas leis que servem de suporte à pretensão da parte autora (Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003), editou a IN SRF n.º 247/02 (quanto ao PIS) e a IN SRF n.º 404/04 (quanto à COFINS), que vieram a concretizar o conceito de **insumos**, estabelecendo o seguinte:

*- IN SRF n.º 247/02:*

*Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*I - das aquisições efetuadas no mês:*

*(...)*

*b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

- IN n.º 404/04:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

Da leitura dos referidos dispositivos, verifica-se que a autoridade administrativa considera como insumo, para efeitos de creditamento, apenas os elementos aplicados diretamente na fabricação do bem ou na prestação do serviço, ou seja, conceitua insumo lastreado na legislação do IPI, relacionando-o com os bens utilizados diretamente no processo produtivo.

***Orientação do STJ: ilegalidade das INs SRF nº 247/2002 e 404/2004 e adoção dos critérios da essencialidade e da relevância***

No julgamento do REsp nº 1.221.170 (Temas 779 e 780), sob a sistemática de recursos repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça declarou a ilegalidade das Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal, por entender que os limites interpretativos previstos nos dispositivos restringiram indevidamente o conceito de insumo e concluiu que o "conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte".

A propósito, transcrevo a ementa do mencionado julgado:

**TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL.DESCABIMENTO.**

*DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).*

*1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.*

*2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

*3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*

*4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte."*

*(STJ, REsp nº 1.221.170-PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia, Primeira Seção, Data do julgamento: 22/02/2018)*

Com se vê, o Superior Tribunal de Justiça acabou por adotar uma posição intermediária entre o que era pleiteado pelos contribuintes - interpretação mais ampla de insumo, considerando todos os custos e despesas relacionados ao serviço prestado ou ao processo produtivo (crédito financeiro), e o sustentado pela Receita Federal, conceito de insumo ligado à noção de crédito físico.

De acordo com a tese firmada pela 1ª Seção do STJ, "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".

### ***Crêterios da essencialidade e da relevância***

Para se aplicar a tese firmada pelo STJ, faz-se necessário concretizar as no es de "essencialidade" e de "relevância" para o desempenho de atividade fim da empresa, o que deve ser feito   luz dos fundamentos determinantes do julgado em apreço.

Em primeiro lugar, vale registrar que, como ressaltou o Ministro Napoleão Nunes Maia, o conceito de insumo não pode ficar restrito aos itens utilizados diretamente na produ o, estendendo-se a todos aqueles necessários para o desempenho da atividade produtiva:

*"... a conceitua o de insumo prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao critério da essencialidade para a atividade econômica da empresa, de modo que devem ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo , de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto;   fora de d vida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são insumos diretos dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higieniza o do ambiente de trabalho oneram a produ o das padarias."*

Daí a conclusão de que:

*"a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribui es usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem   totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produ o, separar o que   essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final."*

Especificamente quanto   concre o do significado dos critérios da essencialidade e da relevância,   esclarecedor este excerto do voto da Ministra Regina Helena Costa:

*Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intríseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execu o do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.*

*Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo,   identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável   elabora o do próprio produto ou   presta o do serviço, integre o processo de produ o,*

*seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.*

*Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.*

Destarte, tais noções dizem com o processo produtivo, não com a ulterior comercialização e entrega dos bens produzidos.

Deve-se diferenciar, portanto, entre elementos e custos necessários à produção dos bens e aqueles pertinentes à sua comercialização e entrega. Nesse sentido, o Ministro Napoleão Nunes Maia recorreu ao exemplo da elaboração de um bolo para indicar que a energia do forno é fundamental para o processo produtivo, mas, em contraposição, o papel utilizado para envolver o bolo não se qualifica como um item essencial:

*"13. Mais um exemplo igualmente trivial: se não se pode produzir um bolo doméstico sem os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são ingredientes – ou **insumos** – materiais e diretos, por que será que ocorrerá a alguém que conhece e compreende o processo de produção de um bolo afirmar que esse produto (o bolo) poderia ser elaborado sem o calor ou a energia do forno, do fogão à lenha ou a gás ou, quem sabe, de um forno elétrico? Seria possível produzir o bolo sem o insumo do calor do forno que o assa e o torna comestível e saboroso?"*

*14. Certamente não, todos irão responder; então, por qual motivo os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são componentes diretos e físicos do bolo, considerados **insumos**, se separariam conceitualmente do calor do forno, já que sem esse calor o bolo não poderia ser assado e, portanto, não poderia ser consumido como bolo? Esse exemplo banal serve para indicar que tudo o que entra na confecção de um bem (no caso, o bolo) deve ser entendido como sendo insumo da sua produção, quando sem aquele componente o produto não existiria; o papel que envolve o bolo, no entanto, não tem a essencialidade dos demais componentes que entram na sua elaboração."*

Conclusão diversa implicaria em distorção do entendimento acolhido pelo Superior Tribunal de Justiça, vez que redundaria na aplicação da tese do crédito financeiro, vinculado às noções de custos e despesas operacionais considerados no âmbito do IRPJ.

