



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10280.005450/2005-66
Recurso nº 152.373 Voluntário
Acórdão nº 2101-00.095 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de maio de 2009
Matéria Cofins
Recorrente Y. Yamada S/A - Comércio e Indústria
Recorrida DRJ - Belém/PA

ASSUNTO: COFINS
Ano-calendário

NULIDADE - PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO - INEXISTÊNCIA
Constatados os procedimentos formais necessários para a fiscalização, deve-se indeferir o pleito de nulidade do contribuinte.

SUMULA 5º/2CC - AUDITOR FISCAL - INSCRIÇÃO NO CRC - DESNECESSIDADE

Conforme determina a Súmula 5ª do 2CC, “O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.”

CREDITAMENTO PIS E COFINS NÃO CUMULATIVO - AUSÊNCIA DE PROVAS - IMPOSSIBILIDADE. O sistema não cumulativo do PIS e Cofins apenas viabiliza o creditamento se comprovada a utilização/finalidade dos insumos. Esta espécie de crédito tributário deve ser analisada caso a caso, pois depende, enormemente, da atividade de cada contribuinte.

DECISÃO JUDICIAL - APLICAÇÃO RESTRITA AO SEU OBJETO. A decisão proferida contra o alargamento da base de cálculo da Lei nº 9.718/98 apenas se aplica ao período abrangido por este dispositivo legal.

INCONSTITUCIONALIDADE - ILEGALIDADE - TIPICIDADE CERRADA - CONFISCO - PRESUNÇÃO DE VALIDADE - SÚMULA Nº 2 / 2º CC

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos legais. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade. Aplicação da Súmula nº 2: “O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.”

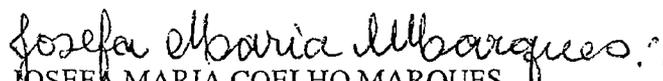
TAXA SELIC - PREVISÃO LEGAL - IMPOSSIBILIDADE DE ANALISAR ASPECTOS CONSTITUCIONAIS

O art. 13 da Lei nº 9.065/1995 dispõe expressamente que, para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1995, os juros de mora incidentes sobre tributos não pagos no vencimento serão calculados com base na taxa SELIC acumulada mensalmente. Por sua vez, o Código Tributário Nacional prevê que os juros moratórios serão calculados à taxa de 1% ao mês apenas se a lei não dispuser de modo diverso (art. 161, § 1º). No caso, a Lei nº 9.065/1995 dispôs de modo diverso. As questões constitucionais não estão no escopo deste tribunal administrativo.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA TURMA ORDINÁRIA da PRIMEIRA CÂMARA da SEGUNDA SEÇÃO do CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.


JOSEFA MARIA COELHO MARQUES
Presidente


FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Walber José da Silva, Maurício Taveira e Silva, Fernando Luiz da Gama Lobo D'êça, José Antonio Francisco Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado para o fim de constituir débito de Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social (Cofins) em virtude de apuração de diferenças entre o valor escriturado e aquele declarado/pago em relação aos fatos geradores compreendidos no período de 01/02/2004 a 31/03/2005.

Inconformada com a autuação a Recorrente apresentou suas razões de impugnação às fls. 917/983, nas quais alega, conforme sintetizado pelo relatório da decisão de primeira instância administrativa:

"a) O lançamento é surpreendente, pois que a impugnante sempre cumpriu e cumpre tempestivamente suas obrigações tributárias, especialmente no tocante à Cofins (fl. 919).

b) A não observância pelo órgão fiscalizador dos preceitos insculpidos no CTN, no Decreto nº 70.235, de 1972, e nas disposições da legislação específica levam à nulidade do ato administrativo (fl. 920). Nesse passo, uma das exigências para



iniciar o procedimento fiscal é a cientificação do contribuinte de que será fiscalizado, mediante Termo de Início de Fiscalização, o qual inexistiu, deixando-se de observar formalidade essencial e obrigatória, de ordem pública. Cita tese doutrinária que corroboraria sua assertiva (fl. 921). Também a lavratura do termo de Encerramento é formalidade essencial e obrigatória, sendo que sua omissão ou inexatidão vicia o procedimento fiscal, como se verifica no caso concreto (fl. 938).

c) O exame da escrituração contábil deve ser procedida privativamente por contador habilitado no Conselho respectivo, razão pela qual deveria ser o autuante profissional que revestisse tais requisitos. Decorre, pois, a nulidade do procedimento fiscal, pela incapacidade técnico-legal do agente (fls. 922 e 924). Refere jurisprudência que guardaria pertinência com o tema.

d) Não obstante haver recebido os demonstrativos dos valores do Auto de Infração, esses nada demonstram com a clareza necessária à sua compreensão, omitindo os motivos de fato, não indicando a metodologia de cálculo empregada e os dispositivos legais específicos supostamente infringidos, limitando-se a mero relato de fatos imputados à impugnante, tomando-os por verdade absoluta, sem qualquer prova física e inequívoca (fl. 925), restando inquinado de nulidade o lançamento, por conter erro material. A inexistência de motivos vicia o ato administrativo, verificando-se esta quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido (fl. 928). Nesse mesmo sentido, o Termo de Encerramento do procedimento fiscal indica que houve a verificação por amostragem do cumprimento das obrigações tributárias, evidenciando-se a ausência dos pressupostos à sua validade (fl. 936). O auto de infração não pode resumir-se a simples informação do agente, devendo exibir robustos e concretos elementos comprobatórios da existência do crédito, ao passo que nenhuma prova há nos autos, que se resume a conjeturas de fatos. É patente o cerceamento do direito de defesa da impugnante, um vez que o auto de infração não discriminou cada espécie de receita a ser alcançada pelo lançamento fiscal, com sua efetiva e incontestável comprovação. Não foi juntado um único documento que seja que comprove o tanto quanto sustentado, não bastando a simples alegação de que houve falta de recolhimento de Cofins por diferença a menor na base de cálculo respectiva, padecendo de nulidade o auto de infração por embasar-se no arbítrio e na presunção da autoridade fiscal, sem amparo na lei. Afirma que "presumindo e demonstrando que o crédito tributário foi constituído com base em depósitos bancários não comprovados porque inexistentes que levariam ao acréscimo patrimonial a descoberto, como se fez demonstrar alhures, o agente fiscal cerceou o direito de defesa da Impugnante no Auto de Infração combatido, devendo, em decorrência disto, ser o mesmo declarado nulo" (fl. 932). Doutrina, jurisprudência e julgados administrativos são mencionados.

