



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12585.720241/2011-95  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-011.248 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de junho de 2021  
**Recorrente** KHS INDUSTRIA DE MAQUINAS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

CRÉDITOS NÃO CUMULATIVOS. INSUMOS. AQUISIÇÃO. MOMENTO

A aquisição, a que se referem os incisos I e II do §1º dos artigos 3º das Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, deve ser entendida como a tradição das coisas móveis, ou, no caso de serviços, o reconhecimento do estágio de execução (serviços em várias etapas) ou da conclusão, no caso de serviço de uma única etapa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para que seja considerada a data da entrada das mercadorias para reconhecimento dos créditos pretendidos, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Walker Araújo e Larissa Nunes Girard que entendem que o reconhecimento deve ser a partir da data da emissão da nota fiscal. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Jorge Lima Abud.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

**Relatório**

Por bem retratar os fatos ocorridos no presente processo, adoto como parte de meu relato o relatório do acórdão 16-84.545, da 15ª Turma da DRJ/SPO, de 25 de outubro de 2018:

Trata-se de crédito Cofins Não Cumulativo - Exportação, apurado no regime não-cumulativo exportação relativo ao 2º trimestre de 2006.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo - DERAT/SP proferiu o Despacho Decisório - DD fls. 766/775). O mesmo deferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento de Cofins no regime não-cumulativo exportação relativo ao 2º trimestre de 2006.

A autoridade fiscal, após narrar os procedimentos de fiscalização, expõe as razões que fundamentaram a decisão e indica os itens glosados. Vide os principais pontos que ensejaram a manifestação de inconformidade:

### **Crédito de bens para revenda**

11. Utilizando a descrição da mercadoria adquirida, o código fiscal de operações e prestações e a descrição da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), comparamos a base de cálculo de bens para revenda informada no DACON, com as compras de bens para revenda que localizamos nos arquivos digitais apresentados.

12. Com base nessa análise, constatamos que o valor apropriado para o mês de Maio/2006 estava correto. Porém, com relação aos meses de Abril e Junho de 2006, apuramos valores inferiores de compra de bens para revenda.

13. Os valores apurados para esses meses foram de R\$ 37.657,92 (trinta e sete mil, seiscentos e cinquenta e sete reais e noventa e dois centavos) e de R\$ 140.097,09 (cento e quarenta mil e noventa e sete reais e nove centavos). Em vista destas constatações, elaboramos listagem com todas as compras consideradas como base de cálculo do crédito (fls. 421 e 422).

### **Crédito de bens utilizados como insumos**

14. Utilizando a descrição da mercadoria adquirida, o código fiscal de operações e prestações e a descrição da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), comparamos a base de cálculo de bens utilizados como insumos informada no DACON com as compras de insumos que localizamos nos arquivos digitais apresentados.

15. Com base nessa análise, constatamos que os valores apropriados para os meses de Abril e Maio de 2006 estavam corretos. Porém, com relação ao mês de Junho de 2006, apuramos um valor inferior ao informado no DACON.

16. O valor apurado para esse mês foi de R\$ 2.907.627,14 (dois milhões, novecentos e sete mil, seiscentos e vinte e sete reais e quatorze centavos). Em vista destas constatações, elaboramos listagem com todas as compras de insumos consideradas como base de cálculo do crédito (fls. 423 a 438).

17. Frise-se que excluímos o IPI da base de cálculo considerada, como determinado pelo art. 8, § 3º, I, da IN SRF nº 404/2004, tendo em vista que trata-se de imposto recuperável, pois é decorrente de insumos que serão aplicados no processo produtivo da empresa:

**Serviços utilizados como insumos**

18. Utilizando a descrição do serviço e o código fiscal de operações e prestações, comparamos a base de cálculo de serviços utilizados como insumos informada no DICON, com as notas de serviços que localizamos nos arquivos digitais apresentados.

19. Com base nessa análise, constatamos que os valores apropriados para o 2º trimestre de 2006 estavam incorretos. Os valores apurados para os meses de Abril, Maio e Junho de 2006 foram de R\$ 300.168,58 (trezentos mil, cento e sessenta e oito reais e cinquenta e oito centavos), 344.289,95 (trezentos e quarenta e quatro mil, duzentos e oitenta e nove reais e noventa e cinco centavos) e 183.852,87 (cento e oitenta e três mil, oitocentos e cinquenta e dois reais e oitenta e sete centavos), respectivamente. Em vista destas constatações, elaboramos listagem com todos os serviços utilizados como insumos considerados como base de cálculo do crédito (fls. 439 a 462).

**Devoluções de vendas sujeitas à alíquota de 7,6%**

20. Utilizando o código fiscal de operações e prestações, comparamos a base de cálculo de devoluções de venda informada no DICON, com as devoluções de vendas que localizamos nos arquivos digitais apresentados.

21. Com base nessa análise, constatamos que os valores apropriados para os meses de Abril e Maio de 2006 estavam corretos. Porém, com relação ao mês de Junho de 2006, apuramos um valor inferior de devoluções de vendas.

22. O valor apurado para esse mês foi de R\$ 14.376,61 (quatorze mil, trezentos e setenta e seis reais e sessenta e um centavos). Em vista desta constatação, elaboramos listagem com todas as devoluções de vendas consideradas como base de cálculo do crédito (fl. 463).

