



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10855.900512/2010-51  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3201-010.563 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 29 de junho de 2023  
**Recorrente** METSO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

**PRELIMINAR. JULGAMENTO EM CONJUNTO. PROCESSO PARADIGMA. POSSIBILIDADE.**

Tratando-se de processo paradigma e, portanto, repetitivo no CARF, quer dizer que será julgado como representante de agrupamento de processos, logo, em conjunto.

**PRELIMINAR. PROVA PERICIAL TÉCNICA. IMPOSSIBILIDADE.**

Sendo a matéria em debate comprovada unicamente por prova documental não há razão para realização de perícia técnica, isso porque, a comprovação da possibilidade de tomada do crédito antecede a suposta utilização do produto no processo de industrialização, que como já dito foi efetivado na matriz e não na filial, por uma questão de lógica, somente seria necessário avançar sobre essa prova se antes restasse comprovado inequivocamente que o direito ao crédito em espécie existe.

**IPI. TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSTO NÃO DESTACADO. CREDITAMENTO IMPOSSIBILIDADE.**

Na transferência de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa, na ausência de destaque do IPI na nota fiscal, indefere-se o crédito em respeito ao princípio da autonomia entre os estabelecimentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovicz Belisario, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues (suplente convocado(a)), Helcio Lafeta Reis (Presidente)

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia Regional de Julgamento que julgou improcedente a Manifestação de inconformidade, que relatou os fatos conforme relatório que abaixo reproduzo:

Trata-se de retorno de diligência, aprovada pela Resolução n.º 14-4.578, de 20 de março de 2018 (e-fls. 404 a 414), cujo relatório é parcialmente reproduzido abaixo:

Trata-se de manifestação de inconformidade (e-fls. 335 a 364) apresentada em 26 de agosto de 2010 contra despacho decisório (e-fls. 324 a 326) de 07 de julho de 2010, cientificado em 27 de julho de 2010 (e-fl. 334), que não homologou em parte compensações com créditos de IPI do 3º trimestre de 2004, informadas em declarações de compensação relativas aos créditos discriminados em PERDCOMP apresentado em 21 de julho de 2005, relativamente a estabelecimento filial da empresa.

No Termo de Início de Procedimento Fiscal [...], a Interessada foi intimada a apresentar o seguinte:

*6 - Correlacionar a denominação e a codificação pela qual os produtos são identificados na produção e nos estoques a fim de que sejam reconhecidos nas notas fiscais;*

*7. Relação dos bens que deram origem aos créditos de IPI, contendo nome, classificação fiscal e alíquota;*

*8. Relacionar os insumos tributados pelo IPI empregados na fabricação de cada um dos produtos e descrever o processo de industrialização respectivo (explicar a composição e a finalidade de cada insumo); a relação e a descrição devem ser individuais, ou seja, uma para cada produto elaborado, de modo a permitir a verificação da classificação fiscal de todos os insumos;*

No Termo de Intimação de 20 de maio de 2010, ainda foi intimada a apresentar “Comprovantes dos pagamentos aos fornecedores relativos às compras efetuadas, conforme relação de notas fiscais de entradas anexa (duas folhas).”

A seguir, em 31 de maio de 2010, foi intimada a “Informar a destinação dada aos bens abaixo relacionados, adquiridos entre 2004 e 2005 dos fornecedores indicados.”

Segundo a intimação

*Os bens não foram aplicados no processo produtivo do estabelecimento, conforme constatação na fábrica.*

*Bens - Fornecedores*

*Carçaça, anel, bojo, queijo, cabeça - Fundação Moreno Ltda*

*Bojo Simisa- Simioni Metalúrgica Ltda*

*Sapata - Fundação Altivo S/A*

*Revestimento- FA Metalúrgica Jano Ltda*

*Insertos - Granago Fundação Ltda*

*Insertos - Magotteaux Brasil Ltda*

Em resposta, a Interessada esclareceu que “alguns dos itens mencionados foram transferidos para a Matriz”.

De fato, segundo a relação apresentada pela Interessada, tais itens referir-se-iam tão somente aos produtos das NF n.º 73078, 73080, 73083, 73595, 74176, 74178, 74819, 75008, 84353 e 87598, que tratam de fundidos de carcaça (80100422900, 10180011900, 10180367900), anel (10181907900), bojo (10181904900, 80100366900 e 10180370900), queijo (10180144900) e cabeça (10181906900).

Ademais, a Interessada afirmou que, “Com relação aos itens sapata, revestimento FA e insertos”, não localizara “qualquer Nota Fiscal de transferência para aplicação no processo produtivo”.

À vista da resposta da Interessada, a Fiscalização encaminhou nova intimação em 10 de junho de 2010, nos seguintes termos:

*1 - Tendo em vista o Termo de Intimação Fiscal de 31/05/2010, exibir cópias das notas fiscais relacionadas na respectiva Resposta de 02/06/2010: NF n.º 73078, 73080, 73083, 73595, 74176, 74178, 74819, 75008, 84353 e 87598.*

*2 - Considerando que o arquivo magnético 4.3.4 [Arquivo de Itens de Mercadorias/Serviços (Entradas) - Emitidas por Terceiros] apresentado contém as notas fiscais cujas entradas ocorreram a partir de 07/08/2004, e o PERDCOMP 03699.89478.120805.1.1.01-5378 relaciona as notas fiscais cujas entradas ocorreram a partir de 03/07/2004, informar a classificação fiscal dos bens conforme indicado na relação anexa (três folhas).*

Com a apresentação da documentação, deu-se por encerrado o procedimento, havendo a Fiscalização, em seguida, juntado aos autos a relação de notas fiscais relativas ao item 5 da informação fiscal (glosa de créditos), reconstituição da escrita com as glosas, e a exclusão delas das transferências para a matriz, antes de juntar a informação fiscal de 30 de junho de 2010.

