



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.901604/2013-71
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-003.240 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 29 de outubro de 2021
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Marcelo Costa Marques d'Oliveira (suplente convocado), Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Mariel Orsi Gameiro (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausentes a conselheira Cynthia Elena de Campos, substituída pelo conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira; a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pela conselheira Mariel Orsi Gameiro; e o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pela conselheira Lara Moura Franco Eduardo.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Porto Alegre, que negou provimento à manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade apresentada contra indeferimento parcial de pedido de ressarcimento (PER) relativo ao saldo credor de Contribuição para o PIS/Pasep, não cumulativa, apurado no período de 01/10/2011 a 31/12/2011. O Despacho Decisório emitido pela DRF Porto Alegre confirmou direito creditório no valor de R\$ 1.052.656,60.

Em decorrência do crédito reconhecido ter se revelado insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, houve a homologação parcial

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.240 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11080.901604/2013-71

da compensação declarada. Conforme informado no Despacho Decisório, as informações complementares da análise de crédito, com o detalhamento da compensação efetuada e identificação dos PER/DCOMP objeto da análise, verificação de valores devedores e emissão de DARF, foi disponibilizado ao contribuinte mediante consulta ao endereço www.receita.fazenda.gov.br, menu "Onde Encontro", opção "PERDCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".

No caso, o recorrente alega a nulidade do despacho decisório com o argumento de que o mesmo não teria fundamentação, sem as razões fáticas e jurídicas que o sustentam, o que acarretaria ainda no cerceamento de sua defesa. Reclama que não estariam explicitados os créditos do período anterior a 2011 que foram indeferidos, bem como não teriam sido declinadas as razões pelas quais indeferiu os créditos da PERDCOMP em questão, limitando-se a afirmar que haveriam créditos parcialmente indeferidos, sem dizer quais e por quê.

Assim, entende que não estaria capacitado para adequadamente impugnar essa exigência, porque não sabe até agora as razões pelas quais seus créditos não foram reconhecidos, ainda que já tenham sido objeto de discussão em outros processos. Cita precedente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, bem como doutrina e jurisprudência do STJ para amparar suas alegações. Conclui, novamente sustentado a nulidade do Despacho Decisório, que o mesmo seria nulo por ausência de fundamentação, por cerceamento do direito de defesa e violação da legislação específica a respeito dos requisitos de tal ato administrativo.

Quanto ao restante do mérito, o interessado discorda da glosa parcial, na parte relativa à tributação das receitas oriundas de crédito presumido de ICMS, argumenta que quando Estados concedem esse tipo de benefício, estariam na verdade outorgando desconto no ICMS a pagar, sem mutação patrimonial, o que não geraria receita. Portanto, não se trataria de créditos, nem de receita, nem de faturamento, pois corresponderia apenas à anulação de 75% do débito de ICMS relativo às saídas tributadas da empresa. Cita jurisprudência do STF, inclusive proposta de súmula vinculante, bem como julgados do STJ e do CARF para amparar seus argumentos.

O recorrente também manifesta sua inconformidade contra o indeferimento da parcela dos créditos calculados sobre fretes de transferência entre matriz e filiais ou entre filiais, pois entende tratar-se de etapa essencial à atividade da empresa, que possui unidades produtivas em diversos municípios do país. Para tanto, discorre sobre as dimensões continentais do Brasil, cita diversos municípios nos quais possui filiais e comenta sobre a importância que o agro-negócio teria para o país, considerando que a sistemática da não-cumulatividade ampararia o creditamento sobre os fretes, tanto de matéria-prima quanto de produtos acabados, conforme calculado e que pensar diferente, segundo seu entendimento da legislação, afrontaria a Constituição. Traz jurisprudência favorável e soluções de consulta proferidas pela SRF que entende como favoráveis ao seu entendimento. Conclui então que o procedimento adotado estaria de acordo com o art. 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/03, pois entende que as hipóteses de "insumos" passíveis de constituição de crédito de PIS e COFINS não seriam taxativas.

Aponta que pela análise das planilhas anexadas ao recurso, a maior parte dos créditos glosados seria referente à custos com fretes de matéria prima e embalagens, logo tais custos de transporte também deveriam ser considerados como insumos, pois se integrariam ao processo industrial e constituiria despesa indispensável à manutenção da empresa. Cita e transcreve soluções de consulta proferidas pela SRF, bem como jurisprudência do CARF para amparar seus argumentos quanto à esta matéria.