Cientificada do despacho decisório em 21/08/2011, conforme Aviso de Recebimento – AR à fl. 779, a interessada apresentou a Manifestação de Inconformidade em 19/09/2011, fls. 780/788, argumentando, em síntese:

**1. A EXPOSIÇÃO DOS FATOS**

*No regular exercício de suas atividades, descritas em seu contrato social (Doc. III), a empresa ora Manifestante adquire matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem para aplicação na industrialização de seus produtos, os quais são na sequência comercializados no mercado interno ou exportados.*

*Desta feita, faz jus aos créditos de COFINS, apurados mês a mês, relativos às vendas efetuadas para o mercado externo. Referido crédito, é passível de compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, e ainda, ressarcimento.*

...

*Isto porque, a análise da Doutra autoridade fiscal na verdade foi equivocada, visto que, considerou como crédito tão somente o valor apontado em notas fiscais consolidadas em determinado período (mensal) de acordo com a data de emissão.*

*Assim, no mês de abril, por exemplo, somente foram consideradas as notas fiscais com data de emissão no mês de abril. Certo que, devem ser consideradas, conforme procedeu a ora Manifestante, todas as notas fiscais lançadas, ou seja, cuja entrada ocorreu na empresa.*

...

*Da análise do exposto e das planilhas mencionadas é certo que a autoridade administrativa apenas reconheceu os créditos apontados pela ora Manifestante relativos aos documentos fiscais emitidos nos exatos períodos de análise.*

*Deixou de considerar, portanto, créditos relativos a documentos fiscais emitidos em outros períodos, mesmo que lançados no período analisado, e, considerou créditos relativos a documentos fiscais emitidos no período, mas lançados em período diverso.*

*Logo, certamente será reformada a decisão proferida havendo o reconhecimento integral dos créditos.*

...

#### **11.0 DIREITO**

*1. A demonstração do crédito utilizado Nos termos do exposto, a ora Manifestante no segundo trimestre de 2006, gerou crédito no valor total de R\$88.663,30. Referidos créditos estão devidamente lançados em sua DACON — Demonstrativa de Apuração de Contribuições Sociais (fls. 27 até 116).*

*Ainda, a composição dos referidos valores pode ser confirmada pela documentação anexa, qual seja, planilhas de cálculo da contribuição em cada mês, relativas, exemplificadamente, aos produtos para revenda (doc. VIII).*

*Possível portanto confirmar que o Douto Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil ao proceder a sua análise, considerou tão somente, como passível de gerar crédito para ressarcimento, aqueles apontados nas notas fiscal com data de emissão dentro de cada mês. Desta feita, em cada um dos meses, de abril, maio e junho de 2006, foram tão somente considerados os créditos correspondentes às notas fiscais neles emitidas.*

*Vejamos em relação a cada mês:*

*- Abril/2006*

*Conforme consta às folhas 673 a 676 dos autos, os valores apurados nos despachos decisórios consideram tão somente as notas fiscais com data de emissão no mês de abril de 2006. Desta feita, não considera qualquer nota fiscal com data de emissão março de 2006, mesmo que lançada no mês de abril, e por outro lado, considera notas fiscais lançadas em maio de 2006, mas com data de emissão de abril de 2006.*

*Esta é a razão da divergência de valores!*

*Desta feita, temos como valor considerado no despacho decisório R\$ 37.657,92. Este valor foi composto por todas as notas fiscais lançadas em abril de 2006, com data de emissão abril de 2006, e por todas as notas fiscais lançadas em maio de 2006, com data de emissão abril 2006 (R\$ 9.229,79), totalizando os R\$ 37.657,92.*

*Ora, conforme demonstrado no "Livro de Registro de Entradas" o total dos valores das notas fiscais, correspondentes ao CFOP's 1.102 e 1.118 - Revenda (pagina 82 do livro), utilizadas para o cálculo do crédito no mês de abril de 2006 é de R\$38.336,91 e R\$13.619,55, totalizando R\$57.956,46. Este valor é composto por todas as notas fiscais lançadas no mês de abril de 2006, conforme planilha anexa (doc. Xx).*

*- MAIO/2006*

*No despacho decisório consta que o valor do crédito está correto. De todo modo, caso utilizada a mesma premissa do mês anterior, teria sido considerada como passível de gerar crédito todas as notas fiscais lançadas em maio de 2006, com data de emissão de maio de 2006, o que totaliza R\$ 219.541,50, e ainda, as notas fiscais lançadas em junho de 2006, mas com data de emissão de maio. Essas notas não foram consideradas, por sua vez, no mês de junho de 2006.*

*Como o valor apurado na forma exposta no parágrafo anterior, no montante de R\$ 245.085,42, é superior ao lançado na DACON 2005/2006, no montante de R\$ 221.609,70, possivelmente não foi apurado erro.*

*- JUNHO/2006*

*Conforme consta às fls. 673 a 676 do processo 12585.720241/2011-95 e às folhas 421 e 422 do processo 16349.000523/201035, os valores apurados nos despachos decisórios, consideram tão somente as notas fiscais com data de emissão no mês de junho de 2006, deixando de considerar todas as notas fiscais com data de emissão de maio de 2006, em que pese lançadas no mês de junho de 2006.*

*Desta feita, temos como valor total considerado no despacho decisório o montante de R\$ 140.097,09. Este valor foi composto por todas as notas fiscais lançadas nos livros fiscais e com data de emissão em junho de 2006, conforme planilha anexa.*

*Temos, porém, que conforme demonstrado no livro de registro de entradas (pagina 96), os CFOP's 1.102 e 1.118 — Revenda, totalizam no mês de junho de 2006 o montante de R\$165.991,01. Este valor, sim, é composto por todas as notas fiscais lançadas no mês de junho de 2006, conforme planilha anexa.*