Segundo a informação fiscal (e-fls. 315 a 318), que serviu de base ao despacho decisório, as razões das glosas foram as seguintes:

*- 4.4. Constatamos que parte dos insumos geradores de créditos de IPI participou da composição dos produtos, integrando-se a estes ou sendo consumida durante a produção, em contato físico ou direto com o produto (exceção das glosas descritas mais à frente).*

*- 4.5. Analisamos os arquivos magnéticos das notas fiscais de saídas e dos livros de saídas, conferindo os CFOP, classificação fiscal e alíquotas de IPI dos produtos. A matriz da empresa fabrica diversas máquinas e aparelhos e suas partes, tais como produtos antidesgaste trellex, produtos para revestimento de caçamba de caminhões, componentes de transportadores de correias para a indústria sucroalcooleira, componentes para transportadores trellex, sistema de guia de correia transportadora trellex, polias transportadoras, proteções antideslizantes, britadeiras móveis, conjunto móvel de britagem, alimentadores vibratórios, peneiras modulares, telas trellex para peneiras, prensas briqueteadoras, separadores de metais, bombas de polpa, moinhos diversos. **A presente filial fabrica, basicamente, partes e peças dos bens que a matriz produz.** Não são fabricados produtos não tributados pelo IPI (NT). Os produtos mais fabricados são os seguintes: [...]*

- 5. Da análise dos créditos que deram origem aos ressarcimentos solicitados, constatamos algumas irregularidades que são objetos de glosas. Alguns bens adquiridos pela empresa para emprego no processo produtivo não foram identificados na produção. Em visita à fábrica, fomos acompanhados pelos funcionários Sra. Tomoko K. N. Kanaschiro (Chefe de Setor Fiscal) e Sr. Aureo Roque Viana (Engenheiro de Processo), que também não identificaram os bens na produção. Em vista disso, intimamos o contribuinte a esclarecer a destinação dada aos bens (vide termo de 31/05/2010 à fl. 188, que contém a relação dos bens e respectivos fornecedores). Em resposta (vide fl. 189), **o contribuinte relacionou algumas notas fiscais de transferência dos bens para industrialização na matriz, deixando, porém, de explicar a destinação dada à grande maioria deles.** Em face de a grande maioria dos bens em tela (adquiridos para industrialização) não ter sido empregada no processo produtivo da empresa (matriz e filiais), bem como não ter sua destinação esclarecida, os créditos de IPI correspondentes estão sendo glosados pela fiscalização. (Grifos meus)

Na manifestação de inconformidade, que foi acompanhada pelos documentos de e-fls. 365 a 392, a Interessada, inicialmente, requereu o julgamento conjunto dos processos 10855.900513/2010-03, 10855.900514/2010-40, 10855.900515/2010-94 e 10855.900516/2010-39.

Alegou, a seguir, que a manifestação de inconformidade foi tempestiva e que a Fiscalização teria invertido o ônus de prova, relativamente à não identificação da destinação de insumos no processo produtivo do estabelecimento industrial.

[...]

Assim, **grande parte dos créditos glosados referir-se-ia a insumos adquiridos pela filial e transferidos para a matriz**, questão a respeito da qual não teriam sido solicitados esclarecimentos pela Fiscalização, que teria presumido que tais insumos, por não fazerem parte do processo produtivo da filial, deveriam ser objeto de glosa. (Grifos meus)

Afirmou que a Fiscalização não poderia haver-se omitido de visitar o estabelecimento matriz da reclamante, antes da prolação do despacho decisório, o que retiraria da glosa de créditos fundamentos válidos, pois sabia que “os equipamentos comercializados pela Reclamante não são produzidos naquele estabelecimento que fiscalizou, porém em outro estabelecimento da reclamante, que não fiscalizou nem examinou”.

Dessa forma, caberia, no caso, a aplicação do princípio da verdade material, sob pena de vício do processo, não sendo possível atribuir “a omissão aos funcionários da Reclamante, que teriam relacionado as transferências dos insumos sem explicar a destinação dada à grande maioria deles”, o que seria surpreendente, “pois não há qualquer intimação a Reclamante para prestar tal informação”.

[...]

Passou a tratar do cerceamento do direito de defesa que teria decorrido do procedimento adotado pela Fiscalização, afirmando não ser verdadeira a afirmação de que teria sido constatado “que alguns bens adquiridos pela empresa não foram identificados na produção, bem como não tiveram sua destinação esclarecida”, em razão de não ter sido levada em conta a transferência desses produtos para a matriz, onde seriam utilizados.

[...]

Ainda tratando da questão da fundamentação, afirmou que a Fiscalização teria adotado a “Lei do menor esforço” e que a conclusão de que teria constatado “algumas irregularidades”, sem maiores esclarecimentos, implicaria a nulidade absoluta do procedimento.

[...]

Nesse contexto, apresentou indagações sobre quais seriam as razões de haver a Fiscalização adotado tal procedimento.

Após afirmar que se presumiriam aplicados no processo produtivo da matriz os insumos a ela transferidos da filial e que os referidos insumos não passariam por industrialização no estabelecimento filial, alegou que a Fiscalização não teria especificamente intimado a Interessada a explicar a destinação dos produtos relacionados aos créditos glosados.

Citando disposições da Lei nº 9.784, de 1999, sugeriu haver a Fiscalização agido fora dos limites dos princípios lá previstos.

[...]

Segundo a Interessada, a Fiscalização não teria compreendido “o destino dos bens cujos créditos glosou” e estaria, assim, obrigada a requerer esclarecimentos adicionais por meio outras intimações, pois a lei atribuiria às declarações dos contribuintes conteúdo e validade próprios.