flm

JM

e) A indicação dos motivos de fato e os dispositivos legais específicos, supostamente infringidos, não correspondem à realidade dos acontecimentos. O dispositivo normativo apontado no lançamento é genérico, não guardando proximidade com os fatos ocorridos, restando violada a tipicidade tributária (fls. 933/936).

f) A divergência apurada e que resultou nas diferenças lançadas congrega valores que não guardam relação material e jurídica com a hipótese de incidência, porque desconsideradas compensações efetuadas pela impugnante quando identificou a existência de créditos não cumulativos de Cofins. Parte dos créditos de Cofins foi apurada de forma extemporânea, calculando-se e alocando-se contabilmente os mesmos depois da sua ocorrência e disponibilidade. Tais fatos teriam ocorrido nas competências de 07, 10 e 12/2004 e 01 a 03/2005, sendo que os mesmos não foram incluídos nas Dacon de suas competências, muito embora as retificações das mesmas já estarem sendo procedidas quando da finalização do procedimento fiscal. Deve ser anulado o lançamento, uma vez que se refere a tributo regularmente compensado e, portanto, extinto (fls. 939/941).

g) Houve glosa indevida de créditos não cumulativos relativos à prestação de serviços de transporte (fretes), ferindo-se de morte o princípio da não cumulatividade. O regime não cumulativo do PIS e da Cofins não pode ser restringido, porquanto o legislador constituinte não estabeleceu nenhuma restrição à aplicação desse princípio, o que ocorre com determinados dispositivos das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, cuja limitações não foram recepcionadas pela Emenda Constitucional nº 42. O frete é componente integrante e indissociável da cadeia de comercialização, compondo o custo das mercadorias (fls. 941/954).

h) A base de cálculo considerada não guarda relação material e jurídica com a hipótese de incidência determinada pela legislação de regência. A Lei nº 9.718, de 1998, ao ampliar o conceito de faturamento criou nova fonte de manutenção e financiamento da seguridade social, padecendo, contudo, de vício de constitucionalidade, uma vez que editada sob a égide da redação anterior do art. 195 da Constituição Federal (fls. 954/959). Há, também, inconstitucionalidade da Lei nº 9.718, de 1998, em face de haver alterado disposições da Lei Complementar nº 7, de 1970, violando os princípios da hierarquia das normas e da segurança jurídica (fls. 960/964).

i) Existia (e ainda persiste), à época do pretense fato gerador da obrigação tributária, liminar judicial dispensando a impugnante do recolhimento da Cofins sobre a parte de suas receitas que deram origem ao lançamento, que assim caracteriza-se como ato ilegal e atentatório ao Estado Democrático de Direito, uma vez que se encontrava impedida a autoridade fiscal de promover o formalização do crédito, tratando-se de ato que ofende ao princípio da razoabilidade (fls. 964/970).



j) A multa imposta pelo pretense descumprimento da obrigação principal é excessiva, afrontando o princípio do não confisco, violando o direito de propriedade e a livre iniciativa, razão pela qual deve ser afastada ou reduzida, a no máximo 30% do valor lançado. Refere a inconstitucionalidade e ilegalidade da multa aplicada e cita jurisprudência (fls. 971/974).

l) A taxa SELIC não é passível de utilização em matéria tributária, uma vez que corresponde a taxa de juros, representando fator de remuneração financeira, não servindo para corrigir débitos de qualquer natureza, ferindo o princípio da legalidade e vulnerando o art. 150, I da Constituição Federal. O art. 161, § 1º, do CTN estabelece que, se a lei não dispuser em contrário, os juros serão de 1% ao mês, sendo que a lei ordinária que estabeleceu o uso da taxa SELIC encontra-se contrária à lei complementar, pois esta só autorizou juros diversos de 1% se lei estatuir em contrário, sendo que, para que a lei estabeleça taxa de juros diversa, essa taxa deverá ser criada, o que não é o caso da taxa SELIC. Cita jurisprudência emanada do STJ em apoio de sua assertiva (fls. 974/981).

3. Em face de tais alegações, requer seja reconhecida a inexistência do crédito tributário, seja declarado nulo o lançamento e, caso assim não se entenda, seja reduzida a multa e os juros lançados, protestando provar o alegado por todos os meios de prova admitidas em direito.”

Após analisar as razões da Recorrente, a Terceira Turma da Delegacia de Julgamento de Belém, proferiu o acórdão nº 01-9.541, por meio do qual manteve o auto de infração da forma como lançado, *verbis*:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2005 DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improfícuos os julgados judiciais e administrativos trazidos pelo sujeito passivo, por lhes falecer eficácia normativa, na forma do artigo 100, II, do Código Tributário Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE VALIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a argüição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos legais. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL.