### ***Necessidade de observância das demais disposições legais***

Ao estabelecer o que se entende por "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS, o Superior Tribunal de Justiça definiu a



interpretação do art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/03. Por óbvio, não afastou a aplicação dos demais dispositivos desses diplomas legais.

Deve-se atentar, em especial, ao disposto nos §§ 2º e 3º do art. 3º, no sentido de que: a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição não dá direito a crédito; e o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, assim como aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País.

O voto da Ministra Assusete Magalhães foi explícito nesse sentido:

*De fato, é a partir da interpretação das próprias Leis que regem as contribuições ao PIS/Cofins que se extrai o conceito de "insumo", para efeito de creditamento, na sistemática de cobrança não-cumulativa.*

*Diante da observação dos Ministros OG FERNANDES e MAURO CAMPBELL MARQUES de que o conceito de "insumo", previsto no art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, é um conceito jurídico indeterminado, convém citar a obra de EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA e TOMÁS-RAMÓN FERNANDÉZ, no sentido de que, na estrutura de todo conceito jurídico indeterminado, identificam-se: i) um núcleo fixo ou zona de certeza, configurado por dados prévios e seguros; ii) uma zona intermediária ou de incerteza, ou "halo do conceito", mais ou menos precisa; e, finalmente, iii) uma zona de "certeza negativa", também segura quanto à exclusão do conceito. A dificuldade de se precisar a solução justa se concentra na zona de imprecisão ou "halo conceitual", mas desaparece nas zonas de certeza, positiva ou negativa (GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo & FERNANDÉZ, Tomás-Ramón – "Curso de Direito Administrativo", Trad. Arnaldo Setti, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990).*

*Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de "insumo", para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos. Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, § 2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, § 3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.*

### ***Essencialidade ou relevância das despesas objeto deste feito***

Nesse contexto, é necessário verificar, caso a caso, a ocorrência do critério de essencialidade ou relevância da despesa na atividade econômica da



empresa, para que seja considerada insumo e gere créditos de PIS e COFINS na sistemática não cumulativa de apuração das contribuições.

No caso dos autos, a impetrante pleiteia o reconhecimento do direito ao creditamento, a título de PIS e de COFINS, sobre gastos com publicidade, propaganda e "marketing" para o desenvolvimento da sua atividade empresarial.

Contudo, pelo exame do objeto social da empresa (**evento 1, SITCADCNPJ2**), entendo que as citadas despesas não se amoldam ao conceito de insumo relevante, caracterizando-se como meros custos ou despesas operacionais relacionados à comercialização dos serviços prestados pela impetrante.

A propósito, colaciono precedentes deste Tribunal:

*TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PARA PIS-PASEP E COFINS, BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DE INSUMOS. TEMA 779 DO STJ, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. 1. O conceito de insumo cujo custo de aquisição pode ser deduzido na apuração da base de cálculo das contribuições para PIS-PASEP e COFINS pelo regime não cumulativo submete-se aos critérios de essencialidade e relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Tese no tema 779 de recursos repetitivos do Superior Tribunal de Justiça. 2. Análise de elementos da atividade produtiva relacionada ao objeto social da empresa, observada a prova dos autos. **Caso em que não enquadradas no conceito legal de insumo as despesas com publicidade e propaganda.** (TRF4, APELAÇÃO CÍVEL Nº 5001052-88.2020.4.04.7212, 1ª Turma, Juiz Federal MARCELO DE NARDI, POR MAIORIA, JUNTADO AOS AUTOS EM 08/07/2022)*

*TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS). CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS). CREDITAMENTO. INSUMOS. TEMA 779 DO STJ. 1. O conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não cumulativo do PIS e da COFINS, deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (REsp nº 1.221.170/PR, Tema 779/STJ). 2. **As despesas com vale-transporte e transporte de empregados, uniformes, importação, comissões de venda, impostos e taxas, mensalidades, assinaturas, associações, sindicatos e afins, material de expediente, material de limpeza, material de copa e cozinha, combustíveis e lubrificantes, correios e malotes, publicidade e propaganda, assistência médica, telecomunicações, bens de pequeno valor, pedágios e estacionamento, honorários contábeis, viagens e estadia, segurança e vigilância não se***