Ademais, segundo interpretação oferecida da disposição contida no art. 149, III, do Código Tributário Nacional, somente poderia haver lançamento de ofício, após intimação do sujeito passivo para sanar os vícios nela indicados.

[...]

Nesse item, tratou de várias razões por que a Administração deveria adotar determinados procedimentos que relatou serem os mais adequados, novamente invocando o princípio da verdade material.

A seguir, requereu a realização de perícia [...].

Indicou assistente técnico e requereu que, no caso de indeferimento da perícia, fosse aprovada a realização de diligência, “nas dependências da matriz da Reclamante para comprovação do quanto alegado”.

Esclareceu apresentar com a manifestação de inconformidade “CD contendo detalhes das operações”, com o seguinte conteúdo:

- 4.688 itens de compra [planilha NF compras], ou seja, as notas fiscais de compra indicam a compra deste número de itens; que correspondem a
- 401 itens de insumos individualizados pelo código interno de produto [planilha itens compra]; que correspondem a
- 3.972 operações de transferências [planilha — transferências]; e
- 15155 movimentações conforme planilha Movimento dos itens 20-22 - correspondentes ao emprego de cada insumo na produção da Reclamante.

Segundo a Interessada, não haveria prazo hábil para que comprovasse “o desacerto e insuficiência do trabalho realizado que culminou nas glosas ora discutidas”.

Ao final, apresentou os seguintes pedidos:

*[Que] seja [a] convertido em diligência para atestar de forma mais racional e hábil as alegações da defesa; por medida de economia processual, evitando-se a declaração de nulidade do Despacho Decisório fulminado do vício de CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA;*

*[b] alternativamente e supletivamente seja deferida a prova pericial, caso se entenda não aplicar-se a nulidade do feito em face do cerceamento do direito de defesa, e*

*[c] seja-lhe afinal deferida a produção de provas documentais, em face do alegado e das circunstâncias materiais que o caso requer, e também*

*[d] o julgamento dos Despachos Decisórios acima referidos seja feito em conjunto com as defesas que estão sendo apresentadas nos autos dos Processos Administrativos em referência, uma vez que a fiscalização de forma genérica, proferiu o mesmo despacho decisório e as mesmas informações fiscais, sem o quê, corre-se o risco da prolação de decisões conflitantes caso tal providencia não seja adotada.*

Segundo informação constante dos auto [...], o CD apresentado pela Interessada foi fixado à contracapa do processo. Entretanto, não foi juntado ao e-Processo como “arquivo não paginável”.

Os arquivos constantes dos CD apresentados pela Interessada foram juntados aos autos digitais como documentos não pagináveis (e-fl. 417).

**Após a abertura do procedimento fiscal para diligência, a Fiscalização intimou a Interessada a apresentar comprovação sobre as transferências à matriz (e-fls. 418 e 419). (Grifos meus)**

A Interessada apresentou a resposta de e-fl. 430, acompanhada da documentação de e-fls. 431 a 561.

**A seguir, a Fiscalização lavrou o relatório de diligência fiscal de e-fls. 562 a 564, dando conta do seguinte:**

*5. Antes de lavrar o Termo de Início de Diligência Fiscal – TIDF, localizamos os cinco CDs (todos com idêntico conteúdo) e analisamos o arquivo excel correspondente. As quatro planilhas do arquivo exibem informações sobre os bens adquiridos pela filial, cujos créditos de IPI foram glosados, e as transferências para a matriz. A planilha “Transferências” relaciona os bens transferidos da filial para a matriz e serviu de base para o TIDF. Lavramos então o TIDF com a relação das notas fiscais de transferências a serem apresentadas pelo contribuinte. Criamos o dossiê de atendimento n.º 10010.028290/1118-37, no qual anexamos o arquivo excel dos CDs e o TIDF. A ciência foi eletrônica, e o termo foi atendido também eletronicamente, com a juntada das notas fiscais. (Grifos meus)*

*6. A planilha “Transferências” relaciona os bens transferidos da filial para a matriz, que são os mesmos das notas de entradas da filial objeto da glosa de IPI, e não aponta o valor do IPI na transferência. As notas fiscais apresentadas são as mesmas relacionadas no TIDF e são uma amostragem do total. Elas, as notas fiscais da amostragem, confirmam as informações da planilha, ou seja, os bens, cujos créditos de IPI foram glosados por não esclarecimento de sua destinação, foram, de fato, transferidos à matriz. Confirmam também a ausência do IPI na planilha, já que, embora as notas exibam as alíquotas de IPI, o campo “VALOR DO IPI” é sempre preenchido com “0,00”; não houve, portanto, destaque de IPI nas transferências. (Grifos meus)*

*7. Os bens em tela transferidos da filial para a matriz foram por esta empregados em sua produção, posto que são matérias-primas no processo de industrialização da matriz. Contudo, a transferência dos bens foi irregular, uma vez que o IPI não foi lançado nas notas fiscais de transferências pela filial. Além disso, a aquisição dos bens pela filial não se enquadra na hipótese prevista no art. 11 da Lei 9.779/1999, ou seja, os créditos correspondentes não são ressarcíveis. É que os bens adquiridos pela filial e não empregados em seu próprio processo produtivo são tratados como bens de*

*produção revendidos. Para melhor explicar isto, tomamos a liberdade de reproduzir dois parágrafos das resoluções referidas, mantendo os seus grifos:*

*“Relativamente aos bens empregados no processo industrial da Interessada (contribuinte de que trata o presente processo, estabelecimento industrial filial), o art. 164, I, os define como ‘MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados’. Nesse caso, a Interessada é contribuinte do IPI como ‘estabelecimento industrial’, conforme definição do Ripi/2002, art. 8º.*