*O mesmo exposto acerca dos produtos para revenda ocorreu em relação aos demais fundamentos para origem do crédito, ou seja, insumos (bens e serviços), devolução e importação. A comprovação pode ser adequada efetuada mediante a análise da documentação acostada pela ora Manifestante. Inclusive, seguem cópias dos Livros de Registro de Entrada relativos a cada um dos meses objeto de levantamento (doc. IX)*

*Verifica-se, portanto, que não há qualquer possibilidade de dúvida da existência efetiva dos créditos das contribuição para o financiamento da seguridade social — COFINS que se pretendeu aproveitar, através das declarações de compensação parcialmente homologadas na decisão que ora se manifesta o inconformismo.*

A decisão da qual foi retirado o relatório acima, julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte, não reconhecendo o crédito pleiteado, recebendo a seguinte ementa:

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

*Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006*

**REGIME NÃO CUMULATIVO. APURAÇÃO DOS CRÉDITOS. MOMENTO.**

*No regime da não-cumulatividade, os créditos a descontar/ressarcir/compensar devem ser apurados em relação às aquisições de insumos/bens para revenda, ou serviços, ocorridos no próprio mês de apuração.*

**Manifestação de Inconformidade Improcedente**

**Direito Creditório Não Reconhecido**

Inconformada com a decisão acima mencionada a contribuinte interpôs recurso voluntário defendendo a regularidade do procedimento utilizado para o pedido de ressarcimento, trazendo em sua defesa, excerto retirado do site da Receita Federal, Perguntas Frequentes da EFD-Contribuições, relacionado à forma de escrituração e aproveitamento dos créditos objeto do ressarcimento.

Passo seguinte o processo foi remetido ao E. CARF para julgamento e distribuído para minha relatoria.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O recurso é tempestivo, trata de matéria de competência dessa Turma, motivo pelo qual passa a ser analisado.

Conforme se verifica do relatório acima, o presente processo trata de pedido de ressarcimento de créditos de PIS, relativo a vendas de exportação, referente ao 2º trimestre de 2006.

Segundo o despacho decisório que deu parcialmente o crédito pleiteado, depois da apuração realizada nos documentos enviados pela contribuinte, constatou-se divergências em alguns lançamentos, notadamente escriturações de notas fiscais fora do mês de sua emissão.

Para a recorrente tal glosa, mantida pela DRJ que motivou sua decisão utilizando-se como parâmetro para apuração do crédito a data da emissão da nota fiscal, deve ser revertida.

A recorrente confunde regime de apuração com regime de aproveitamento de créditos. Inequivocamente, tratam-se de situações distintas que submetem a tratamento diferentes na legislação. Ambos os regimes encontram-se disciplinados no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, porém, enquanto o regime de apuração é determinado no § 1º o regime aproveitamento é disciplinado no § 4º e no art. 13 da Lei 10.833/2003, que seguem transcritos:

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

[...]

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, **o crédito será determinado** mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, **adquiridos no mês;**

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, **incorridos no mês;**

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, **incorridos no mês;** (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, **devolvidos no mês.**

[...]

§ 4º O crédito **não aproveitado** em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

[...]

Art. 13. **O aproveitamento de crédito** na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores. *(grifos não originais)*

O disposto no § 1º art. 3º, expressamente, determina que a apuração dos créditos será feita mensalmente, com base (i) nos custos dos bens e serviços adquiridos no mês, (ii) nas despesas/gastos com energia, aluguéis, arrendamento mercantil e armazenagem e frete incorridos no mês, (iii) encargos de depreciação e amortização incorridos no mês e (iv) os bens devolvidos no mês. E a fixação desse procedimento de apuração mensal tem por finalidade assegurar o controle e a verificação da correta apuração do crédito, especialmente, a natureza/tipo de crédito e valor apropriado. Em suma, esse procedimento visa a confirmação/comprovação dos requisitos da certeza e liquidez do crédito, condição indispensável para o aproveitamento sob as diversas modalidades prevista na legislação (dedução, ressarcimento ou compensação).

A questão relacionada ao momento de apropriação dos créditos relativos à aquisição de insumos foi tratada de forma precisa pelo Ilmo. Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, no acórdão n.º 3302-006.525, do qual peço vênia para utilizar como razões de decidir:

“Neste aspecto, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o Pronunciado Técnico CPC n.º 30, tratando da mensuração de receitas. Em seus itens 14 em diante, dispôs sobre o momento de reconhecimento das receitas:

***Venda de bens***

*14. A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:*

*(a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens;*

*(b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade e tampouco efetivo controle sobre tais bens;*

*(c) o valor da receita possa ser mensurado com confiabilidade;*

*(d) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e*

*(e) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser mensuradas com confiabilidade.*

*15. A avaliação do momento em que a entidade transfere os riscos e os benefícios significativos da propriedade para o comprador exige o exame das circunstâncias da transação. Na maior parte dos casos, a transferência dos riscos e dos benefícios inerentes à propriedade coincide com a transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo para o comprador. Tais casos são típicos das vendas a varejo. Em outros casos, porém, a transferência dos riscos e benefícios da propriedade ocorre em momento diferente da transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo.*

*16. Se a entidade reter riscos significativos da propriedade, a transação não é uma venda e a receita não pode ser reconhecida. A retenção de risco significativo inerente à propriedade pode ocorrer de várias formas. Exemplos de situações em que a entidade pode reter riscos e os benefícios significativos da propriedade são:*

(a) quando a entidade vendedora retém uma obrigação em decorrência de desempenho insatisfatório que não esteja coberto por cláusulas normais de garantia;

(b) nos casos em que o recebimento da receita de uma venda em particular é contingente, pois depende da venda dos bens pelo comprador (genuína consignação);

(c) quando os bens expedidos estão sujeitos à instalação, sendo esta uma parte significativa do contrato e ainda não tenha sido completada pela entidade; e

(d) quando o comprador tem o direito de rescindir a compra por uma razão especificada no contrato de venda e a entidade vendedora não está certa da probabilidade de devolução.

