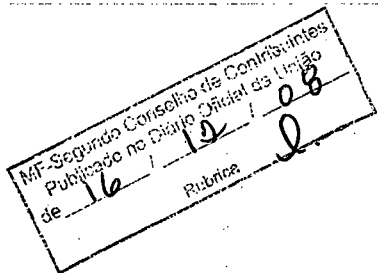
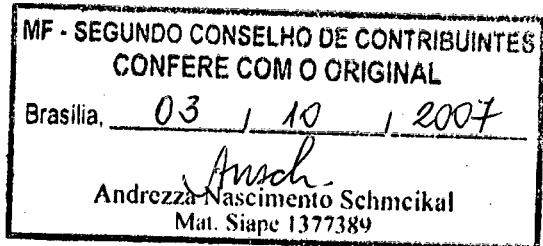




**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**SEGUNDA CÂMARA**

**Processo n°** 11065.001121/00-69  
**Recurso n°** 132.221 Voluntário  
**Matéria** IPI  
**Acórdão n°** 202-17.563  
**Sessão de** 05 de dezembro de 2006  
**Recorrente** SCHMIDT IRMÃOS CALÇADOS LTDA.  
**Recorrida** DRJ em Porto Alegre - RS



Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000

Ementa: RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI RELATIVO AO PIS/COFINS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR TERCEIROS.

A industrialização efetuada por terceiros, visando aperfeiçoar, para o uso ao qual se destina, matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos exportados pelo encomendante, agrega-se ao seu custo de aquisição para o efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e à Cofins, previsto na Lei nº 9.363/96.

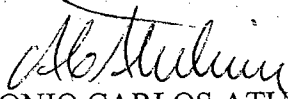
PRECLUSÃO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. Incabível a apreciação na fase recursal de matéria não questionada na fase impugnatória.

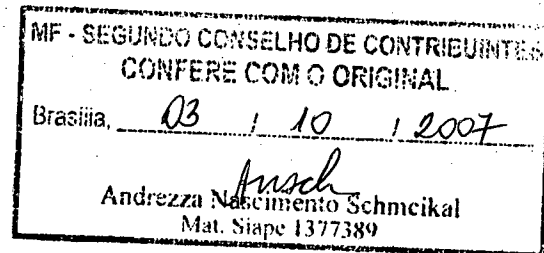
Recurso provido em parte.


Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) por maioria de votos, em dar provimento para reconhecer o direito de incluir o valor da industrialização por encomenda na base de cálculo do crédito presumido. Vencida a Conselheira Nadja Rodrigues Romero (Relatora). Designada a Conselheira Maria Teresa Martínez López para redigir o voto vencedor, nesta parte; e II) pelo voto de qualidade, em

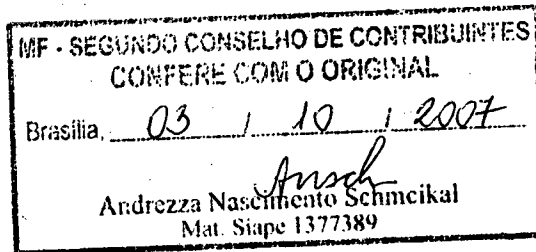
negar provimento quanto a taxa Selic. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Simone Dias Musa (Suplente), Ivan Allegretti (Suplente) e Maria Teresa Martínez López.

  
ANTONIO CARLOS ATULIM  
Presidente



  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ  
Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa e Antonio Zomer.



## Relatório

Trata o presente de Pedido de Ressarcimento de crédito presumido de IPI, relativo ao primeiro trimestre de 2000, com fundamento na Lei nº 9.363/96, fl. 01.

O pedido foi negado parcialmente pelo Delegado da Secretaria da Receita Federal em Novo Hamburgo- RS, com base no Parecer da fiscalização, que propôs a exclusão da base de cálculo do benefício os valores aos custos de beneficiamento de matérias-primas realizadas por outras empresas, nos termos da orientação contida no Boletim Central nº 147, de 04 de agosto de 1998, aprovado pela Nota MF/SRF/Cosit/Cotip/Dipex nº 312, de 03 de agosto de 1998.