*“No tocante aos bens adquiridos para transferência ao estabelecimento matriz, que não se enquadram na definição do item 1 acima, o art. 9º, § 4º, a Interessada é contribuinte como ‘estabelecimento equiparado a industrial’, na mesma condição dos ‘estabelecimentos comerciais de bens de produção’.”*

*8. Em face do exposto, a glosa deve ser mantida em sua integralidade, sem ressarcimento adicional àquele já deferido em 2010, e, considerando o que determinam as resoluções citadas, fica o contribuinte cientificado do presente Relatório de Diligência Fiscal, para apresentar resposta no prazo de 30 (trinta) dias.*

Intimada a manifestar-se, a Interessada apresentou a contestação ao relatório fiscal de e-fls. 570 a 583, em que afirmou a “efetiva utilização dos bens adquiridos no (seu) processo produtivo”.

Segundo a Interessada, “Ao longo de toda a Manifestação de Inconformidade destaca-se que não haviam sido requeridas de forma expressa à Contribuinte informações sobre a utilização ou não dos produtos transferidos à matriz no seu processo de industrialização”, não se podendo dela exigir que adivinhasse ou anteviesse questões não previamente questionadas.

Alegou que a afirmação de que seus funcionários teriam confirmado informações à Fiscalização deveria ser provada.

Ademais, a diligência não teria produzido evidência alguma em relação aos “solicitados esclarecimentos específicos ao longo do processo de fiscalização da matriz e filial”.

Afirmou, ainda, que a informação sobre a destinação dos produtos já seria conhecida pela Fiscalização, donde se poderia deduzir que o motivo do indeferimento teria sido a falta de informação sobre a utilização dos bens adquiridos no processo de industrialização da matriz ou da filial e que a diligência teria sido categórica ao afirmar que os bens teriam sido transferidos para a matriz, sendo improcedentes as glosas.

A seguir, a Interessada alegou que a falta de destaque do IPI nas notas fiscais representaria inovação, o que seria vedado, segundo jurisprudência administrativa citada.

Embora tenha enfatizado a impossibilidade de adoção dos fundamentos mencionados, citando ementas de acórdãos administrativos que trataram do tema e alegando desrespeito ao art. 146 do Código Tributário Nacional (Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966) – CTN, alegou que se aplicariam ao caso as disposições do art. 42, X e XI, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados//2010.

É o relatório.

A manifestação de inconformidade foi julgada improcedente com a seguinte ementa, concluindo que:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

**DESPACHO DECISÓRIO. CERCEAMENTO DE DEFESA. SUPOSTA NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA.**

Somente cabe a realização de perícia quando não sejam suficientes os elementos constantes dos autos para a formação de convicção ou seja necessária a produção de prova por especialista.

**REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA. COMPROVAÇÃO DE CREDITAMENTO RELATIVO A SAÍDAS DADAS COM SUSPENSÃO DO IPI. INOVAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.**

Não representa inovação da apuração a constatação da irregularidade do creditamento, relativamente a saídas de insumos para outro estabelecimento da mesma empresa, ocorridas com suspensão do imposto, demonstrada pela juntada de notas fiscais que o impugnante, embora intimado desde o primeiro procedimento fiscal, deixou de apresentar.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

**CONTRIBUINTE. DEFINIÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO E PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS.**

Considera-se contribuinte autônomo do IPI a cada um dos estabelecimentos, matriz ou filiais, de uma empresa, que se caracterizem como estabelecimento industrial ou equiparado, não se admitindo que o processo industrial de um deles possa definir o direito de crédito de outro.

Cada estabelecimento industrial pode creditar-se do IPI destacado em notas fiscais de aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados como insumos em produtos que industrializa.

A aquisição de produtos que, em seu gênero, não são empregados no processo produtivo do estabelecimento filial, para transferência ao estabelecimento matriz, não se caracteriza como aquisição para industrialização e não é hipótese de creditamento de IPI para aquele estabelecimento, como crédito básico.

**CRÉDITOS BÁSICOS DE IPI. RESSARCIMENTO. DIREITO. LIMITAÇÃO.**

Por disposição expressa do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, somente geram saldo credor passível de ressarcimento em espécie ou por meio de compensação em cada trimestre de apuração, os créditos relativos a matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem adquiridos pelo estabelecimento industrial e aplicados por ele na industrialização, que não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos.

**PRODUTOS TRANSFERIDOS PARA OUTRO ESTABELECIMENTO COM SUSPENSÃO DO IPI. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

Não gera direito de crédito de IPI a aquisição de insumos posteriormente transferidos a outro estabelecimento da mesma empresa com suspensão do imposto.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformado o Contribuinte ingressou com Recurso Voluntário alegando em síntese:

IV.A. PRELIMINARMENTE - DO JULGAMENTO EM CONJUNTO DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS 10855.900512/2010-51; 10855.900513/2010-03; 10855.900514/2010-40; 10855900515/2010-94 E 10855.900516/2010-39

IV.B. PRELIMINARMENTE - DA NECESSIDADE DE PERÍCIA

## IV.C. DA DILIGÊNCIA FISCAL

## IV.D. DA ALEGAÇÃO DE MATÉRIA ESTRANHA À DECISÃO DE DEFERIMENTO PARCIAL DOS PEDIDOS DE RESSARCIMENTO PARA MANTÊ-LA

## IV.E. DA AUTONOMIA DE ESTABELECIMENTOS

Sendo esses os fatos, passo ao julgamento.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata-se de pedido de ressarcimento de créditos de IPI formulado através do PER/DCOMP n.º 03699.89478.120805.1.1.01-5378, referente ao 3º tri de 2004, no valor de R\$ 385.526,86 que foi homologado parcialmente o valor de R\$ 379.523,44 por meio de despacho decisório.