[...]

#### **Prestação de serviços**

20. Quando a conclusão de uma transação que envolva a prestação de serviços puder ser estimada com confiabilidade, a receita associada à transação deve ser reconhecida tomando por base o estágio de execução (stage of completion) da transação ao término do período de reporte. O desfecho de uma transação pode ser estimado com confiabilidade quando todas as seguintes condições forem satisfeitas:

(a) o valor da receita puder ser mensurado com confiabilidade;

(b) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade;

(c) o estágio de execução (stage of completion) da transação ao término do período de reporte puder ser mensurado com confiabilidade; e

(d) as despesas incorridas com a transação assim como as despesas para concluí-la puderem ser mensuradas com confiabilidade<sup>4</sup>.

21. O reconhecimento da receita com referência ao estágio de execução de uma transação é usualmente denominado como sendo o método da percentagem completada. Por esse método, a receita é reconhecida nos períodos contábeis em que os serviços são prestados. O reconhecimento da receita nessa base proporciona informação útil sobre a extensão da atividade e o desempenho dos serviços prestados durante o período. O Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção também exige o reconhecimento da receita nessa mesma base. As exigências naquele Pronunciamento são geralmente aplicáveis ao reconhecimento da receita e dos gastos associados a uma transação que envolva a prestação de serviços.

22. A receita somente deve ser reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade. Porém, quando surgir incerteza acerca da realização de valor já incluído na receita, o valor incobrável, ou o valor com respeito ao qual a recuperação tenha deixado de ser provável, deve ser reconhecido como despesa, e não como ajuste (dedução) do valor da receita originalmente reconhecida.

[...]

24. O estágio de execução de uma transação pode ser determinado por diversos métodos. A entidade deve escolher um método que mesure com confiabilidade os serviços executados. Dependendo da natureza da transação, os métodos podem incluir:

(a) levantamento ou medição do trabalho executado;

*(b) serviços executados até a data, indicados como percentual do total dos serviços a serem executados; ou*

*(c) a proporção entre os custos incorridos até a data e os custos totais estimados da transação. Somente os custos que efetivamente possam ser identificados com os serviços executados até a data devem ser incluídos nos custos incorridos até a data de mensuração. Da mesma forma, somente os custos que reflitam serviços executados ou a serem executados devem ser incluídos nos custos totais estimados da transação.*

*Para efeito de reconhecimento das receitas de prestação de serviços, os pagamentos parcelados e os adiantamentos recebidos de clientes não correspondem, necessariamente, aos serviços executados.*

***25. Para fins práticos, quando os serviços prestados correspondam a um número indeterminado de etapas, durante um período específico de tempo, a receita deve ser reconhecida pelo método linear durante tal período, a menos que haja evidências de que outro método represente melhor o estágio de execução da transação. Quando determinada etapa for muito mais significativa do que quaisquer outras, o reconhecimento da receita deve ser adiado até que essa etapa seja executada.***

Verifica-se que a orientação contábil é no sentido de se reconhecer a receita de venda de bens quando ocorrer a transferência dos riscos e benefícios mais significativos inerentes ao direito de propriedade, além da observância de outros aspectos mencionados no item 14 do CPC. Do lado da prestação de serviços, o reconhecimento deve ser pelo estágio de execução do serviço, a ser medido por levantamento ou medição ou proporção entre custos incorridos e custos totais estimados, ou seja, deve-se apurar o estágio de execução correspondente ao serviço executado, quando este corresponder a várias etapas. No caso de um serviço a ser executado em uma única etapa, o reconhecimento deverá ocorrer quando da execução da etapa.

A Solução de Consulta Cosit n.º 111/2014 reconheceu a aplicação do CPC 30 ao analisar o regime de competência e o auferimento de receitas em situação de vendas canceladas, conforme a ementa abaixo:

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

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. REGIME DE COMPETÊNCIA. CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS. NÃO REALIZAÇÃO DE RECEITAS. NÃO AUFERIMENTO DE RECEITA. VENDAS CANCELADAS.**

*O fato gerador da Cofins no regime de apuração não cumulativa é o auferimento de receitas pelas pessoas jurídicas, o que ocorre quando as receitas são consideradas realizadas. A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a entidade produtora.*

*No que diz respeito à prestação de serviços, no regime de competência, a receita é considerada realizada e, portanto, auferida quando um serviço é prestado com a anuência do tomador e com o compromisso contratual deste de pagar o preço acertado, sendo irrelevante, nesse caso, a ocorrência de sua efetiva quitação.*

*Não integram a base de cálculo da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, as receitas referentes a vendas canceladas. No que diz respeito à prestação de serviços, vendas canceladas correspondem à anulação de valores registrados como receita bruta de serviços, fato que ocorre quando o contratante não concorda com o valor cobrado (no todo ou em parte), seja porque os serviços não foram prestados de acordo com o contrato, seja porque os serviços prestados, sem a sua anuência, não foram*