A competência do auditor fiscal para proceder ao exame da escrita da pessoa jurídica é atribuída por lei, não lhe sendo exigida a habilitação profissional típica de contador.



DESCRIÇÃO DOS FATOS. CAPITULAÇÃO LEGAL GENÉRICA. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA Inexiste nulidade do auto de infração quando este indica, dentre outras, a base normativa em que se funda a pretensão fiscal. Ainda quando a capitulação legal apresente-se caracterizada pela generalidade, mas se faça presente o perfeito enquadramento do tipo fiscal, com minudente descrição dos fatos, que possibilite ao contribuinte seu amplo direito de defesa, descabe falar-se em vício do lançamento.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES.

Na sistemática não cumulativa, a Cofins incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, nelas incluídas as receitas operacionais e não operacionais, inclusive receitas financeiras, uma vez que inexistente dispositivo legal que possibilite suas exclusões da base de cálculo respectiva.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

No cálculo da Cofins não cumulativa somente podem ser descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços, não se considerando como tal despesas relacionadas, por exemplo, a fretes.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA.

A incidência de multa de mora e a exigência da taxa Selic, como juros moratórios, encontram supedâneo na legislação vigente, inexistindo qualquer vício no lançamento em face de os haver observado, no exercício de sua atividade vinculada, a autoridade fiscal."

Irresignada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário – fls. 1083/1159, por meio do qual reiterou as alegações inicialmente trazidas em sua impugnação, seja no tocante às **preliminares** argüidas:

- (i) ausência de termo de início e de encerramento da fiscalização;
- (ii) necessidade de o auditor federal ser contador habilitado pela CRC;
- (iii) cerceamento de defesa por falta do correto enquadramento legal e de provas;
- (iv) erro na capitulação com afronta ao princípio da tipicidade cerrada; seja em relação ao **mérito**;
- (v) compensação de débitos com créditos extemporâneos de COFINS nos termos do sistema não cumulativo;
- (vi) desconsideração dos créditos decorrentes do serviço de frete em geral e especificamente para transporte de insumos;

[Assinatura]

[Assinatura]

(vii) efeito confiscatório resultante da limitação do aproveitamento dos créditos decorrentes dos serviços de transporte;

(viii) equiparação ao crédito presumido de IPI, em que a própria Receita Federal opina pelo aproveitamento do crédito decorrente do serviço de frete;

(ix) sentença transitada em julgado proferida nos autos do processo judicial nº 1999.39.00.009583-5 e a inconstitucionalidade da majoração da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS trazida pela Lei nº 9.718/98;

(x) inconstitucionalidade da multa e dos juros SELIC.

É o relatório.

Voto

Conselheira FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Relatora

O Recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Assim como relatado, a Recorrente alega preliminares que levariam à nulidade do auto de infração e devem ser analisadas em primeiro lugar.

(i) ausência de termo de início e de encerramento da fiscalização

Em primeiro lugar alega a Recorrente que o procedimento de fiscalização é nulo em razão de inexistir Termo de Início e de Encerramento de Fiscalização. Realmente, viabilizar que os agentes fiscais atuem livremente, sem obedecer as regras administrativas que lhe são impostas pelo próprio órgão ao qual estão vinculados, é fazer letra morta à segurança jurídica constitucionalmente prevista.

Todavia, este não é o caso dos autos. Após analisar os documentos formadores deste processo administrativo, verifiquei que os procedimentos que formalizam uma fiscalização foram devidamente observados pelos auditores fiscais.

O primeiro documento apresentado pela fiscalização foi o Mandado de Procedimento Fiscal –Fiscalização nº 02.1.01.00-2001-00717-5 (fls. 01), por meio do qual se iniciou a fiscalização do IRPJ do ano de 2000. Em razão das verificações obrigatórias dos últimos 5 anos, os demais tributos também foram analisados por meio do cotejo das declarações e registros contábeis.

Em virtude de inconsistências constatadas entres os valores escriturados e aqueles efetivamente declarados/recolhidos, em novembro/2005 foi expedido o Mandado de Procedimento Fiscal – Complementar nº 02.1.01.00-2001-00717-5-1 (fls. 02).

O Termo de Início de Verificação do Recolhimento de Tributos e Contribuições referente às verificações obrigatórias, foi expedido após o primeiro MPF, em 18/12/03, quando a fiscalização iniciou a análise das verificações obrigatórias. Em razão da ausência de identidade entre os registros contábeis e as declarações ao Fisco, foi que houve a



necessidade de um MPF específico, autorizando a fiscalização do PIS e Cofins de determinado período.

Vários foram os Termos de Intimação e Re-Intimação da Recorrente para apresentação de documentos e manifestação acerca das constatações da fiscalização.

Em relação ao Termo de Término da Fiscalização, a própria intimação do auto de infração, que foi realizada pessoalmente, tendo sido intimado o diretor da companhia, por si só é suficiente.

Ante o exposto, nego provimento a alegação de nulidade com base em suposto vício formal.

(ii) necessidade de o auditor federal ser contador habilitado pela CRC

Em relação a este tópico não são necessárias muitas digressões, sendo que já está pacificado, neste Egrégio Conselho de Contribuintes, o entendimento de desnecessidade de o auditor federal ser contador habilitado pelo Conselho Regional de Contabilidade – CRC.

Neste sentido, cito a Súmula nº 5, *verbis*:

“O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.”

Em razão dos argumentos aduzidos, voto no sentido de negar provimento à alegação da Recorrente.

(iii) cerceamento de defesa - falta de enquadramento legal e de provas

Neste ponto, a Recorrente pretende a nulidade da autuação sob o argumento de que a legislação indicada no auto de infração como infringida não é suficiente para tipificar a sua conduta. Alega que a indicação foi genérica e insuficiente. Ademais, faltariam provas para a constatação do fato que lhe foi imputado.