A interessada apresentou no devido prazo legal a manifestação de inconformidade em fase da recusa do seu pleito, alegando, em resumo:

- discorda do entendimento da fiscalização embasado na orientação interna, pois confundiu a natureza do incentivo, haja vista que este não se refere ao IPI, mas sim à contribuição para PIS e à Cofins, estando o assunto regido pela Lei nº 9.363/96 e não pelo Regulamento do IPI (RIPI);

- embora a referida lei só mencione as contribuições incidentes nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, seria evidente que neste contexto estaria também incluído o beneficiamento de matéria-prima remetida pelo encomendante do serviço, sobre cujo faturamento incidem a contribuição para o PIS e a Cofins, sendo irrelevante, no caso, que a remessa para beneficiamento e o retorno do couro em estado acabado ou semi-acabado sejam feitos ao abrigo de suspensão do IPI;

- também não cabe dar tratamento diferenciado às aquisições de insumos e ao beneficiamento desses, privilegiando a aquisição de insumo acabado, em detrimento do semi-acabado, quando ambos integram o produto industrializado exportado;

- a orientação interna invocada pela fiscalização restringe o alcance da Lei nº 9.363/96, pois uma mera orientação interna não poderia sobrepor-se à própria legislação tributária, ferindo assim o princípio da hierarquia legal

Ao final, requer a reforma do Despacho Decisório para que seja reconhecido o crédito pleiteado integralmente.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS apreciou a manifestação de inconformidade e o que mais consta dos autos, decidindo pelo indeferimento do pedido nos termos do Acórdão nº 6.667, de 27 de outubro de 2005, assim ementado:

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000*

*Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. Os custos de beneficiamento efetuado por encomenda, com remessa e retorno do produto com suspensão do IPI, não se incluem na base de cálculo de crédito presumido, por configurar prestação de serviços.*

*Solicitação Indeferida”.*

Irresignada com a decisão proferida pela Primeira Instância de Julgamento, a contribuinte interpôs recurso a este Colegiado, alegando as mesmas razões postas na peça impugnatória e acrescentando que:

- o Segundo Conselho de Contribuintes tem julgados em seu favor;

- o couro, matéria-prima para confecção de calçados, pode ser adquirido de duas formas: pigmentado (pintado), quando já acabado e pronto para a fabricação de calçados, ou salgado (*wet-blue* ou semi-terminado), quando ainda necessita de beneficiamento. Nesta segunda forma, mais utilizada pelas indústrias de calçados, no custo inicial do curtume não vêm embutidos os valores da pigmentação e da mão-de-obra para operários, sendo o beneficiamento realizado à medida que os pedidos são confirmados às indústrias;

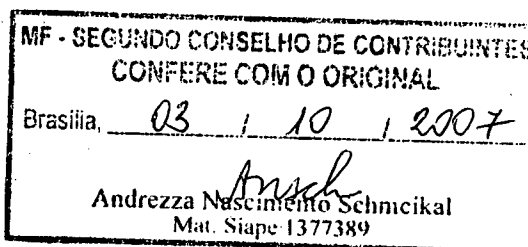
- não se pode dar tratamento diferenciado às aquisições de insumos e ao beneficiamento desses, privilegiando a aquisição do insumo acabado, em detrimento do semi-acabado, quando ambos integram o produto industrializado exportado. Diz ainda que na aquisição do couro semi-terminado há economia, pois se o couro é comprado acabado sai mais caro;

- os valores do pedido sejam atualizados com base na taxa Selic, nos termos da Norma de Execução Cosit/Corat nº 08/1997.

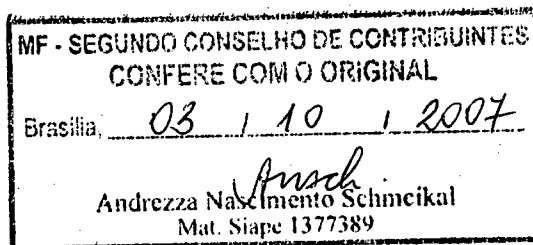
Ao final, requer a reforma da decisão recorrida para que seja reconhecido integralmente o seu pedido inicial.