Reitera sua inconformidade também contra à glosa de créditos oriundos de transporte de produto acabado entre unidades da empresa, uma vez que se tratariam de produtos destinados à venda, o que geraria o mesmo direito ao crédito de que o contribuinte poderia se apropriar acaso a unidade remetente realizasse a venda diretamente e

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.240 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11080.901604/2013-71

suportasse o ônus do transporte. Novamente cita e transcreve soluções de consulta proferidas pela SRF para amparar seus argumentos quanto à esta matéria.

Isso posto, requer que seja dado provimento à sua manifestação de inconformidade, com o reconhecimento da nulidade do despacho decisório, que confundiria os períodos de apuração, pois afirmaria que seriam créditos anteriores de 2011, quando na verdade seriam, em sua maioria, do próprio ano de 2011. Reclama também que a decisão recorrida se revelaria nula também por ausência de fundamentação.

Conclui a manifestação com o pedido para que seja deferida a ulterior produção de mais provas, se necessárias.

O processo foi então encaminhado em diligência, para que fossem realizadas verificações acerca das alegações do recorrente, vide despacho de resolução anexado aos autos.

No termo de resposta ao pedido de diligência, a autoridade fiscal jurisdicionante apresentou planilhas demonstrativas relativas às glosas efetuadas entre 2004 e 2010, onde conclui que no final do período a interessada não possui saldo de créditos para desconto da Contribuição para a COFINS, que poderia ser utilizado em semestres posteriores. Assim, houve diminuição dos créditos passíveis de ressarcimento e compensação entre o 2º e o 4º trimestres de 2011. Informa que o contribuinte utilizou o saldo de créditos de 2004 a 2007 em 2008 a 2010 e o saldo de créditos de 2008 a 2010 foi utilizado em 2011. Esclarece que as glosas efetuadas em 2004 influenciaram os anos seguintes e assim sucessivamente, relaciona os diversos processos do interessado relativos ao período de 2004 a 2010 e sua situação atual (pendentes de julgamento de recurso voluntário ou recurso especial no CARF ou liquidados).

Ao final, destaca que o resultado destes julgamentos no CARF determinará o saldo de créditos disponíveis no final de 2010, que poderão ser utilizados em 2011. Conforme os demonstrativos de cálculo anexados ao resultado da diligência, se os julgamentos do CARF forem favoráveis ao contribuinte haverá saldo de créditos suficientes no final de 2010, para serem utilizados em 2011, não havendo mais glosas.

Especificamente em relação às glosas efetuadas entre 2004 a 2010, informa que se tratam de frete de transferência de produto acabado, frete de transferência de matéria-prima, frete de transferência de embalagem e a não inclusão na base de cálculo de crédito presumido de ICMS, aponta que os créditos glosados poderão ser verificados nas planilhas anexadas ao termo de resposta da diligência. Apresenta sua fundamentação para as glosas acima descritas e providenciou a ciência ao sujeito passivo.

Devidamente notificado deste resultado de diligência, o recorrente apresentou nova manifestação, onde reitera sua argumentação favorável ao direito de apurar créditos da contribuição sobre as despesas relativas aos chamados fretes de transferências (de produtos acabados, de matérias-primas e de embalagens). Acrescenta, ainda, reclamação contra as conclusões da fiscalização, que teriam deixado de observar o novo conceito de insumo contido no julgamento feito pelo STJ do REsp. n.º 1.221.170/PR, que invalidou a adoção das INs n.º 247/2002 e 404/2004 e determinou a aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Aponta que a vinculação desse entendimento à RFB deu-se por meio da publicação, em 03/10/2018, da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018.

Sustenta que a declaração, por parte do STJ, da ilegalidade das IN SRF n.º 247/02 e n.º 404/04, tornou inválidos os fundamentos do Despacho Decisório quanto às glosas de frete de transferência de produto acabado, frete de transferência de matéria-prima, frete de transferência de embalagem. Reclama que a fiscalização não teria fundamentado a glosa desses créditos frente à atividade do contribuinte e, diante da forma como sua atividade está organizada, seria evidente o caráter essencial ou relevante das transferências de produto acabado, matéria-prima, e material de embalagem, para assim se autorizar o creditamento.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.240 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11080.901604/2013-71

Cita e transcreve jurisprudência do CARF/CSRF para embasar seus argumentos, inclusive a decisão proferida no Acórdão n.º 9303-007.070 – 3ª Turma da CSRF/CARF (processo paradigma n.º 11080.002375/2009-24) que já teria decidido que a recorrente possuiria direito ao creditamento nas transferências de produtos, em especial daquelas relativas a produtos acabados.