Sem razão a Recorrente. A análise dos autos é suficiente para verificar que a autoridade administrativa atuou com zelo, trazendo à colação as declarações fiscais e os registros contábeis, além de intimar diversas vezes a empresa para esclarecimentos e apresentação dos documentos necessários a contrapor os fatos alegados.

Adoto, ainda, por razões de decidir, a fundamentação da decisão de primeira instância administrativa que analisou especificamente a questão:

“A impugnante sustenta que haveriam sido omitidos os motivos de fato na lavratura do lançamento, deixando-se de evidenciar, item por item, as bases da autuação, não se indicando a metodologia de cálculo empregada, faltando ao lançamento a clareza necessária à sua compreensão, bem como não haveriam sido carreados aos autos elementos concretos comprobatórios da existência do crédito, acarretando verdadeiro cerceamento ao seu direito de defesa.



Verifica-se, contudo, em mero exame dos autos, que integram o auto de infração cientificado à contribuinte as planilhas de fls. 822/861, das quais consta minudente descrição, mês a mês, das operações trazidas à base de cálculo da obrigação tributária (receitas de códigos 5.12 e 6.12, receitas de prestação de serviço, receitas de aluguéis, receitas financeiras, receitas operacionais e não operacionais), das exclusões apuradas e empreendidas (entradas de mercadorias bonificadas, devoluções, cancelamentos e receitas isentas) e de todos os cálculos, constantes de demonstrativos analíticos, efetuados para apuração do tributo devido, de tal forma a permitir, inclusive a leigos, a compreensão dos fatos que deram azo ao lançamento.

Verifica-se, ainda, que embora a impugnante afirme desconhecer os fatos e a metodologia empregada no levantamento fiscal, a verdade é que, como comprovam os Termos de fls. 197/198, 511 e 819/820, foi reiteradamente chamada, no curso da ação fiscal, a manifestar-se acerca das Planilhas em questão, sendo-lhe expressamente franqueada a possibilidade de apontar divergências, omissões ou falhas que viesse a detectar, faculdade da qual inclusive fez uso, em mais de uma oportunidade (documentos de fls. 357 e 714), apontando divergências que foram prontamente acatadas pela autoridade fiscal (fl. 511 e 819). Nota-se também que, encaminhadas para análise e manifestação prévia (fls. 819/820), encontra-se nas planilhas finais, referentes à Cofins Não Cumulativa de 02/2004 a 03/2005, em cada uma delas (fls. 821/861), a aposição da assinatura do contador e procurador da interessada perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil (Procuração Pública de fl. 06), que as visou e nelas não verificou qualquer divergência em relação à escrita da representada. Logo, é de causar mesmo estranheza que, havendo colaborado ativamente com a confecção dos demonstrativos de cálculo em tela, passe a contribuinte, de forma súbita, a argüir a obscuridade destes, os quais, reafirme-se, apresentam disposição metódica de todos os passos tendentes ao cálculo do tributo devido, facilmente inteligíveis.

De outro lado, quanto à alegada ausência de “elementos concretos comprobatórios da existência do crédito”, cumpre referir que a matéria de prova que comporta o caso sob exame, no interesse da ação fiscal, prende-se à demonstração das receitas sumariadas nos demonstrativos de fls. 833, 859, trazidas à composição das respectivas bases tributáveis. Nesse aspecto, também resta evidenciado, nos autos, que não assiste qualquer razão à impugnante.

Com efeito, no que diz respeito às receitas identificadas, nos referidos demonstrativos, como “Receitas Códigos 5.12/6.12”, relacionadas de forma analítica nas planilhas “Faturamento Mensal Conforme Livros Fiscais de AP. ICMS”, tem-se a declaração da autoridade fiscal de que as mesmas foram extraídas dos Livros do sujeitos passivo (o de Apuração do ICMS, mais especificamente), tratando-se de elemento que se encontra, notoriamente, à disposição da impugnante que, acaso

SDU

JL

houvesse encontrando qualquer divergência, poderia facilmente comprová-la. Afora este aspecto de caráter geral, encontra-se à fl. 357 dos autos declaração emitida pelo contador e procurador da interessada perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil que confirma tratar-se de receitas que se acham em conformidade com os registros fiscais da impugnante, a qual somente poderia infirmar sua própria declaração com a trazida aos autos de elementos de prova do alegado, o que não se deu na espécie.

Quanto às receitas de prestação de serviço, receitas de aluguéis, receitas financeiras e receitas operacionais e não operacionais, tem-se a declaração da autoridade fiscal, nos referidos demonstrativos, de que as mesmas foram extraídas dos "Balancetes Mensais Apresentados (Cópias Anexas)" e, efetivamente, encontram-se estampadas em tais Balancetes, trazidos aos autos como Anexo I, as receitas em questão, em exata correspondência de valores, como se pode exemplificar indicando-se o cotejo entre os valores lançados à fl. 833 (Demonstrativo Apuração da Base de Cálculo da Cofins Não Cumulativa de Fevereiro a Dezembro de 20042), relativamente ao mês 02/2004, e às fls. 44 e 46 do Anexo I (Balancetes da impugnante para o período 01/02/2004 a 29/02/2004).