O indeferimento parcial dos créditos por parte da fiscalização se deu sob a justificativa a seguir:

5. Da análise dos créditos que deram origens aos ressarcimentos solicitados, constatamos algumas irregularidades que são objetos de glosas. Alguns bens adquiridos pela empresa para emprego no processo produtivo não foram identificados na produção. Em visita à fábrica, fomos acompanhados pelos funcionários Sra. Tomoko K. N. Kanaschiro (Chefe de Setor Fiscal) e Sr. Áureo Roque Viana (Engenheiro de Processo), que também não identificaram os bens na produção. Em vista disso, intimamos o contribuinte a esclarecer a destinação dada aos bens (vide termo de 31/05/2010 à fl. 188, que contém a relação dos bens e respectivos fornecedores). Em resposta (vide fl. 189), o contribuinte relacionou algumas notas fiscais de transferência dos bens para industrialização na matriz, deixando, porém, de explicar a destinação dada à grande maioria deles. Em face de a grande maioria dos bens em tela (adquiridos para industrialização) não ter sido empregada no processo produtivo da empresa (matriz e filiais), bem como não ter sua destinação esclarecida, os créditos de IPI correspondentes estão sendo glosados pela fiscalização.

6. A partir dos arquivos magnéticos da fiscalizada, tanto os que acompanharam os PERDCOMP quanto os exibidos durante a fiscalização, elaboramos a planilha de fls. 206/240, relacionando as notas fiscais de entradas dos bens não identificados na produção. A planilha discrimina os fornecedores, as notas fiscais, os CFOP, as classificações fiscais dos bens, as datas de emissão das notas, as datas de entrada dos bens e os IPI respectivos. Dos totais de IPI calculados a cada período de apuração, deduzimos o valor correspondente ao IPI das transferências dos bens para a matriz, conforme abaixo (cópias das notas fiscais às fls. 197/205):

Débitos Apurados" aponta as glosas, conforme discriminadas no item anterior. A coluna "Outros Créditos / Outros Débitos" exhibe os estornos dos ressarcimentos deferidos; eis que são exatamente os saldos credores de cada trimestre após a reconstituição (e antes

dos estornos). A coluna "Créditos Apurados" indica a exclusão dos estornos de ressarcimentos escriturados pelo contribuinte em agosto e setembro de 2005; isto porque os estornos dos valores deferidos já constam da coluna "Outros Créditos /Outros Débitos".

8. Após a reconstituição da escrita fiscal do contribuinte, os valores passíveis de ressarcimento e compensação são os seguintes:

TRIMESTRE DO PEDIDO	VALOR PEDIDO E COMPENSADO	SALDO APÓS AS GLOSAS	VALOR INDEFERIDO	VALOR DEFERIDO
3º/2004	385.526,86	379.523,44	6.003,42	379.523,44
4º/2004	714.673,73	253.397,41	461.276,32	253.397,41
1º/2005	890.597,08	268.972,85	621.624,23	268.972,85
2º/2005	1.179.982,07	594.664,46	585.317,61	594.664,46
3º/2005	1.176.123,24	509.831,54	666.291,70	509.831,54

9. No caso do presente processo, dos R\$ 385.526,86 pedidos, **R\$ 6.003,42 devem ser indeferidos** e R\$ 379.523,44 deferidos. Somos, pois, pelo deferimento parcial do ressarcimento pleiteado.

Ao apreciar a manifestação de inconformidade a Delegacia Regional de Julgamento, antecipando-se ao mérito, ponderou premissas em que a recorrente se equivocou, e em seguida converteu o feito em diligência, nas e-fls. 404 a 414, com a seguinte finalidade:

5) Das diligências a serem realizadas

Estabelecidas as premissas que orientarão, em princípio, o julgamento de mérito, passa-se a diligência.

Nesse contexto, cabe à Interessada demonstrar que os produtos, cujas aquisições geraram os créditos que foram glosados pela Fiscalização, satisfazem aos requisitos estabelecidos no art. 9º, § 4º, do Ripi/2002, que são os seguintes:

- 1) São MP, PI ou ME nos processos de industrialização do estabelecimento matriz; e
- 2) Foram transferidos regularmente para o estabelecimento matriz, com destaque de IPI.

Deve-se observar, entretanto, que, ainda que demonstrados os requisitos acima mencionados, na apuração do valor do ressarcimento tais créditos devem ser classificados como créditos não ressarcíveis.

Ademais, esclareça-se que cabe à Fiscalização estabelecer os critérios para a apresentação de documentação comprobatória, podendo fazer a comprovação por amostragem.

Esclareça-se, ainda, que, sendo possível a recuperação do CD com os documentos apresentados na manifestação de inconformidade, deverão os documentos nele contidos serem juntados aos autos como "arquivos não pagináveis" e poderão ser utilizados pela Fiscalização, no que forem úteis, na realização da diligência, sem prejuízo das intimações adicionais que se fizerem necessárias.

Ao final da diligência, deverá ser lavrado relatório conclusivo, com proposta de aprovação ou não de ressarcimento adicional, do qual deverá ser dada ciência à Interessada, para apresentar resposta no prazo de trinta dias.