*amoldam ao conceito de insumo veiculado na legislação de regência das contribuições PIS/COFINS - não cumulativas. 3. As despesas com manutenção e conservação (observado o disposto no art. 313, §1º, do Decreto nº 9.580/2018), equipamentos de segurança, depreciações e amortizações e combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas e equipamentos utilizados pela empresa em seus processos fabris, em face do Tema 779/STJ e do objeto social da empresa, amoldam-se ao conceito de insumo. (TRF4, APELAÇÃO CÍVEL Nº 5013186-28.2021.4.04.7208, 2ª Turma, Juiz Federal ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA, POR UNANIMIDADE, JUNTADO AOS AUTOS EM 15/06/2022)*

Não desconsidero que o modelo de negócio da parte autora é fundamentalmente virtual e, dessa forma, as despesas com publicidade, propaganda e *marketing*, sobretudo na *internet (World Wide Web)* e em redes sociais, assumem singular importância. Porém, continuam a caracterizar despesas voltadas à venda dos serviços, não à sua execução, e, conseqüentemente, não autorizam o creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS.

Assinalo, outrossim, que atualmente a publicidade virtual é assaz relevante para a imensa maioria das empresas e, no entanto, as despesas correlatas não ensejam o creditamento à luz da jurisprudência prevalente no Superior Tribunal de Justiça.

Dessa forma, no caso dos autos, não tem o contribuinte o direito a creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS (Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003), dos custos com publicidade, propaganda e "marketing".

### **Dispositivo**

Ante o exposto, voto por negar provimento à apelação.

---

Documento eletrônico assinado por **ANDREI PITTEN VELLOSO, Juiz Federal Convocado**, na forma do artigo 1º, inciso III, da Lei 11.419, de 19 de dezembro de 2006 e Resolução TRF 4ª Região nº 17, de 26 de março de 2010. A conferência da **autenticidade do documento** está disponível no endereço eletrônico <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/verifica.php>, mediante o preenchimento do código verificador **40003388052v5** e do código CRC **6cd7a85d**.

Informações adicionais da assinatura:  
Signatário (a): ANDREI PITTEN VELLOSO  
Data e Hora: 18/7/2022, às 9:55:4

---

**5008205-95.2021.4.04.7000**

**EXTRATO DE ATA DA SESSÃO TELEPRESENCIAL DE  
13/07/2022**

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 5008205-95.2021.4.04.7000/PR**

**RELATOR:** DESEMBARGADOR FEDERAL LEANDRO PAULSEN

**PRESIDENTE:** DESEMBARGADOR FEDERAL LEANDRO PAULSEN

**PROCURADOR(A):** JANUÁRIO PALUDO

**SUSTENTAÇÃO ORAL PRESENCIAL:** DANIELLA ZAGARI GONCALVES POR CONTABILIZEI TECNOLOGIA LTDA

**APELANTE:** CONTABILIZEI TECNOLOGIA LTDA (IMPETRANTE)

**ADVOGADO:** PRISCILA MARIA MONTEIRO COELHO BORGES (OAB SP257099)

**ADVOGADO:** DANIELLA ZAGARI GONCALVES (OAB SP116343)

**ADVOGADO:** MARCO ANTONIO GOMES BEHRNDT (OAB SP173362)

**ADVOGADO:** MARCELO PAULO FORTES DE CERQUEIRA (OAB SP144994)

**APELADO:** UNIÃO - FAZENDA NACIONAL (INTERESSADO)

**MPF:** MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL (MPF)

Certifico que este processo foi incluído na Pauta da Sessão Telepresencial do dia 13/07/2022, na sequência 47, disponibilizada no DE de 04/07/2022.

Certifico que a 1ª Turma, ao apreciar os autos do processo em epígrafe, proferiu a seguinte decisão:

APÓS O VOTO DO DESEMBARGADOR FEDERAL LEANDRO PAULSEN NO SENTIDO DE DAR PROVIMENTO À APELAÇÃO DA IMPETRANTE PARA RECONHECER O DIREITO AO CREDITAMENTO, A TÍTULO DE PIS E DE COFINS, SOBRE GASTOS COM PUBLICIDADE, PROPAGANDA E "MARKETING" PARA O DESENVOLVIMENTO DA SUA ATIVIDADE EMPRESARIAL, BEM COMO A COMPENSAÇÃO DO INDÉBITO NOS CINCO ANOS ANTERIORES AO AJUZAMENTO DA AÇÃO, ATUALIZADO PELA SELIC, PEDIU VISTA O JUIZ FEDERAL ANDREI PITTEN VELLOSO. AGUARDA O JUIZ FEDERAL MARCELO DE NARDI.