Antecipe-se à impugnante, a propósito, que o balancete é uma das demonstrações financeiras elaboradas periodicamente pela pessoa jurídica (como se infere do art. 163 da Lei nº 6.404, de 1976 – Lei das SA –, além de outros dispositivos desta Lei), devendo ser elaborado com base na escrituração da companhia, e devendo exprimir com clareza a situação do seu patrimônio e as mutações ocorridas (caput do art. 176 da Lei nº 6.404, de 1976). Nesse mesmo sentido, a Norma Brasileira de Contabilidade – Técnica (NBC T) nº 2.7, dispõe que o balancete de verificação do razão é a relação de contas, com seus respectivos saldos, extraída dos registros contábeis em determinada data. Esclareça-se, ainda, à impugnante, que as Normas Brasileiras de Contabilidade, expedidas com fundamento na competência atribuída pelo Decreto-Lei nº 9.295, de 1946, estabelecem regras de conduta profissional e procedimentos técnicos a serem observados quando da realização dos trabalhos previstos na Resolução CFC nº 560, de 1983, em consonância com os princípios fundamentais de Contabilidade, sendo que a inobservância de Normas Brasileiras de Contabilidade constitui infração disciplinar, sujeita às penalidades previstas nas alíneas "c", "d" e "e" do art. 27 do Decreto-lei nº 9295, de 1946.

Assim sendo, evidente é que foram carreados aos autos elementos concretos comprobatórios das bases de cálculo utilizadas pela autoridade fiscal às fls. 822/861.

Assinale-se, ainda, que a verificação por amostragem do cumprimento das obrigações tributárias, a que se refere a autoridade fiscal, diz respeito aos conceitos relacionados à Estatística Descritiva, e não aos de Estatística Indutiva. Ou seja,



o Fisco, partindo da verificação fática do inadimplemento de determinadas obrigações tributárias, não deduziu a existência de outras obrigações tributárias igualmente não adimplidas. O que fez foi, tão somente, formalizar a relação jurídico-tributária, via auto de infração, das obrigações tributárias não cumpridas nos períodos amostrados.

Cumpre elucidar à impugnante, por último, que o presente processo administrativo fiscal não trata ou guarda qualquer relação com “depósitos bancários não comprovados ou acréscimo patrimonial a descoberto”, fazendo-se desprovida de qualquer sentido ou pertinência sua afirmação, nesse sentido, constante da peça impugnatória, à fl. 932.

A conclusão óbvia que resta, em face dos fatos acima expostos, é que inexistente o cerceamento do direito de defesa argüido pela impugnante.” (destaquei)

Em vista do exposto, nego provimento à alegação da Recorrente.

(iv) erro na capitulação com afronta ao princípio da tipicidade cerrada

Da mesma forma não procede a alegação de erro de capitulação legal. É cediço que a lei é genérica, os fatos são específicos. Assim, ainda que o dispositivo legal indicado seja genérico, referindo-se à infração e estando a situação fática devidamente demonstrada, não há que se falar em nulidade.

No caso em apreço os fatos foram esclarecidos à Recorrente em várias oportunidades, ao menos a cada Intimação e Re-Intimação de apresentação de documentos e esclarecimentos. As planilhas demonstrativas não deixam dúvidas do que foi autuado, e tal assertiva é ainda corroborada pela Recorrente que apresenta Recurso Voluntário de mais de 100 páginas. Impossível alguém escrever 100 páginas sem saber do que está se defendendo, sendo certo que a defesa é específica e cita situações únicas da Recorrente, sua atividade, suas notas fiscais, suas peculiaridades. Logo, nego provimento à preliminar aduzida.

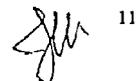
Analisadas as preliminares aduzidas, passo a considerar as argumentações de mérito trazidas pela Recorrente.

(v) compensação de débitos com créditos extemporâneos de COFINS nos termos do sistema não cumulativo

Alega a Recorrente, dentre seus argumentos, que parte dos valores autuados não existem, resultam da desconsideração, por parte do Agente Fiscal, da compensação extemporânea de créditos tributários de PIS e Cofins, créditos estes decorrentes de insumos do sistema não cumulativo.

A prova, alega a Recorrente, foi indicada pela própria Delegacia de Julgamento nos termos da decisão de primeira instância:

“Cumpre consignar, contudo, que o presente argumento, nos moldes em que coligido, faz-se inoponível ao lançamento, haja vista que, primeiramente, trata-se de matéria a qual não dispensa prova material, não se havendo desincumbido a

 11

defendente de demonstrar a existência de tais créditos, como comprovam os documentos que fez juntar aos autos (fls. 1110/1146), incidindo na espécie a máxima de que alegar e não comprovar é o mesmo que não alegar. De outro lado, a metodologia que haveria sido empregada pela contribuinte para "apuração e aproveitamento" de tais créditos, ao que descreveu, não se mostra adequada à finalidade colimada.'

Argumenta a Recorrente que os documentos de fls. 1110/1146 seriam suficientes para comprovar a existência de seus créditos. Após computar os autos, constatei que os documentos mencionados são cópias do livro razão da empresa, razão pela qual concordo com a decisão de primeira instância administrativa que concluiu pela insuficiência de provas.

Ressalto que não se trata de limitar a compensação de créditos de PIS e Cofins extemporâneos, ou de restrições ao sistema não cumulativo. Os créditos não aproveitados, desde que respeitado o prazo de 5 anos, podem ser utilizados posteriormente, mas é preciso que sejam devidamente comprovados.

O sistema não cumulativo para PIS e COFINS é complexo e os créditos apenas são admissíveis se estiverem vinculados à atividade da empresa. A única forma de a fiscalização constatar o direito ao crédito é a apresentação, pela Recorrente, de documentação suporte suficiente para a comprovação de que os insumos geradores do crédito estão vinculados ao seu objeto social.