*contratados, ou seja porque o valor cobrado não tem previsão contratual. Nesse caso a contratada não é detentora do direito de receber pagamento (no todo ou em parte) pelos serviços prestados. Consequentemente, ainda que ela registre esses valores como receita, eles não passam a assumir tal condição, já que não se consideram como receitas realizadas e, por conseguinte, como receitas auferidas.*

*No regime de competência, o cancelamento de notas fiscais, seja no mês da prestação de serviço ou em outro mês qualquer, por si só, não afeta a ocorrência do fato gerador ou a apuração da base de cálculo da Cofins. Todavia, se as causas que motivarem tal cancelamento, configurarem vendas canceladas, o correspondente valor, registrado como receita de serviços, é passível de exclusão da base de cálculo dessa Contribuição no mês da devolução.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, arts. 3º e 4º, caput, e § 1º; Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, § 1º, “a” e “b”; Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978, item 4.1; Norma Brasileira de Contabilidade TG 30 Receitas (com a redação dada pela Resolução CFC nº 1.412, de 2, de outubro de 2012), item 21.*

No mesmo sentido, o Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI ao dispor sobre estoques, entendendo que o momento de contabilização das compras coincide com a transmissão do direito de propriedade, não se ligando apenas ao aspecto legal, mas principalmente à transferência de riscos e benefícios futuros. Transcreve-se o trecho da obra para melhor esclarecer:

*“O momento da contabilização de compras de itens do estoque, assim como o das vendas a terceiros, em geral, coincide com o (1 IUDÍCIBUS, Sérgio. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. SANTOS, Ariovaldo do. Manual de Contabilidade Societária Aplicável a todas as sociedades. São Paulo, Editora Atlas, 2010. p. 72/73.) da transmissão do direito de propriedade dos mesmos, embora o conceito de ativo esteja ligado não só aspecto legal, mas principalmente a transferência de riscos e benefícios futuros.*

*Dessa forma, na determinação sobre se os itens integram ou não a conta de estoques, o importante não é sua posse física, mas o direito de sua propriedade; em seguida, há também que se discutir a figura do controle e ainda as dos riscos e benefícios.*

*Assim, deve ser feita uma análise caso a caso visando identificar potenciais eventos onde haja transferência dos principais benefícios e riscos.*

[...]

*5.2.2 Compras em trânsito Não devem ser incluídas as compras cujo transporte seja de responsabilidade do vendedor (FOBdestino), nem as mercadorias recebidas de terceiros (quando a empresa é consignatária ou depositária), nem os materiais comprados, mas sujeitos à aprovação. Neste último caso, a integração aos estoques se dará após a aprovação.*

De outro giro, sob o aspecto civilista, o Código Civil dispõe em seu artigo 1.226 que os direitos reais (dentre eles o direito de propriedade) sobre coisas móveis, quando constituídos, ou transmitidos por ato inter vivos, somente se adquirem com a tradição e que até o momento da tradição, conforme artigo 492, os riscos da coisa correm por conta do vendedor e os do preço por conta do comprador, ressalvadas as situações de que tratam os parágrafos deste artigo.

Deflui-se que a emissão da nota fiscal não caracteriza, por si, a aquisição, pois que os riscos, em regra, ainda correm por conta do vendedor. A discussão travada nos autos limitou-se apenas ao lapso temporal entre a data de emissão da nota fiscal de venda pelo vendedor e a entrada dos bens nos estabelecimentos da empresa, não se perquirindo sobre outras situações ou condições. Portanto, em princípio, o regime de competência

do crédito deve ser o da aquisição, assim entendida, a tradição das coisas móveis, ou, no caso de serviços, o reconhecimento do estágio de execução (serviços em várias etapas) ou da conclusão, no caso de serviço de uma única etapa.

Neste sentido, citam-se acórdãos deste conselho, inclusive desta turma:

Acórdão n.º 3302003.155:

[...]

#### **CRÉDITOS. REGIME DE RECONHECIMENTO. AQUISIÇÃO**

*A aquisição, a que se referem os incisos I e II do §1º dos artigos 3º das Lei n.º 10.637/2002 e Lei n.º 10.833/2003, deve ser entendida como a tradição das coisas móveis, ou, no caso de serviços, o reconhecimento do estágio de execução (serviços em várias etapas) ou da conclusão, no caso de serviço de uma única etapa.*

Acórdão n.º 3801005.038:

[...]

#### **MOMENTO DO CREDITAMENTO.**

*O cálculo do crédito de PIS e de COFINS deverá levar em conta as aquisições de bens, serviços e insumos ocorridas no mês, sendo que o termo "aquisição" exige o recebimento e contabilização do bem pelo destinatário. Crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.*

Acórdão n.º 3201001.361:

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

*Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004*

#### **AQUISIÇÃO DE FRETE PARA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. MOMENTO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO.**

*As despesas relativas a frete para aquisição de insumos geram direito a crédito de PIS não cumulativo, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10.637, de 2002. Considera-se adquirido o frete, para efeitos de creditamento de PIS, no momento da conclusão do transporte dos insumos adquiridos, ou seja, na entrada dos referidos insumos no estabelecimento do adquirente.*

Excerto do voto condutor:

*"Para a fiscalização, o mês em que os bens e serviços foram adquiridos e as despesas foram incorridas corresponde ao mês da emissão das respectivas notas fiscais. Tal entendimento foi confirmado pela instância a quo. Contudo, esse não parece ser o momento em que tais despesas são incorridas.*

*No caso do serviço de transporte contratado para transportar os insumos a serem utilizados na produção da Recorrente, o serviço somente pode ser considerado como adquirido quando o frete é concluído, ou seja, quando o insumo transportado ingressa no estabelecimento da Recorrente.*