É o Relatório.

*Qual*



*[Handwritten mark]*



## Voto Vencido

Conselheira NADJA RODRIGUES ROMERO, Relatora

O recurso é tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Como relatado, o recurso interposto se restringe à inclusão na base de cálculo de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, dos valores relativos a custo de beneficiamento de couro realizado por outras empresas e a aplicação da taxa de juros Selic ao valor do ressarcimento do IPI, que passo analisar cada uma das matérias em separado

### a) custos dos serviços aplicados na industrialização por encomenda.

Em relação à glosa da base de cálculo do ressarcimento do IPI deste item, entendo não assistir razão à recorrente.

No presente caso, trata o litígio da inclusão nos custos dos insumos adquiridos pela recorrente e mandados para beneficiamento externo aos estabelecimentos da empresa, para posterior aproveitamento pela mesma.

Como bem assentou a decisão recorrida, a parcela de mão-de-obra destacada nas notas fiscais de retorno dos insumos enviados pelo encomendante de industrialização, realizada por terceiros, emitidas com suspensão de IPI, não pode ser considerada como insumo do processo produtivo de produto a ser exportado, pois se refere a valor meramente cobrado a título de prestação de serviços. O conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (insumos) é determinado pela legislação do IPI, que atribui estas características somente àqueles insumos que fazem jus a crédito de IPI, além dos que se integram ao produto final, aqueles insumos que, embora não compondo o produto, sejam consumidos no processo de fabricação.

A Lei nº 9.363, de 1996, que introduziu o benefício em tela, previu em seu art. 1º, que o crédito presumido de IPI, como ressarcimento da contribuição para o PIS e da Cofins sejam incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, transcrevo:

*“Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo. (grifei)”*

Em respeito ao comando legal acima citado, que estabeleceu condições a serem observadas no cálculo do crédito presumidos, deve se entender que os insumos utilizados no cômputo do benefício devem ser adquiridos, ou seja, comprados de outro estabelecimento,

resultando de uma operação comercial de compra e venda mercantil; segundo, que sejam efetivamente utilizados na produção de produtos exportados, no estabelecimento adquirente.

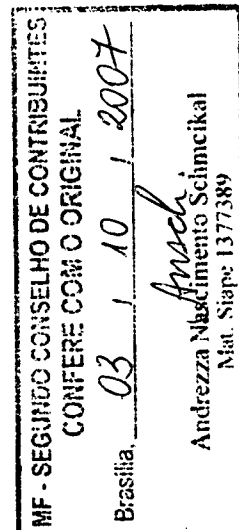
No caso de mero beneficiamento por terceiros de produtos adquiridos pelo recorrente e não de aquisição de matéria-prima, vez que já pertencia ao estabelecimento encomendante no momento do envio para industrialização por encomenda. A aquisição da matéria-prima se deu, portanto, em momento anterior à remessa para industrialização.

O custo do beneficiamento realizado por terceiro deve ser contabilizado como "Gastos Gerais de Fabricação", e não como incremento do valor da matéria-prima, não podendo ser incluído no cálculo do crédito presumido. O montante despendido por tal pagamento não deve entrar no cômputo do benefício, mesmo porque a operação de envio e retorno se dá com suspensão do IPI, conforme sublinhado na Nota MF/SRF/Cosit/Cotip/Dipex nº 312, de 03 de agosto de 1998.

*"2.7) Encontra-se com habitualidade, casos em que a empresa produtora exportadora, remete matérias-primas de seu estoque para efetuar uma etapa produtiva em outra empresa. Por exemplo, o produtor exportador adquire couro semi-acabado e o envia a outra empresa (um curtume) para acabamento. Nesse processo, são agregados a essa matéria-prima diversos outros insumos, como produtos químicos, corantes, etc. O couro retorna modificado para o estabelecimento produtor exportador, acompanhado de nota fiscal indicando operação de beneficiamento. Pergunta-se, se o valor agregado, correspondente ao beneficiamento deve ser computado como aquisição de insumos (período de 1996) e como custos (a partir de 1997)? E, em caso de beneficiamento que não agregue outras matérias primas (exemplo, parte de calçado remetida para costura, colagem ou trançamento, acompanhada de todos os materiais necessários), o tratamento deve ser o mesmo?"*