No caso em apreço não houve qualquer comprovação neste sentido, apenas a indicação de folhas do livro razão que justificam o não recolhimento das contribuições por compensação. Nestes termos, por ausência de provas, indefiro o pleito da Recorrente.

(vi) desconsideração dos créditos decorrentes do serviço de frete em geral e especificamente para transporte de insumos

Assim como já esclareci em julgados anteriores, tenho entendido que a não cumulatividade do PIS/Cofins é diversa daquele sistema não cumulativo até então conhecido, relativo ao IPI e ICMS.

As contribuições ao PIS/Cofins, desde o início de sua "existência", pretenderam a tributação do faturamento das pessoas jurídicas, sem qualquer vinculação a um bem ou produto, incidindo, portanto, sobre uma grandeza econômica formada por uma série de fatores contábeis, os quais constituem a receita de uma empresa. Já o IPI/ICMS, prevêem a tributação do valor de determinado produto.

Tal diferença torna evidente a distinção dos regimes não cumulativos. Explico. Adoto a premissa de que o conceito de cumulatividade significa tributar mais de uma vez a mesma grandeza econômica. Nestes termos, para se alcançar o efeito não cumulativo é necessário, exatamente, evitar esta reiterada incidência tributária sobre a mesma riqueza.

No caso da não cumulatividade aplicável ao IPI/ICMS este processo é facilmente constatável. Isto porque se está tratando de não cumulatividade vinculada ao preço do produto, logo, toda vez que o produto for tributado (independente da fase em que ele se encontre), estar-se-á diante da cumulação de carga tributária. O reflexo no aumento do preço do produto é visível, quase palpável, e o simples destaque na nota fiscal permite impedir a cumulatividade da carga tributária.

SAL

SAL 12

Todavia, este mesmo pressuposto não se aplica à não cumulatividade trazida ao PIS/Cofins. Diferentemente da hipótese dos impostos, **a cumulação que se pretende evitar no caso das contribuições refere-se à receita da pessoa jurídica**. É em relação a esse aspecto econômico que se deve impedir a reiterada incidência tributária. Neste sentido cito Marco Aurélio Greco, *in* “*Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS*”, Leandro Paulsen (coord.), São Paulo: IOB Thomsom, 2004: “*Embora a não cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/COFINS a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação de normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é: a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto ‘receita’ e não ‘produto’.*”

O critério “receita”, ao contrário do critério “produto”, não possui, como bem esclarecido pelo mestre supracitado, “*um ciclo econômico a ser considerado, posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa*”. Inexiste tributo de etapa anterior a ser deduzido, uma vez que não há estágio prévio na apuração da receita da pessoa jurídica, e esta particularidade inviabiliza a aplicação da mesma interpretação para ambos os regimes.

Não há meios, portanto, de confusão entre os sistemas não cumulativos de impostos e contribuições. Diferentemente do regime previsto para o IPI/ICMS que pretende a compensação de “imposto sobre imposto”, importando-se com o valor despendido a título de tributo, a não cumulatividade das contribuições sociais se preocupa com o *quantum* consumido pelo contribuinte a título de insumos em todo processo de produção.

Importa sim, para viabilizar o crédito, que o insumo tenha sido tributado, mas é irrelevante a forma desta tributação e o quanto representou esta incidência tributária. O contribuinte terá direito ao crédito se o insumo tiver sido tributado pelo regime cumulativo, pelo regime não cumulativo ou mesmo pelo Simples, até porque o montante recolhido a título de PIS/Cofins não consiste em fator decisivo à obtenção do crédito tributário. Tanto é assim que, independentemente do critério de tributação ao qual foi submetido o insumo, o contribuinte terá direito à grandeza de 9,25% de todo o valor que foi despendido para a sua aquisição. Assim, claro está que não é o valor gasto a título de tributo que interessa, contrariamente aos regimes aplicados ao IPI/ICMS.

Tenho para mim que o legislador infra-constitucional, ao definir os ditames para evitar a cumulação das contribuições, criou critério híbrido e único, mesclando conceitos já existentes com outros inevitavelmente formados de significação específica, ao PIS/Cofins. Tal procedimento pretendeu alcançar os aspectos particulares das contribuições sociais, bem como neutralizar a cumulação destes tributos, que possuem regra matriz de incidência totalmente diversa dos demais tributos não cumulativos.

Assim, o sistema não cumulativo do PIS/Cofins pretende a desoneração da receita das empresas por meio da concessão de créditos aos contribuintes, crédito estes que justamente por serem benéficos, devem estar expressamente previstos em lei.

São estes créditos que estão em discussão nos presentes autos, pois alega a Recorrente que o valor devido não está correto em virtude da existência de crédito decorrente de gastos com o transporte de mercadorias adquiridas para revenda (o que aqui denomino “frete normal”) e de gastos com transporte entre seus estabelecimentos, centro de distribuição e ponto de venda (o que aqui denomino “frete intermediário”).

Jou

Jou

Da legislação depreende-se que alguns créditos expressamente previstos em lei são objetivos e aplicáveis para qualquer pessoa jurídica que esteja no sistema não cumulativo de PIS/Cofins - itens IV a X do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 11.033/03 - cito como exemplo: energia elétrica, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, etc). O crédito pleiteado pela Recorrente não se encontra dentre estes créditos “universais”.

Cada espécie de crédito pleiteado pela Recorrente tem uma fundamentação legal. O crédito decorrente do *frete normal* está pautado no inciso I do artigo 3º da Lei nº 10.637/02, enquanto aquele resultante do *frete intermediário*, fundamenta-se no inciso II deste mesmo artigo 3º.