*Isso porque o serviço é um bem imaterial e, como tal, a sua aquisição deve ser considerada no momento em que o seu objeto se aperfeiçoa, pois essa hora é a que mais se aproxima da tradição do bem material. Antes disso, não há como considerar que o referido bem imaterial foi adquirido."*

Acórdão n.º 3403001.340:

Excerto do voto vencedor:

*"Neste passo, admitir o cômputo de créditos apurados sobre tais valores equivale a fazer retroagir as disposições das Medidas Provisórias 66/02 e 135/03, convertidas nas Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente, haja vista que, se pagos na época oportuna, isto é, quando de sua aquisição, não haveria que se falar em créditos da não cumulatividade, demais disso, por disposição própria de referidos diplomas legais, o momento de apropriação dos créditos se concretiza na aquisição do insumo, a teor do art. 3º, § 1º das leis em comento, ainda que outro seja o momento do pagamento, como sói ocorrer nas compra a prazo.*

*Seu aspecto temporal é a efetiva entrada dos insumos no estabelecimento, pouco importando que coincida com o pagamento, ou seja, o marco é fixo, aplicando-se à compra para entrega futura, onde há antecipação de pagamento pela aquisição, para aquela que o pagamento se dá em momento futuro a partir da aquisição, ou mesmo que seja saldada em prestações."*

Frise-se que não se trata de admitir créditos extemporâneos, mas sim de considerar o regime de competência na tradição da coisa móvel ou na execução dos serviços.

(...)

Por todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para que seja considerada a data da entrada das mercadorias para reconhecimento dos créditos pretendidos pela contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Jorge Lima Abud.

O motivo da presente Declaração de VOTO não é outro, senão justificar a minha alternância de posicionamento.

Na prolação do meu VOTO no **Acórdão de Recurso Voluntário n.º 3302-006.525**, de 30 de janeiro de 2019, posicionei-me no sentido de que o momento apropriado para considerar a aquisição de insumos é a data de emissão da nota fiscal.

Fui vencido na ocasião e coube a redação do VOTO VENCEDOR ao ilustre Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

Com base nas brilhantes linhas traçadas pelo Conselheiro, percebi como minha posição era frágil por ignorar as ilações trazidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis ao Omitir o Pronunciado Técnico CPC n.º 30, bem como a Solução de Consulta Cosit n.º 111/2014 reconheceu a aplicação do CPC 30.

Por isso, como forma de me justificar e ao mesmo tempo homenagear o Conselheiro, no sentido de demonstrar que o momento apropriado para considerar a aquisição de insumos e o consequente reconhecimento dos créditos pretendidos é a data da entrada das mercadorias, reproduzo o VOTO VENCEDOR Acórdão de Recurso Voluntário n.º 3302-006.525, de 30 de janeiro de 2019, de Relatoria do Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède:

(...) Neste aspecto, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o Pronunciado Técnico CPC n.º 30, tratando da mensuração de receitas. Em seus itens 14 em diante, dispôs sobre o momento de reconhecimento das receitas:

#### Venda de bens

A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:

a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens;

a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade e tampouco efetivo controle sobre tais bens;

o valor da receita possa ser mensurado com confiabilidade;

for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e

as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser mensuradas com confiabilidade.

A avaliação do momento em que a entidade transfere os riscos e os benefícios significativos da propriedade para o comprador exige o exame das circunstâncias da transação. Na maior parte dos casos, a transferência dos riscos e dos benefícios inerentes à propriedade coincide com a transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo para o comprador. Tais casos são típicos das vendas a varejo. Em outros casos, porém, a transferência dos riscos e benefícios da propriedade ocorre em momento diferente da transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo.

Se a entidade reter riscos significativos da propriedade, a transação não é uma venda e a receita não pode ser reconhecida. A retenção de risco significativo inerente à propriedade pode ocorrer de várias formas. Exemplos de situações em que a entidade pode reter riscos e os benefícios significativos da propriedade são:

quando a entidade vendedora retém uma obrigação em decorrência de desempenho insatisfatório que não esteja coberto por cláusulas normais de garantia;

nos casos em que o recebimento da receita de uma venda em particular é contingente, pois depende da venda dos bens pelo comprador (genuína consignação);

quando os bens expedidos estão sujeitos à instalação, sendo esta uma parte significativa do contrato e ainda não tenha sido completada pela entidade; e

quando o comprador tem o direito de rescindir a compra por uma razão especificada no contrato de venda e a entidade vendedora não está certa da probabilidade de devolução.

[...]

#### Prestação de serviços

Quando a conclusão de uma transação que envolva a prestação de serviços puder ser estimada com confiabilidade, a receita associada à transação deve ser reconhecida tomando por base o estágio de execução (stage of completion) da transação ao término do período de reporte. O desfecho de uma transação pode ser estimado com confiabilidade quando todas as seguintes condições forem satisfeitas:

o valor da receita puder ser mensurado com confiabilidade;

for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade;

o estágio de execução (stage of completion) da transação ao término do período de reporte puder ser mensurado com confiabilidade; e

as despesas incorridas com a transação assim como as despesas para concluí-la puderem ser mensuradas com confiabilidade<sup>4</sup>.