Após cumprida a diligência solicitada foi emitido relatório pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Sorocaba – SP, acostado nas e-fls. 562 a 564, conforme enxerto já reproduzido no Relatório, concluindo que:

7. Os bens em tela transferidos da filial para a matriz foram por esta empregados em sua produção, posto que são matérias-primas no processo de industrialização da matriz. Contudo, a transferência dos bens foi irregular, uma vez que o IPI não foi lançado nas notas fiscais de transferências pela filial. Além disso, a aquisição dos bens pela filial não se enquadra na hipótese prevista no art. 11 da Lei 9.779/1999, ou seja, os créditos correspondentes não são ressarcíveis. É que os bens adquiridos pela filial e não empregados em seu próprio processo produtivo são tratados como bens de produção revendidos. (...)

O Recorrente foi intimado do aludido relatório conclusivo e apresentou sua manifestação sem alegar fato novo. A DRJ julgou a Inconformidade com as seguintes conclusões (e-fls. 585 a 604):

É evidente que, diante do princípio da autonomia dos estabelecimentos, os produtos que o estabelecimento industrial adquira, que não se caracterizem como insumos de seu processo produtivo, não poderiam ser considerados “**adquiridos para industrialização**”, pois são, de fato, adquiridos para revenda ou para transferência a terceiros.

Assim, sequer é permitida a escrituração de créditos, relativamente a produtos que não se caracterizem como matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem do processo produtivo do estabelecimento adquirente.

Na hipótese de os produtos caracterizarem-se como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem do estabelecimento adquirente, o Regulamento permite o registro do crédito e, obviamente, há a contrapartida da obrigação do registro do débito na saída, mas somente na hipótese de o estabelecimento adquirente ser também industrial ou equiparado.

Caso contrário, conforme prevê o art. 193 do RIPI/2002, o estorno do crédito é obrigatório:

*Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):*

*I - relativo a MP, PI e ME, que tenham sido:*

*[...]*

*f) vendidos a pessoas que não sejam industriais ou revendedores;*

O referido dispositivo teve seu alcance esclarecido pelo Parecer Normativo CST nº 311, de 1971, cuja ementa (parcialmente) diz o seguinte:

*Revenda de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego no processo industrial.*

*1) Revenda a outros industriais e a comerciantes de bens de produção, optantes pela equiparação a industrial: incidência do IPI, com utilização normal do crédito.*

*[...]*

5) *Disciplinamento do assunto no regime do Dec. 45.422/59. Casos de revenda das matérias-primas por industrial: escrituração do livro 21-A. Comerciante que encomendasse industrialização: equiparação a fabricante, com obrigação de escriturar o livro 21-A, para gozar do crédito relativo às mercadorias que enviasse para execução da industrialização. Escrituração, ainda, dos livros ou fichas de estoque, modelos 54 e 55, e do livro modelo 53.*

Conforme se verifica da apuração originalmente efetuada após os esclarecimentos prestados pela Interessada – de que parte de suas matérias-primas fora transferida para a matriz –, a Fiscalização aplicou corretamente as disposições acima mencionadas, pois excluiu das glosas os valores que se enquadravam nas disposições citadas.

A Interessada, ainda, apresentou uma interpretação completamente equivocada da aplicação do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, que foi reproduzida no relatório.

Novamente, diante do princípio da autonomia dos estabelecimentos, que não foi revogado pela lei acima citada (que nem poderia fazê-lo, uma vez que o CTN é lei complementar de normas gerais), o direito a que se refere o dispositivo é o que é apurado em cada estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, que é “o contribuinte” a que se refere o *caput* do artigo mencionado.

Dessa forma, o fato de o estabelecimento matriz fabricar produtos com determinadas matérias-primas lhe garante o direito de, ao final de cada trimestre-calendário, apurar eventual saldo credor do IPI e requerer o seu ressarcimento.

A interpretação oferecida pela Interessada, além de ser por si só absurda, implicaria a apuração de duplo benefício, pois estabelecimento não industrial dos produtos fabricados pela matriz com esses bens poderia eventualmente apurar saldo credor sobre os mesmos créditos, caso houvesse um montante significativo de créditos não ressarcíveis em determinado mês.

(...)

Ao serem juntadas aos autos as notas, durante o procedimento fiscal que realizou a diligência, ficou demonstrado que foi empregada a **suspensão do IPI**, uma vez que, dos campos “dados adicionais”, constaram informações sobre a referida saída com suspensão do IPI, nos termos dos dispositivos já mencionados.

Ocorre que é **vedado o creditamento nos casos de saídas com suspensão**, exceto quando há previsão legal (créditos fictos), conforme dispõe o art. 190 do Ripi/2002:

### ***Seção III***

#### ***Da Escrituração dos Créditos***

##### ***Requisitos para a Escrituração***

***Art. 190.*** *Os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade:*

*I - nos casos dos créditos básicos, incentivados ou decorrentes de devolução ou retorno de produtos, na efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial;*

*II - no caso de entrada simbólica de produtos, no recebimento da respectiva nota fiscal, ressalvado o disposto no § 2º;*

*III - nos casos de produtos adquiridos para utilização ou consumo próprio ou para comércio, e eventualmente destinados a emprego como MP, PI ou ME, na*

*industrialização de produtos para os quais o crédito seja assegurado, na data da sua redestinação; e*

*IV - nos casos de produtos importados adquiridos para utilização ou consumo próprio, dentro do estabelecimento importador, eventualmente destinado a revenda ou saída a qualquer outro título, no momento da efetiva saída do estabelecimento.*

*§ 1º Não deverão ser escriturados créditos relativos a MP, PI e ME que, sabidamente, se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados, ou saídos com suspensão cujo estorno seja determinado por disposição legal. (vide art. 193). (incluído por este julgador)*

*§ 2º No caso de produto adquirido mediante venda à ordem ou para entrega futura, o crédito somente poderá ser escriturado na efetiva entrada do mesmo no estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, à vista da nota fiscal que o acompanhar. (incluído por este julgador)*

[...]