Passo a analisar o crédito decorrente do *frete normal*. Dispunha o inciso I do art. 3º das Leis nº 10.637/02 - PIS (replicados no artigo 3º da 10.833/03 que trata da não cumulatividade da Cofins) quando da ocorrência dos fatos geradores autuados:

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

LEGISLAÇÃO EM 2002:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;

LEGISLAÇÃO EM 2004:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

(...)”.

O crédito previsto no inciso I do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 é aplicável para as pessoas jurídicas que têm, como objeto, apenas a atividade comercial, a compra e venda de produtos. Neste sentido, nos termos da lei, conferem direito a crédito os *bens adquiridos para revenda*. Assim, para aproveitar o crédito de PIS/Cofins não cumulativo as empresas comerciais têm que comprovar que o valor pleiteado decorre de custo com mercadorias adquiridas para revender a terceiros.

A Recorrente pleiteia valores referentes a fretes que teriam sido realizados para transportar os bens que adquiriu para revenda. Desenvolve, portanto, o raciocínio de que tais despesas representam **custo de aquisição** do produto que será comercializado. Correto o raciocínio teórico da Recorrente. A questão, no caso, é contábil.

Neste sentido cito trecho do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, 6ª Edição, Editora Atlas, página 119, autores: Eliseu Martins, Sérgio Iudicibus e Ernesto Rubens Gelbcke:



“Um primeiro aspecto a ser considerado sobre o custo no caso de matérias-primas e outros itens dos estoques, exceto os produtos em processo e acabados, é saber o que representa e o que inclui tal custo.

*Esses tipos de itens tem normalmente seu custo identificado pela documentação e compra (Notas Fiscais etc). Todavia, o conceito de custo de aquisição é que deve englobar o preço do produto comprado, mais os custos incorridos adicionalmente, até estar o item no estabelecimento da empresa. Neste sentido, os custos de embalagem, transporte e seguro, **quando por conta da empresa**, devem ser considerados como parte do custo de aquisição e debitados a tais estoques.”*

Entendo, portanto, que o custo do frete do transporte do bem adquirido para revenda, do vendedor até a Recorrente, é custo de aquisição e pode dar direito a crédito desde que reste comprovado que: (i) a despesa foi suportada pela Recorrente e (ii) trata-se efetivamente de mercadoria para revenda.

Ocorre que, no caso em apreço, **a Recorrente não realizou as provas necessárias para justificar o crédito**. Os documentos acostados aos autos não são suficientes para se constatar tais fatos, o crédito de PIS/Cofins cumulativo depende de provas específicas.

A atividade da Recorrente é extremamente diversificada sendo que parte dos produtos que comercializa, mesmo que sejam *bens para revenda*, não geram créditos por estarem inseridas em exceção legal: *“I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º”* A título de exemplificação, não concedem crédito produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, autopeças, entre outros.

Logo, não se admite a certeza do crédito pela simples anexação dos conhecimentos de transporte, do livro de registro de entradas ou do razão. Tais provas são insuficientes e não vinculam o objeto transportado à mercadoria revendida, assim como à natureza desta mercadoria. Desta forma, indefiro as alegações da Recorrente em razão de não ter sido demonstrada a existência do crédito pleiteado.

Melhor sorte não alcança o crédito decorrente do *frete intermediário*. Dispunha o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 - PIS (replicados no artigo 3º da 10.833/03 que trata da não cumulatividade da Cofins) quando da ocorrência dos fatos geradores autuados:

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

(...)

LEGISLAÇÃO EM 2002:

II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;

LEGISLAÇÃO EM 2003:



II – bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

LEGISLAÇÃO EM 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 nº 10.865, de 2004)”.

A meu ver, o fato de a desoneração ser da receita significa que o crédito não é limitado aos insumos que tenham contato com o produto final ou à atividade industrial. Todas as atividades têm direito a crédito no sistema PIS/Cofins cumulativo, é preciso que:

- (i) o contribuinte esteja no regime não-cumulativo;
- (ii) adquira insumo que tenha sido tributado;
- (iii) tal insumo seja utilizado na prestação de serviços, na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

O limitador do crédito passa a ser a atividade da empresa, que definirá quais insumos são essenciais para a consecução de seu objeto social. Assim, se a empresa for produtora, importam os insumos relacionados à produção dos produtos. Se for fabricante, os custos com fabricação. Ainda, se for prestadora de serviços, será necessário verificar os componentes imprescindíveis para que o serviço seja prestado. De qualquer forma, para o aproveitamento do crédito, é imprescindível a criação de determinado serviço ou produto pela empresa. Neste sentido, empresa que não produz nada (mercadoria ou serviço) não pode utilizar crédito decorrente de insumos no que se refere ao PIS/Cofins não cumulativo.

E é exatamente esta a situação em análise. A Recorrente é empresa do ramo do comércio varejista, possui grandes lojas e magazines (fls. 1165/1167 – Vol. VII). Conforme se verifica do seu estatuto social, a Recorrente não é prestadora de serviços e não possui produção ou fabricação, apenas compra e revende mercadorias fabricadas por terceiros, exceção feita ao item VII, “*fabricação de confecções do vestuário em geral, cama mesa e banho, além de refrigerantes em seus diversos tipos, água mineral e móveis em geral, atividade industrial prevista na razão social*”.

Isto é, a única hipótese de se conceder créditos decorrentes do custo com *fretes intermediários* seria se houvesse a comprovação de que tais fretes transportaram insumos utilizados na atividade fabril da Recorrente. Todavia, não há qualquer demonstração neste sentido.