**VOTANTE:** DESEMBARGADOR FEDERAL LEANDRO PAULSEN

**PEDIDO VISTA:** JUIZ FEDERAL ANDREI PITTEN VELLOSO

**MARIA CECÍLIA DRESCH DA SILVEIRA**  
Secretária

**EXTRATO DE ATA DA SESSÃO TELEPRESENCIAL DE  
13/07/2022**

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 5008205-95.2021.4.04.7000/PR**

**RELATOR:** DESEMBARGADOR FEDERAL LEANDRO PAULSEN

**PRESIDENTE:** DESEMBARGADOR FEDERAL LEANDRO PAULSEN

**PROCURADOR(A):** JANUÁRIO PALUDO

**SUSTENTAÇÃO ORAL PRESENCIAL:** DANIELLA ZAGARI GONCALVES POR CONTABILIZEI TECNOLOGIA LTDA

**APELANTE:** CONTABILIZEI TECNOLOGIA LTDA (IMPETRANTE)

**ADVOGADO:** PRISCILA MARIA MONTEIRO COELHO BORGES (OAB SP257099)

**ADVOGADO:** DANIELLA ZAGARI GONCALVES (OAB SP116343)

**ADVOGADO:** MARCO ANTONIO GOMES BEHRNDT (OAB SP173362)

**ADVOGADO:** MARCELO PAULO FORTES DE CERQUEIRA (OAB SP144994)

**APELADO:** UNIÃO - FAZENDA NACIONAL (INTERESSADO)

**MPF:** MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL (MPF)

Certifico que este processo foi incluído na Pauta da Sessão Telepresencial do dia 13/07/2022, na sequência 47, disponibilizada no DE de 04/07/2022.

Certifico que a 1ª Turma, ao apreciar os autos do processo em epígrafe, proferiu a seguinte decisão:

**APÓS O VOTO DO DESEMBARGADOR FEDERAL LEANDRO PAULSEN NO SENTIDO DE DAR PROVIMENTO À APELAÇÃO DA IMPETRANTE PARA RECONHECER O DIREITO AO CREDITAMENTO, A TÍTULO DE PIS E DE COFINS, SOBRE GASTOS COM PUBLICIDADE, PROPAGANDA E "MARKETING" PARA O DESENVOLVIMENTO DA SUA ATIVIDADE EMPRESARIAL, BEM COMO A COMPENSAÇÃO DO INDÉBITO NOS CINCO ANOS ANTERIORES AO AJUIZAMENTO DA AÇÃO, ATUALIZADO PELA SELIC, PEDIU VISTA O JUIZ FEDERAL ANDREI PITTEN VELLOSO.**

**AGUARDA O JUIZ FEDERAL MARCELO DE NARDI.**

**VOTANTE: DESEMBARGADOR FEDERAL LEANDRO PAULSEN**

**PEDIDO VISTA: JUIZ FEDERAL ANDREI PITTEN VELLOSO**

**MARIA CECÍLIA DRESCH DA SILVEIRA**  
**Secretária**

## **EXTRATO DE ATA DA SESSÃO TELEPRESENCIAL DE 01/09/2022**

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 5008205-95.2021.4.04.7000/PR**

**RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL LEANDRO PAULSEN**

**PRESIDENTE: DESEMBARGADORA FEDERAL LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH**

**PROCURADOR(A): LUIZ CARLOS WEBER**

**APELANTE: CONTABILIZEI TECNOLOGIA LTDA (IMPETRANTE)**

**ADVOGADO: PRISCILA MARIA MONTEIRO COELHO BORGES (OAB SP257099)**

**ADVOGADO: DANIELLA ZAGARI GONCALVES (OAB SP116343)**

**ADVOGADO: MARCO ANTONIO GOMES BEHRNDT (OAB SP173362)**

**ADVOGADO: MARCELO PAULO FORTES DE CERQUEIRA (OAB SP144994)**

**APELADO: UNIÃO - FAZENDA NACIONAL (INTERESSADO)**

**MPF: MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL (MPF)**

Certifico que este processo foi incluído na Pauta da Sessão Telepresencial do dia 01/09/2022, na sequência 73, disponibilizada no DE de 23/08/2022.

Certifico que a 1ª Turma, ao apreciar os autos do processo em epígrafe, proferiu a seguinte decisão:

**PROSSEGUINDO NO JULGAMENTO, A 1ª TURMA DECIDIU, POR MAIORIA, VENCIDO O RELATOR, NEGAR PROVIMENTO À APELAÇÃO, NOS TERMOS DO VOTO DO JUIZ FEDERAL ANDREI PITTEN VELLOSO QUE LAVRARÁ O ACÓRDÃO.**

**RELATOR DO ACÓRDÃO: JUIZ FEDERAL ANDREI PITTEN VELLOSO**

**VOTANTE: DESEMBARGADOR FEDERAL RÔMULO PIZZOLATTI**

**VOTANTE: JUIZ FEDERAL EDUARDO VANDRÉ OLIVEIRA LEMA GARCIA**

**MARIA CECÍLIA DRESCH DA SILVEIRA**  
**Secretária**