Subsidiariamente, requer que seja considerada a aplicação do artigo 112 do CTN, para, na dúvida, ser decidido em favor do contribuinte, considerando que a fiscalização não teria efetuado a análise dos itens glosados sob os critérios de essencialidade ou relevância, frente à atividade desenvolvida pela Requerente.

Quanto à glosa de créditos presumidos de ICMS, informa que era beneficiário de contrato celebrado com a Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul, tendo incentivo fiscal estadual consistente no crédito presumido equivalente a 75% do valor do imposto incidente sobre as operações interestaduais envolvendo fertilizantes de fabricação própria. Sustenta, então, que não se tratariam de créditos, nem de receita, nem de faturamento, pois corresponde apenas à anulação de 75% do débito de ICMS relativo às saídas tributadas da empresa, conforme jurisprudência do STF, inclusive proposta de súmula vinculante, bem como julgados do STJ e do CARF.

Menciona que no mesmo processo paradigma julgado pela 3ª Turma da CSRF/CARF discutia-se a mesma exigência quanto à glosa de créditos decorrente da utilização de crédito acumulado de ICMS, oriundos de incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Rio Grande do Sul. No caso, entendeu a 3ª Turma da CSRF/CARF que os incentivos fiscais de ICMS não se qualificam como receita e, assim, não integram a base de cálculo de PIS/COFINS, dando provimento ao recurso nesta parte. O Recurso Especial da Fazenda não foi conhecido quanto à matéria.

Ao final, pede que seja provida sua manifestação de inconformidade, com o reconhecimento do direito de constituir e aproveitar os créditos de frete de transferência de produto acabado, frete de transferência de matéria-prima, frete de transferência de embalagem, bem como seja afastada a tributação sobre os benefícios do ICMS. Subsidiariamente, solicita que deve ser considerada a aplicação do artigo 112 do CTN, para, na dúvida, ser decidido em favor do contribuinte.

O julgamento da manifestação de inconformidade resultou no Acórdão n. 10-63.795 da DRJ de Porto Alegre/RS, cuja ementa segue colacionada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

CONCEITO DE INSUMOS. RESP Nº 1.221.170 DO STJ. O conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da Cofins deve se fundamentar no REsp nº 1.221.170 do STJ, o qual foi tratado no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05.

FRETES. Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar do PIS e da Cofins não-cumulativos sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, reprisando os argumentos de sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.240 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11080.901604/2013-71

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo, bem como preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Como é possível depreender do relato acima, além da questão (i) do crédito presumido de ICMS e sua tributação pelo PIS/COFINS; e da (ii) possibilidade de tomada de crédito das mesmas contribuições relativamente a gastos com fretes de insumos e produtos acabados; no presente caso existe (iii) discussão a respeito das declarações do contribuinte sobre glosas do ano de 2011 e sua relação com os períodos anteriores.

Diante das alegações da defesa a respeito desse último ponto, a DRJ converteu o julgamento em diligência, para que fossem tomadas as seguintes providências:

Deverá ser feita uma verificação sobre as glosas efetivadas no procedimento fiscal, onde sejam identificadas quais parcelas de créditos relativos à períodos anteriores a 2011 foram indeferidas o que teria motivado o indeferimento parcial do pedido em análise. Ao final, deverá ser elaborado demonstrativo que quantifique e discrimine as parcelas glosadas do crédito objeto do pedido, conforme o período correspondente e a matéria envolvida.