Ou seja, se a Recorrente tivesse comprovado adequadamente a razão pela qual fez a contratação dos fretes, teria êxito em seus argumentos, todavia, não é possível, da verificação dos documentos acostados, saber qual foi a utilização dos transportes, se vinculado



à atividade incentivada ou não. Desta forma, indefiro o pleito da Recorrente, seja para o frete em geral, ou específico para insumos, por falta de comprovação das alegações.

(vii) efeito confiscatório resultante da limitação do aproveitamento dos créditos decorrentes dos serviços de transporte

Em relação às alegações de confisco em virtude da limitação ao aproveitamento dos créditos pleiteados pela Recorrente importa registrar que a via administrativa não é apta para discutir a constitucionalidade das normas tributárias, conforme já pacificado por este Egrégio Conselho de Contribuintes:

“SÚMULA Nº 2 O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.”

Ademais, o crédito tributário é benefício, e para poder usufruir o contribuinte tem que atender os pressupostos legais. A intenção do legislador não foi desonerar o simples comerciante, mas incentivar o produtor, fabricante, criador de serviços. A simples “intermediação” por assim dizer aqueles que nada criam, apenas vendem, não está contemplada entre os beneficiados, razão pela qual não sofrem “confisco” por não terem a si aplicado o crédito tributário.

(viii) equiparação ao crédito presumido de IPI, em que a própria Receita Federal opina pelo aproveitamento do crédito decorrente do serviço de frete

Conforme esclareci ao tratar do crédito de PIS/Cofins, apesar de possuírem algumas similaridades, não há identidade entre a não cumulatividade do IPI/ICMS e do PIS/Cofins. Da mesma forma, afirmo que o crédito presumido de IPI (que em verdade nada mais é do que crédito de PIS/Cofins) difere-se totalmente, em relação à sistemática, do crédito do sistema não cumulativo.

Em virtude deste fato, não é possível aproveitar o entendimento que a Receita Federal externou naqueles casos para estes.

(ix) sentença transitada em julgado - processo nº 1999.39.00.009583-5 e a inconstitucionalidade da majoração da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS trazida pela Lei nº 9.718/98

Em relação à alegação de aplicação, ao caso *in concreto*, da decisão judicial proferida nos autos do processo judicial nº 1999.39.00.009583-5, acertado o entendimento trazido pela decisão de primeira instância administrativa. A discussão judicial girou em torno da inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo trazido pela Lei nº 9.718/98, que alterou de faturamento para totalidade de receitas a base de cálculo do PIS/Cofins e a presente autuação alcançou períodos submetidos à Lei nº 10.637/02, estando o contribuinte já sob o regime da não cumulatividade. Cito a decisão de primeira instância:

“O provimento jurisdicional a que se refere, contudo, vincula-se ao pedido formulado na lide, no sentido de que as autoras sejam autorizadas a recolherem o PIS e a COFINS, tomando por base de cálculo aquela prevista na Lei Complementar nº 70/91(...), sem as regras previstas na Lei 9.718/98” (fl. 1134). Por sua vez, a parte dispositiva da respectiva sentença limita-se



a "autorizar os autores a utilizar, em relação aos recolhimentos efetuados a partir de 1º de fevereiro de 1999, a base de cálculo da COFINS e do PIS prevista na Lei Complementar nº 70/91 (...)" (fl. 1145). Logo, dúvida não há de que o presente lançamento, que se refere a débitos de PIS não cumulativo, apurados nos termos da Lei nº 10.637, de 2002, não encontra qualquer óbice em face da tutela judicial em apreço, a qual não alcança a nova normatização conferida à matéria, exibindo objeto diverso daquele tratado no presente processo administrativo, inexistindo, no caso concreto, qualquer ofensa ao princípio da razoabilidade.

Aliás, registre-se que o argumento colacionado pela impugnante faz-se mesmo despropositado, na medida em que, embora sustente a incidência da Lei Complementar nº 70, de 1991, por força da tutela judicial em questão, ela própria, na apuração do PIS devido, aplica e invoca a aplicação das regras da não cumulatividade introduzidas pela Lei nº 10.637, de 2002, incidindo em clara contradição lógica." (destaquei)

Inexistente, portanto, qualquer relação entre o presente processo administrativo e citado processo judicial. No tocante às alegações de inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo melhor sorte não assiste à Recorrente, uma vez que se trata de matéria estranha aos autos.

(x) inconstitucionalidade da multa e dos juros SELIC.

No tocante à incidência da multa na grandeza de 75%, também não está com razão a Recorrente. A penalidade está legalmente prevista, e seus aspectos constitucionais deverão ser discutidas em seara própria, diversa do âmbito administrativo, nos termos, inclusive, da Súmula nº 2 do Segundo Conselho de Contribuintes.

Finalmente, com relação à alegação de inconstitucionalidade da aplicação da taxa SELIC, o art. 13 da Lei nº 9.065/1995 dispõe expressamente que, para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1995, os juros de mora incidentes sobre tributos não pagos no vencimento, serão calculados, a partir de 01/04/1995, com base na taxa SELIC acumulada mensalmente. Por sua vez, o Código Tributário Nacional prevê que os juros moratórios serão calculados à taxa de 1% ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso (art. 161, § 1º). No caso, a Lei dispõe de modo diverso, estando, também, em consonância com o CTN.

Fica claro, portanto, que não há qualquer ilegalidade no cálculo dos juros de mora efetuado com base na taxa SELIC e que possível inconstitucionalidade deverá ser discutida judicialmente – Súmula nº 2 do Segundo Conselho de Contribuintes.

Ante o exposto, NÃO CONHEÇO do recurso no que se refere às alegações de constitucionalidade e CONHEÇO das demais matérias para o fim de NEGAR PROVIMENTO dos demais argumentos.

Sala das Sessões, em 08 de maio de 2009


FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