O reconhecimento da receita com referência ao estágio de execução de uma transação é usualmente denominado como sendo o método da percentagem completada. Por esse método, a receita é reconhecida nos períodos contábeis em que os serviços são prestados. O reconhecimento da receita nessa base proporciona informação útil sobre a extensão da atividade e o desempenho dos serviços prestados durante o período. O Pronunciamento Técnico CPC 17 - Contratos de Construção também exige o reconhecimento da receita nessa mesma base. As exigências naquele Pronunciamento são geralmente aplicáveis ao reconhecimento da receita e dos gastos associados a uma transação que envolva a prestação de serviços.

A receita somente deve ser reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade. Porém, quando surgir incerteza acerca da realização de valor já incluído na receita, o valor incobrável, ou o valor com respeito ao qual a recuperação tenha deixado de ser provável, deve ser reconhecido como despesa, e não como ajuste (dedução) do valor da receita originalmente reconhecida.

[...]

O estágio de execução de uma transação pode ser determinado por diversos métodos. A entidade deve escolher um método que mesure com confiabilidade os serviços executados. Dependendo da natureza da transação, os métodos podem incluir:

levantamento ou medição do trabalho executado;

serviços executados até a data, indicados como percentual do total dos serviços a serem executados; ou

a proporção entre os custos incorridos até a data e os custos totais estimados da transação. Somente os custos que efetivamente possam ser identificados com os

serviços executados até a data devem ser incluídos nos custos incorridos até a data de mensuração. Da mesma forma, somente os custos que reflitam serviços executados ou a serem executados devem ser incluídos nos custos totais estimados da transação.

Para efeito de reconhecimento das receitas de prestação de serviços, os pagamentos parcelados e os adiantamentos recebidos de clientes não correspondem, necessariamente, aos serviços executados.

Para fins práticos, quando os serviços prestados correspondam a um número indeterminado de etapas, durante um período específico de tempo, a receita deve ser reconhecida pelo método linear durante tal período, a menos que haja evidências de que outro método represente melhor o estágio de execução da transação. Quando determinada etapa for muito mais significativa do que quaisquer outras, o reconhecimento da receita deve ser adiado até que essa etapa seja executada.

Verifica-se que a orientação contábil é no sentido de se reconhecer a receita de venda de bens quando ocorrer a transferência dos riscos e benefícios mais significativos inerentes ao direito de propriedade, além da observância de outros aspectos mencionados no item 14 do CPC. Do lado da prestação de serviços, o reconhecimento deve ser pelo estágio de execução do serviço, a ser medido por levantamento ou medição ou proporção entre custos incorridos e custos totais estimados, ou seja, deve-se apurar o estágio de execução correspondente ao serviço executado, quando este corresponder a várias etapas. No caso de um serviço a ser executado em uma única etapa, o reconhecimento deverá ocorrer quando da execução da etapa.

A Solução de Consulta Cosit nº 111/2014 reconheceu a aplicação do CPC 30 ao analisar o regime de competência e o auferimento de receitas em situação de vendas canceladas, conforme a ementa abaixo:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. REGIME DE COMPETÊNCIA. CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS. NÃO REALIZAÇÃO DE RECEITAS. NÃO AUFERIMENTO DE RECEITA. VENDAS CANCELADAS.**

O fato gerador da Cofins no regime de apuração não cumulativa é o auferimento de receitas pelas pessoas jurídicas, o que ocorre quando as receitas são consideradas realizadas. A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a entidade produtora.

No que diz respeito à prestação de serviços, no regime de competência, a receita é considerada realizada e, portanto, auferida quando um serviço é prestado com a anuência do tomador e com o compromisso contratual deste de pagar o preço acertado, sendo irrelevante, nesse caso, a ocorrência de sua efetiva quitação.

Não integram a base de cálculo da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, as receitas referentes a vendas canceladas. No que diz respeito à prestação de serviços, vendas canceladas correspondem à anulação de valores registrados como receita bruta de serviços, fato que ocorre quando o contratante não concorda com o valor cobrado (no todo ou em parte), seja porque os serviços não foram prestados de acordo com o contrato, seja porque os serviços prestados, sem a sua anuência, não foram contratados, ou seja porque o valor cobrado não tem previsão contratual. Nesse caso a contratada não é detentora do direito de receber pagamento (no todo ou em parte) pelos serviços prestados. Consequentemente, ainda que ela registre esses valores como receita, eles não passam a assumir tal condição, já que não se consideram como receitas realizadas e, por conseguinte, como receitas auferidas.

No regime de competência, o cancelamento de notas fiscais, seja no mês da prestação de serviço ou em outro mês qualquer, por si só, não afeta a ocorrência do fato gerador ou a apuração da base de cálculo da Cofins. Todavia, se as causas que motivarem tal cancelamento, configurarem vendas canceladas, o correspondente valor, registrado como receita de serviços, é passível de exclusão da base de cálculo dessa Contribuição no mês da devolução.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Instrução Normativa SRF n.º 404, de 2004, arts. 3º e 4º, caput, e § 1o; Lei n.º 6.404, de 1976, art. 187, § 1o, “a” e “b”; Instrução Normativa SRF n.º 51, de 1978, item 4.1; Norma Brasileira de Contabilidade TG 30 - Receitas (com a redação dada pela Resolução CFC n.º 1.412, de 2, de outubro de 2012), item 21.