*R) No caso em que o encomendante remete os insumos com suspensão do IPI ao executor da encomenda (hipótese prevista no art. 36, incisos I e II do RIPI/82 correspondente ao art. 40, incisos VII e VIII do RIPI/98) e o executor da encomenda remete os produtos com suspensão, não há que se falar em inclusão do valor cobrado pelo encomendante na base de cálculo do crédito presumido, trata-se de mera prestação de serviços e não de aquisição de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário. Porém, no caso em que o encomendante remete os insumos com tributação, e o industrializador por encomenda utiliza insumos próprios e, após a industrialização, remete os produtos tributados pelo IPI ao encomendante, o valor cobrado pelo realizador da industrialização ao encomendante integra a base de cálculo do crédito presumido. O entendimento aplica-se tanto ao exercício de 1995, quanto aos posteriores. (destaques do original)"*

Nesta mesma linha, para orientação da atividade fiscal na órbita da Secretaria da Receita Federal, incluído o serviço de atendimento às consultas verbais formuladas por contribuintes, pode ser suscitada a questão nº 723, inserida na publicação denominada Perguntas e Respostas do Programa de Imposto de Renda - PIR 2001. *verbis* :



*723) No caso de industrialização encomendada a outra empresa, de produtos intermediários (ou seja, de produtos que sofrerão ainda algum processo de industrialização no estabelecimento encomendante), com remessa de todos os insumos pelo encomendante (produtor exportador), o valor correspondente à mão-de-obra, destacado na nota fiscal do industrializador, poderá integrar o total das aquisições?*

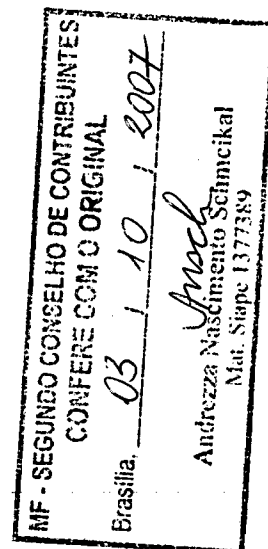
*R) Não. O valor a ser considerado, neste caso, para efeito de cálculo do crédito presumido é o exato custo de aquisição dos insumos constante do documento fiscal, emitido pelo fornecedor destes insumos. No caso em que o encomendante remete os insumos com suspensão do IPI ao executor da encomenda (hipótese prevista no art. 40, incisos VII e VIII do RIPI/98) e o executor da encomenda remete os produtos com suspensão, não há que se falar em inclusão do valor cobrado pelo encomendante na base de cálculo do crédito presumido. Trata-se de mera prestação de serviços e não de aquisição de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário. (destaques do original)."*

Dessa forma, se a operação não sofre tributação do IPI é porque não há incorporação de insumo ou insumos pelo realizador da industrialização durante o beneficiamento encomendado, mas apenas serviços prestados pelo executante que não estão abrangidos pelo conceito de **matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem**, vez que estes são os componentes básicos para o cálculo do crédito presumido, nos termos da Lei nº 9.363, de 1996, art. 1º.

Por outro lado, se o autor da encomenda remete os insumos com tributação ou o executante da industrialização por encomenda utiliza insumos de sua fabricação ou importação e, após a industrialização, remete os produtos resultantes do beneficiamento **com lançamento de IPI** ao encomendante, o valor cobrado pelo realizador da industrialização ao encomendante integra a base de cálculo do crédito presumido (2ª parte da resposta ao item 2.7 do mencionado Boletim Central), em conformidade com o precitado art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996.

Acrescente-se ainda, que o ressarcimento pretendido pela recorrente constitui renúncia fiscal, onde o Estado abre mão de determinada receita tributária, que neste aspecto descabe interpretação que alargue o contido no texto legal. É nesse sentido o escólio de Carlos Maximiliano (*In Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12ª, Forense, Rio de Janeiro, 1992, p. 333/334):

*"O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar privada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco: ou, melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão de sua autoridade para exigir tributos".*



Vê-se que a boa hermenêutica, baseada nos profícuos ensinamentos de Carlos Maximiliano, ensina que a norma que veicula renúncia fiscal há de ser entendida de forma restrita.