**As saídas com suspensão, nos casos dos incisos X e XI do art. 42, não se enquadram nas hipóteses previstas no dispositivo mencionado.**

Portanto, restou plenamente demonstrado que a Interessada não tem direito aos créditos pleiteados.

Sendo esses os fatos, verifica-se que a controvérsia reside na possibilidade de tomar crédito de IPI sobre matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem, insumos estes que não passaram por industrialização no estabelecimento filial, ou seja, foram utilizados nos produtos industrializados pela matriz da ora Recorrente.

### **Preliminar**

Preliminarmente o contribuinte requer o julgamento em conjunto com os demais processos que também integraram o mesmo procedimento, apenas com períodos de apuração diferentes.

Sobre esse pedido cumpre consignar que o presente processo é paradigma de repetitivo no CARF o que quer dizer que será julgado como representante de agrupamento de processos, logo o julgamento em conjunto será realizado.

### **Pedido de perícia**

O recorrente apresenta como preliminar a necessidade de perícia técnica, alegando que o trabalho da auditoria fiscal foi desalinhado da realidade fática visto que ignorou a opinião de especialista na medida em que os produtos adquiridos pela filial são empregados no processo de industrialização da matriz.

Assim como consignou a DRJ o pedido deve ser rechaçado em razão de não mais haver divergência nos autos sobre o emprego dos produtos no processo de industrialização. Embora inicialmente a fiscalização tenha levantado dúvidas sobre o emprego dos produtos no processo de industrialização, após a realização da diligência solicitada pela DRJ a questão foi

sanada impondo a análise da possibilidade de crédito sobre produtos transferidos da filial para a matriz sem o devido destaque do IPI.

O próprio recorrente consigna no seu Recurso que a destinação e utilização dos produtos foi para Matriz, conforme reconhecido pela diligência solicitada pela DRJ. Nesse passo a perícia se mostra prescindível não impondo ao julgador a sua obrigatoriedade por vontade do recorrente, conforme prevê os artigos 18 e 28 do Decreto 70.235 de 1972, vejamos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. [\(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#).

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. [\(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

Sendo a matéria em debate comprovada unicamente por prova documental não há razão para realização de perícia técnica, isso porque, a comprovação da possibilidade de tomada do crédito antecede a suposta utilização do produto no processo de industrialização, que como já dito foi efetivado na matriz e não na filial, por uma questão de lógica, somente seria necessário avançar sobre essa prova se antes restasse comprovado inequivocamente que o direito ao crédito existe, fato que adiante será analisado no mérito.

Dessa forma, concludo por rejeitar a preliminar.

## MÉRITO

A análise do mérito impõe enfrentar a seguinte afirmação do contribuinte:

### **IV.D. DA ALEGAÇÃO DE MATÉRIA ESTRANHA À DECISÃO DE DEFERIMENTO PARCIAL DOS PEDIDOS DE RESSARCIMENTO PARA MANTÊ-LA.**

(...)

Infere-se que, ao glosar em parte o pedido de ressarcimento formulado pela Contribuinte, a autoridade fiscal assim o fez sob um único fundamento, qual seja, a ausência de informação sobre a utilização dos bens adquiridos no processo de produção.

Todavia, verificando a fragilidade da fundamentação, ante a superveniente constatação de que os bens adquiridos foram sim utilizados no processo produtivo da matriz, a autoridade utilizou de reprovável expediente, quando flagrantemente inaugurou fundamentação para glosar o pedido, ou seja, sustentou posteriormente que a glosa se sustenta pela ausência de destaque do IPI nas notas.

Pelo exposto, entende o Recorrente, sem razão, que houve inovação no entendimento de que a glosa deve ser mantida sob o fundamento de ausência de destaque do IPI na nota fiscal de transferência do produto entre o estabelecimento da filial (ora requerente) para matriz.

Sobre esse ponto, cabe observar que a manutenção da glosa se deu pela realização de diligência solicitada pela DRJ, que frisa-se, foi requerida pelo Contribuinte, para melhor

apuração sobre os produtos objeto de glosa e seus documentos comprobatórios apresentados à fiscalização. Diante dessa análise mais detida, foi possível verificar que o pedido de crédito se justificou em parte sobre produtos transferidos de estabelecimento sem o destaque do IPI, logo, não há inovação na fundamentação, trata-se de constatação superveniente, em total harmonia com a fundamentação anterior, já que sobre os mesmos produtos.

Prosseguindo, remanesce analisar o ponto principal no que tange a legalidade da tomada de crédito sobre produtos transferidos ao estabelecimento matriz sem o destaque do IPI na nota fiscal, visto que não há discordância de que de fato a nota saiu sem o devido destaque, quer seja com suspensão, conforme constou nos "Dados Adicionais" no corpo das notas acostadas aos autos.

Fl. 534 Nº 090822

NOTA FISCAL-FATURA  
SAÍDA ENTRADA

SÉRIE 1º

Metso Brasil Ind. e Com. Ltda.  
END. AV. FERNANDO STECCA, 550 IPORANGA  
MUN. SOBOCABA UF: SP  
FONE: (11) XX-15-2102-1200 CEP: 18087140  
FAX: (11) XX-15-2103-1205

NATUREZA DA OPERAÇÃO	UF	NÚM. ORIGINAL DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO	43838271/0005-43
TRANSFERÊNCIA	5.151	INDICADOR DE TRANSFERÊNCIA	689082758115
DESTINATÁRIO/REMITENTE	NOME / ENDEREÇO		17/08/05
METSO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.	AV. INDEPENDENCIA, 2500 IPORANGA		18087101
SOBOCABA	UF		689149820110

VALOR POR ESTENSO: QUINTA E UM MIL, QUATROCENTOS E CINQUENTA E CINQUENTA CENTAVOS

Contudo antes de ir adiante é imperioso contextualizar que a legislação do IPI é instruída pelo "princípio da autonomia dos estabelecimentos", o qual, embora não se encontre previsto expressamente na Lei nº 4.502/64 e alterações posteriores, foi capitulado em todos os decretos que a regulamentaram.