No mesmo sentido, o Manual de Contabilidade Societária<sup>1</sup> da FIPECAFI ao dispor sobre estoques, entendendo que o momento de contabilização das compras coincide com a transmissão do direito de propriedade, não se ligando apenas ao aspecto legal, mas principalmente à transferência de riscos e benefícios futuros. Transcreve-se o trecho da obra para melhor esclarecer:

"O momento da contabilização de compras de itens do estoque, assim como o das vendas a terceiros, em geral, coincide com o da transmissão do direito de propriedade dos mesmos, embora o conceito de ativo esteja ligado não só aspecto legal, mas principalmente a transferência de riscos e benefícios futuros. Dessa forma, na determinação sobre se os itens integram ou não a conta de estoques, o importante não é sua posse física, mas o direito de sua propriedade; em seguida, há também que se discutir a figura do controle e ainda as dos riscos e benefícios. Assim, deve ser feita uma análise caso a caso visando identificar potenciais eventos onde haja transferência dos principais benefícios e riscos.

[...]

#### 5.2.2 Compras em trânsito

Não devem ser incluídas as compras cujo transporte seja de responsabilidade do vendedor (FOB-destino), nem as mercadorias recebidas de terceiros (quando a empresa é consignatária ou depositária), nem os materiais comprados, mas sujeitos à aprovação. Neste último caso, a integração aos estoques se dará após a aprovação.

De outro giro, sob o aspecto civilista, o Código Civil dispõe em seu artigo 1.226 que os direitos reais (dentre eles o direito de propriedade) sobre coisas móveis, quando constituídos, ou transmitidos por ato inter vivos, somente se adquirem com a tradição e que até o momento da tradição, conforme artigo 4923, os riscos da coisa correm por conta do vendedor e os do preço por conta do comprador, ressalvadas as situações de que tratam os parágrafos deste artigo.

Deflui-se que a emissão da nota fiscal não caracteriza, por si, a aquisição, pois que os riscos, em regra, ainda correm por conta do vendedor. A discussão travada nos autos limitou-se apenas ao lapso temporal entre a data de emissão da nota fiscal de venda pelo vendedor e a entrada dos bens nos estabelecimentos da empresa, não se perquirindo sobre outras situações ou condições. Portanto, em princípio, o regime de competência do crédito deve ser o da aquisição, assim entendida, a tradição das coisas móveis, ou, no caso de serviços, o reconhecimento do estágio de execução (serviços em várias etapas) ou da conclusão, no caso de serviço de uma única etapa.

Neste sentido, citam-se acórdãos deste conselho, inclusive desta turma:

Acórdão n.º 3302-003.155:

[...]

**CRÉDITOS. REGIME DE RECONHECIMENTO. AQUISIÇÃO**

A aquisição, a que se referem os incisos I e II do §1º dos artigos 3º das Lei n.º 10.637/2002 e Lei n.º 10.833/2003, deve ser entendida como a tradição das coisas móveis, ou, no caso de serviços, o reconhecimento do estágio de execução (serviços em várias etapas) ou da conclusão, no caso de serviço de uma única etapa.

Acórdão n.º 3801-005.038:

[...]

**MOMENTO DO CREDITAMENTO.**

O cálculo do crédito de PIS e de COFINS deverá levar em conta as aquisições de bens, serviços e insumos ocorridas no mês, sendo que o termo "aquisição" exige o recebimento e contabilização do bem pelo destinatário. Crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Acórdão n.º 3201-001.361:

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

**AQUISIÇÃO DE FRETE PARA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. MOMENTO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO.**

As despesas relativas a frete para aquisição de insumos geram direito a crédito de PIS não cumulativo, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10.637, de 2002. Considera-se adquirido o frete, para efeitos de creditamento de PIS, no momento da conclusão do transporte dos insumos adquiridos, ou seja, na entrada dos referidos insumos no estabelecimento do adquirente.

Excerto do voto condutor:

"Para a fiscalização, o mês em que os bens e serviços foram adquiridos e as despesas foram incorridas corresponde ao mês da emissão das respectivas notas fiscais. Tal entendimento foi confirmado pela instância a quo. Contudo, esse não parece ser o momento em que tais despesas são incorridas.

No caso do serviço de transporte contratado para transportar os insumos a serem utilizados na produção da Recorrente, o serviço somente pode ser considerado como adquirido quando o frete é concluído, ou seja, quando o insumo transportado ingressa no estabelecimento da Recorrente.

Isso porque o serviço é um bem imaterial e, como tal, a sua aquisição deve ser considerada no momento em que o seu objeto se aperfeiçoa, pois essa hora é a que mais se aproxima da tradição do bem material. Antes disso, não há como considerar que o referido bem imaterial foi adquirido."

Acórdão n.º 3403-001.340:

Excerto do voto vencedor:

"Neste passo, admitir o cômputo de créditos apurados sobre tais valores equivale a fazer retroagir as disposições das Medidas Provisórias 66/02 e 135/03, convertidas nas Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente, haja vista que, se pagos na época oportuna, isto é, quando de sua aquisição, não haveria que se falar em créditos da não cumulatividade, demais disso, por disposição própria de referidos diplomas legais, o momento de apropriação dos créditos se concretiza na aquisição do insumo, a teor do

art. 3º, § 1º das leis em comento, ainda que outro seja o momento do pagamento, como sói ocorrer nas compra a prazo.

Seu aspecto temporal é a efetiva entrada dos insumos no estabelecimento, pouco importando que coincida com o pagamento, ou seja, o marco é fixo, aplicando-se à compra para entrega futura, onde há antecipação de pagamento pela aquisição, para aquela que o pagamento se dá em momento futuro a partir da aquisição, ou mesmo que seja saldada em prestações."

Frise-se que não se trata de admitir créditos extemporâneos, mas sim de considerar o regime de competência na tradição da coisa móvel ou na execução dos serviços. Dá-se, portanto, provimento ao recurso voluntário neste ponto.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.