Ressalte-se, por oportuno, que os valores dos serviços industrializados por encomenda passaram a ser computados na base de cálculo do ressarcimento do IPI, somente com o advento da Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, que em convalidação dos atos praticados com supedâneo na Medida Provisória nº 2.202-1, de 26 de julho de 2001, no art. 1º, § 1º, inciso II, introduziu quais os valores dos serviços de industrialização por encomenda estivessem incluídos na base de cálculo do benefício previsto pela Lei nº 9.363/96, não havendo razão para que o legislador expressamente viesse a prever esta alternativa, em lei posterior. Vejamos como dispôs o art. 1º da Lei nº 10.276, de 2001, *verbis*:

*“Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.*

*§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:*

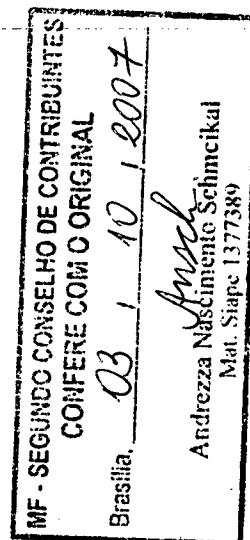
*I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;*

*II - correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto” (grifei).*

Quanto à questão de justiça da legislação tributária não cabe ao julgador administrativo pronunciar-se se a norma é justa. Ao julgador cabe verificar a validade de uma norma, ou seja, se ela existe como regra jurídica no ordenamento pátrio, independentemente do juízo de valor. Uma norma pode ser, por exemplo, justa sem ser válida, ou ser válida sem ser justa. A correção desta eventual ausência de correlação entre as normas e os valores que regem o nosso ordenamento jurídico compete aos legisladores ou ao poder judiciário e não à autoridade administrativa.

#### **b) acréscimo da taxa Selic**

Em relação ao pedido da contribuinte que os créditos fossem atualizados com juros pela taxa Selic, a matéria não foi objeto da manifestação de inconformidade apresentada em instância anterior, deve ser considerada preclusa, pois, não tendo sido abordada no primeiro grau do processo administrativo, não pode ser conhecida nesta etapa recursal.



Na lição de Chiovenda, repetida por Luiz Guilherme Marioni e Sérgio Cruz Arenhart, tem-se que:<sup>1</sup>

*“ ... a preclusão consiste na perda, ou na extinção ou na consumação de uma faculdade processual. Isso pode ocorrer pelo fato:*

*i) de não ter a parte observado a ordem assinalada pela lei ao exercício da faculdade, como os termos peremptórios ou a sucessão legal das atividades e das exceções;*

*ii) de ter a parte realizado atividade incompatível com o exercício da faculdade, como a proposição de uma exceção incompatível com outra, ou a prática de ato incompatível com a intenção de impugnar uma decisão;*

*iii) de ter a parte já exercitado validamente a faculdade”.*

A cada uma das situações acima corresponde, respectivamente, os três tipos de preclusão: a temporal, a lógica e a consumativa.

No caso em tela ocorreu a preclusão temporal, consistente na perda da oportunidade que a recorrente teve para tratar do pedido de juros, na manifestação de inconformidade. Ultrapassada aquela etapa, extingue-se o direito de levantá-la agora, nesta fase recursal.

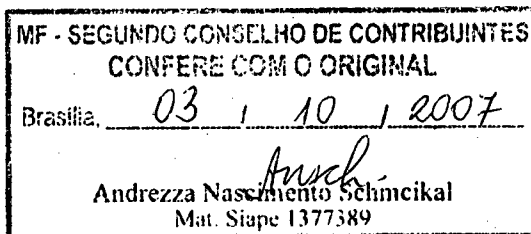
Assim, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto pela interessada.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2006.