No Termo de diligência (fls 123 a 127) trazido aos autos, a autoridade fiscal de origem esclarece a controvérsia, nos seguintes termos:

Foram glosadas as seguintes parcelas de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP entre o 2º e o 4º trimestres de 2011:

PROCESSO	PERÍODO	TIPO DE CRÉDITO	GLOSA
11080901601/2013-38	2º TRIM. 2011	PIS MI.	46.618,44
11080901602/2013-82	3º TRIM. 2011	PIS MI	98.447,23
11080901604/2013-71	4º TRIM. 2011	PIS MI.	79.821,59

Conforme demonstrativos da fiscalização, fls. 110 a 121, devido as glosas efetuadas entre 2004 e 2010, no final do período a interessada não possui saldo de créditos para desconto da Contribuição para o PIS/PASEP, que poderia ser utilizado em semestres posteriores. O saldo de créditos existentes no final do 1º semestre de 2011 foi utilizado para desconto da Contribuição para o PIS/PASEP do semestre posterior, fl. 122. Contudo, mesmo havendo saldo, os créditos não eram suficientes, havendo glosa de créditos nos semestres posteriores. Assim, houve diminuição dos créditos passíveis de ressarcimento e compensação entre o 2º e o 4º trimestres de 2011. O contribuinte utilizou o saldo de créditos de 2004 a 2007 em 2008 a 2010 e o saldo de créditos de 2008 a 2010 foi utilizado em 2011. Glosas efetuadas em 2004 influenciaram os anos seguintes e assim sucessivamente. Na planilha seguinte informamos os processos relativos ao

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.240 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11080.901604/2013-71

período de 2004 a 2010 e sua situação atual: pendentes de julgamento de recurso voluntário ou recurso especial no CARF ou liquidados:

TIPO DE CRÉDITO E PERÍODO	PROCESSO	SITUAÇÃO
PIS MI 3TRIM2004	11686.000340/2008-51	LIQUIDADO
PIS MI 4TRIM2004	11686.000341/2008-03	LIQUIDADO
PIS MI 1TRIM2005	11686.000342/2008-40	LIQUIDADO
PIS MI 2TRIM2005	11686.000343/2008-94	CARF REC VOL
PIS MI 3TRIM2005	11686.000344/2008-39	CARF REC VOL
PIS MI 4TRIM2005	11686.000345/2008-83	CARF REC VOL
PIS MI 1TRIM2006	11686.000346/2008-28	LIQUIDADO
PIS MI 2TRIM2006	11686.000347/2008-72	CARF REC VOL
PIS MI 3TRIM2006	11686.000348/2008-17	CARF REC VOL
PIS MI 4TRIM2006	11686.000349/2008-61	LIQUIDADO
PIS MI 1TRIM2007	11686.000385/2008-25	LIQUIDADO
PIS MI 2TRIM2007	11686.000386/2008-70	CARF REC VOL
PIS MI 3TRIM2007	11686.000387/2008-14	CARF REC VOL
PIS MI 4TRIM2007	11686.000388/2008-69	CARF REC VOL
PIS EXP 3TRIM2004	11686.000350/2008-96	CARF REC ESP
PIS EXP 4TRIM2004	11686.000351/2008-31	LIQUIDADO
PIS EXP 1TRIM2005	11686.000352/2008-85	LIQUIDADO
PIS EXP 2TRIM2005	11686.000353/2008-20	LIQUIDADO
PIS EXP 3TRIM2005	11686.000354/2008-74	LIQUIDADO
PIS EXP 4TRIM2005	11686.000355/2008-19	LIQUIDADO
PIS EXP 1TRIM2006	11686.000356/2008-63	LIQUIDADO
PIS EXP 2TRIM2006	11686.000357/2008-16	LIQUIDADO
PIS EXP 3TRIM2006	11686.000358/2008-52	CARF REC ESP
PIS EXP 4TRIM2006	11686.000359/2008-05	LIQUIDADO
PIS EXP 1TRIM2007	11080.002376/2009-79	LIQUIDADO
PIS EXP 2TRIM2007	11080.002375/2009-24	LIQUIDADO
PIS EXP 3TRIM2007	11080.002378/2009-68	LIQUIDADO
PIS EXP 4TRIM2007	11080.002380/2009-37	LIQUIDADO
PIS MI 1TRIM2008	11080.917953/2011-43	CARF REC VOL
PIS MI 2TRIM2008	11080.917958/2011-76	CARF REC VOL
PIS MI 3TRIM2008	11080.917959/2011-11	CARF REC VOL
PIS MI 4TRIM2008	11080.917960/2011-45	CARF REC VOL

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.240 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11080.901604/2013-71