Tal princípio estabelece que "são considerados autônomos, para efeito de cumprimento da obrigação tributária, os estabelecimentos, ainda que pertencentes a uma mesma pessoa física ou jurídica" (Vide artigo 609, III e IV, do Decreto nº 7.212/2010), onde cada estabelecimento industrial é autônomo em relação aos demais da mesma pessoa jurídica para o fim de cumprimento da obrigação tributária. Isso significa que cada estabelecimento industrial ou equiparado a industrial deve: i) possuir uma inscrição no CNPJ; ii) possuir documentário fiscal próprio; iii) apurar e recolher o imposto devido por suas próprias operações; iv) requerer o ressarcimento de eventual saldo credor na escrita ao final de cada trimestre calendário.

Neste aspecto, não é permitido que a apuração, o recolhimento ou o pedido de ressarcimento do imposto podem ser centralizados na matriz ou em um dos demais estabelecimentos, caso existam mais de um. Tal princípio da autonomia dos estabelecimentos também veda a utilização de créditos de IPI apurados por um estabelecimento no abatimento de débitos do imposto apurado por outro. A transferência de créditos entre estabelecimentos não é permitida, salvo se houver autorização expressa da legislação.

Avançando, em oposição ao princípio da autonomia dos estabelecimentos, alega o Recorrente que seu pedido de crédito esta amparado no RIPI, vejamos:

Os artigos 8', 9', § 4' e art. 164, I do RIPI/2002 de forma alguma evidenciam o "desacerto" das operações feitas pela Contribuinte, visto que não se aplica a condição de estabelecimento "comercial" à fundição.

Basta observarmos o artigo 42, X e XI, da mesma legislação, substituída pelo RIPI/2010, para termos esta conclusão:

Art. 42. **Poderão** sair com suspensão do imposto:

(...)

X - os produtos remetidos, para industrialização ou comércio, de **um para outro estabelecimento**, industrial ou equiparado a industrial, **da mesma firma**;

XI - os bens do ativo permanente (máquinas e equipamentos, aparelhos, instrumentos, utensílios, ferramentas, gabaritos, moldes, matrizes e semelhantes), remetidos pelo **estabelecimento industrial a outro estabelecimento da mesma firma, para serem utilizados no processo industrial do recebedor**;

(...)

Grifos nossos.

É aparente ao ler o dispositivo citado pela Recorrente que, não há ilegalidade na saída dos produtos com suspensão, contudo não há a possibilidade de tomada de crédito sobre esses produtos que foram escriturados na saída sem o destaque do IPI sob ofensa ao princípio da não cumulatividade, insculpido no *artigo 225 do RIPI/2010, in verbis*:

Art. 225. A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo.

De acordo com o Regulamento do IPI (RIPI 2002 - RIPI/2010), aprovado pelos Decretos nº 4.544/2002 e 7.212/2010, **poderão** sair com suspensão do imposto os produtos remetidos, para industrialização ou comércio, de um estabelecimento industrial ou equiparado a industrial para outro da mesma firma.

Importante salientar que a suspensão da exigência tributária é praticada de acordo com a norma tributária em vigor, no momento do fato gerador, **no caso de suspensão**, ocorre, porém que **o pagamento do tributo é adiado para uma fase posterior** ou simplesmente transformado em isenção ou não incidência, após completado determinadas condições previstas em lei.

Contudo, diferente do que acredita o Contribuinte, a facultada suspensão na saída prevista no artigo 42 do RIPI de 2002 não encontra amparo no art. 11 da Lei 9.779 de 1999<sup>1</sup>, pois o próprio RIPI se encarrega de excetuar os casos permissivos sob tais condições (créditos fictos), com previsão no já citado art. 190 do RIPI/2002, onde o legislador faz o contraponto na

---

<sup>1</sup> Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

redação do §1º. Assim não gera direito de crédito de IPI a aquisição de insumos posteriormente transferidos a outro estabelecimento da mesma empresa com suspensão do imposto.

É dentro deste cenário que se defende o princípio da autonomia dos estabelecimentos, com vastos precedentes neste Conselho que invocam esse princípio, em conformidade com o disposto no art. 51, parágrafo único do CTN, bem como no RIPI, que assim dispõe:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

(...)

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

Nessa linha também estão as normas abaixo do RIPI/2002, vigente à época:

Art. 24 – São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

(...)

Parágrafo único – Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar (Lei nº 5.172, de 1966, art. 51, parágrafo único).

(...)

Art. 313. Cada estabelecimento, seja matriz, sucursal, filial, agência, depósito ou qualquer outro, manterá o seu próprio documentário, vedada, sob qualquer pretexto, a sua centralização, ainda que no estabelecimento matriz (Lei nº 4.502, de 1964, art. 57).

(...)

Art. 518. Na interpretação e aplicação deste Regulamento, são adotados os seguintes conceitos e definições:

(...)

IV - são considerados autônomos, para efeito de cumprimento da obrigação tributária, os estabelecimentos, ainda que pertencentes a uma mesma pessoa física ou jurídica;

(...)

Pelas razões acima expostas, a decisão da DRJ, frisa-se, subsidiada por uma diligência, não carece de reforma, devendo ser negado provimento ao Recurso Voluntário.

Diante do Exposto rejeito as preliminares e nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