*Nadja*  
NADJA RODRIGUES ROMERO

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>03</u> / <u>10</u> / <u>2007</u>
<i>Anschi</i> Andrezza Nascimento Schmcikal Mat. Siapc 1377389

<sup>1</sup> MARIONI, Luiz Guilherme e ARENHART, Sérgio Cruz Arenhart. *Manual do Processo do Conhecimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 567. <sup>2</sup> CHIOVENDA, Giuseppe. "Cosa giudicata e preclusione". In: *Scritti in memoria di Giuseppe Chiovenda*. Padova: CEDICE, 1992, vol. 1, p. 233.



## Voto Vencedor

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora-Designada  
quanto a industrialização por encomenda

Ouso discordar da ilustre Conselheira-Relatora no que diz respeito à exclusão da base de cálculo do benefício fiscal pleiteado, dos valores pagos para beneficiamento do couro.

Tal exclusão ocorreu sob o fundamento de que tais operações, por se tratarem de serviços de beneficiamento prestados por terceiros, não se enquadrariam como matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que são objetos do favor fiscal.

A matéria já é conhecida da CSRF que tem julgado no sentido de reconhecer, para efeito de apuração do crédito presumido, valores agregados ao custo de aquisição, relativos aos custos incorridos por industrialização efetuada por terceiros, sobre os produtos adquiridos, visando acabá-los para o seu adequado uso no produto exportado pelo encomendante, produtor e exportador. Nesse sentido, menciono os Acórdãos CSRF/02-01.755 e 02-01.756, do Conselheiro relator Rogério Gustavo Dreyer, Recursos Especiais 203-112272 e 203-112273.

As decisões daquele Colegiado levam em conta a melhor interpretação e aplicação da norma jurídica. Nesse sentido necessário se faz retornar ao passado.

A Exposição de Motivos nº 120 do Ministério da Fazenda, de 23/03/1995, referente à MP nº 948, de 23/03/95, convertida após reedições na Lei nº 9.363, de 16/12/96, revela qual o objetivo do incentivo em tela, quando informa:

*"A Medida Provisória nº 905, de 21 de fevereiro de 1995, dispôs sobre a **desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP incidente sobre os insumos, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados, dentro da premissa básica da diretriz política do setor, no sentido de que não se deve exportar tributos. Em seu elemento motriz, a proposta em comento dispunha que sobredita desoneração deveria ser feita mediante ressarcimento em dinheiro desses encargos a favor do produtor exportador nacional.**" (negritos acrescentados).*

No excerto acima transcrito há referência à antiga MP nº 905/95, que antes instituía o incentivo como ressarcimento em espécie, em vez de crédito presumido do IPI. Observe-se também a MP nº 905/95, cujos efeitos foram tornados insubsistentes pelo art. 8º da MP nº 948/95.

*"Art. 1º Fica instituído, a favor do produtor exportador de mercadorias nacionais, crédito fiscal, mediante ressarcimento em moeda corrente, destinado a compensar o custo representado pelas contribuições sociais de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, que incidirem sobre o valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na produção."*

*interno pelo exportador para utilização no processo produtivo.”  
(negritos acrescentados).*

Como se sabe, o texto acima não prevaleceu. A partir da MP nº 948/95, o incentivo ganhou feições novas, sendo afinal instituído como crédito presumido do IPI, embora com o mesmo objetivo de antes: **desonerar as exportações do PIS e da Cofins incidentes sobre os insumos empregados nos produtos exportados.** Para bem observar as diferenças, não é demais repetir o texto do art. 1º da MP nº 948, de 23/05/95, que após reedições foi convertida na Lei nº 9.363, de 16/12/96:

*“Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, e 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.” (negritos acrescentados).*

Tenho presente, pelo objetivo claro da lei, de que a sua pretensão foi a de exonerar a carga tributária incidente sobre as exportações relativa aos tributos. Penso ser irrelevante o fato de a agregação ser relativa à mão-de-obra com ou sem agregação de outros produtos. Tenho convicção do direito ao ressarcimento pretendido, na linha dos precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Diante do exposto, voto no sentido de também dar provimento ao recurso quanto a este item do recurso interposto.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2006.

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