PIS MI 1TRIM2009	11080.917972/2011-70	CARF REC VOL
PIS MI 2TRIM2009	11080.917973/2011-14	CARF REC VOL
PIS MI 3TRIM2009	11080.917974/2011-69	CARF REC VOL
PIS MI 4TRIM2009	11080.917975/2011-11	CARF REC VOL
PIS MI 1TRIM2010	11080.917986/2011-93	CARF REC VOL
PIS MI 2TRIM2010	11080.917989/2011-27	CARF REC VOL
PIS MI 3TRIM2010	11080.917994/2011-30	CARF REC VOL
PIS MI 4TRIM2010	11080.917998/2011-18	CARF REC VOL
PIS EXP 1TRIM2008	11080.917954/2011-98	LIQUIDADO
PIS EXP 2TRIM2008	11080.917955/2011-32	CARF REC VOL
PIS EXP 3TRIM2008	11080.917956/2011-87	CARF REC VOL
PIS EXP 4TRIM2008	11080.917957/2011-21	LIQUIDADO
PIS EXP 1TRIM2009	11080.917968/2011-10	LIQUIDADO
PIS EXP 2TRIM2009	11080.917969/2011-56	LIQUIDADO
PIS EXP 3TRIM2009	11080.917970/2011-81	LIQUIDADO
PIS EXP 4TRIM2009	11080.917971/2011-25	LIQUIDADO
PIS EXP 1TRIM2010	11080.917987/2011-38	CARF REC VOL
PIS EXP 2TRIM2010	11080.917990/2011-51	CARF REC VOL
PIS EXP 3TRIM2010	11080.917995/2011-84	CARF REC VOL
PIS EXP 4TRIM2010	11080.917996/2011-29	CARF REC VOL

Como se pode verificar existem vários processos pendentes de julgamento de recursos voluntário e especial pelo CARF. O resultado dos julgamentos determinará o saldo de créditos disponíveis no final de 2010, que poderão ser utilizados em 2011. Conforme os demonstrativos de cálculo, fls. 110 a 121, se os julgamentos do CARF forem favoráveis ao contribuinte haverá saldo de créditos suficientes no final de 2010, para serem utilizados em 2011, não havendo mais glosas. Contudo isso somente poderá ser verificado no final dos julgamentos, quando deverá ser verificado o saldo de créditos disponíveis para posterior utilização e os processos deverão ser liquidados.

Pois bem. Resta clara a situação de dependência do presente processo com aqueles que lhe precederam, listados pela Fiscalização na tabela acima colacionada. Isto porque, como certificado no Termo de diligência, o resultados do julgamento dos citados processos no CARF determinará os créditos disponíveis para a Recorrente, sendo que o resultado favorável à Contribuinte culminaria em “salDOS suficientes no final de 2010, para serem utilizados em 2011, não havendo mais glosas.”

Vale dizer, caso seja dado provimento aos recursos administrativos apresentados pela Recorrente nos processos supra listados, não haverá mais litígio a respeito do ponto a ser julgado no presente caso.

Assim, é preciso verificar a implicação do julgamento dos processos de glosas de períodos anteriores da Recorrente no processo ora sob análise, antes de adentrar na sua solução de mérito.

Tal medida tem por escopo, além de dar praticabilidade às decisões proferidas pelo CARF, evitar julgamentos conflitantes a respeito dos mesmos fatos ou pedidos, tratados em processos administrativos fiscais distintos. Por essa razão, é de suma importância tal medida, sob pena de ferir um dos maiores objetivos deste Tribunal, uma vez que o Novo Código de Processo Civil (NCPC), cuja aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal agora é expressa

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.240 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11080.901604/2013-71

(artigo 15)¹, determina em seu artigo 926 que “os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.”

Por essa razão é que entendo ser necessário que este Colegiado converta o julgamento em diligência (cf. artigo 18 do Decreto 70.235/72), para que a unidade preparadora acompanhe o julgamento dos processos mencionados acima. Uma vez finalizados, os resultados de tais julgamentos deverão ser imputados ao presente processo, de modo a verificar se existe valor remanescente de glosa para julgamento neste PAF, destacando a motivação (elementos de fato e de direito) para a manutenção da glosa em questão.

Finalizadas tais medidas, deverá ser aberta vista das conclusões da Fiscalização ao Contribuinte, para que possa se manifestar no prazo de 30 dias, se for do seu interesse.

Ato contínuo, retornem os autos para apreciação do Colegiado.

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz

¹ Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente