



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11618.002225/00-79
ACÓRDÃO	3002-003.547 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	POLIMASSA ARGAMASSAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

ARGAMASSA PARA REJUNTE. CLASSIFICAÇÃO NO CÓDIGO 3214.10.10

Argamassa para rejuntamento (Rejunte), resultante da mistura de cimento, pedra britada e moída (carbonato de cálcio), aditivo para hidratação do cimento (retentor de água), pigmento (corante), impermeabilizante (hidrofugante) e polímero, que, adicionada de água, forma uma massa utilizada para rejuntar placas cerâmicas, pastilhas, granitos, mármore e porcelanatos, em áreas internas e externas. Apresenta-se em pó seco e é empregada na construção civil. Classifica-se no Item 3214.10.10 da NBM/TIPI, então vigente.

ARGAMASSA PARA REVESTIMENTO. CLASSIFICAÇÃO NO CÓDIGO 3824.50.00

Argamassa para revestimento (Massa única), não refratária, resultante da mistura de cimento, cal hidratada, areia e aditivos (retentor de água e incorporador de ar), que adicionada de água, forma uma massa utilizada para reboco e chapisco de paredes e tetos, assentamento de blocos de concreto e regularização de pisos, em áreas internas ou externas. Apresenta-se em pó seco e é empregada na construção civil. Classifica-se na Subposição 3824.50.00 da NBM/TIPI, então vigente.

GLOSA DE CRÉDITO. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO. AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS

O IPI é regido pelo princípio da autonomia dos estabelecimentos e por consequência, é obrigação de cada estabelecimento comprovar a legitimidade dos créditos recebidos em transferência e utilizados para compensar débitos do imposto.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS – Relator

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Gisela Pimenta Gadelha Dantas, Keli Campos de Lima, Luiz Carlos de Barros Pereira, Neiva Aparecida Baylon, Renan Gomes Rego (substituto integral) e Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (Presidente)

RELATÓRIO

A interessada formalizou pedidos de ressarcimento de IPI, com fulcro no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, referente aos períodos janeiro a março de 2000, valor de R\$ 9.766,31, fls. 206, e abril a junho/2000, valor de R\$ 10.489,13, fls. 207, combinados com pedidos de compensação, fls. 208/211.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, a partir do item 2, que transcrevo a seguir:

2. *No Termo de Informação Fiscal de fls. 268/278, a autoridade diligenciadora, depois de elencar os processos de ressarcimento formulados pela contribuinte e os fundamentos jurídicos dos pedidos, consignou, em apertada síntese, as seguintes informações:*
 - 2.1. *A contribuinte fabrica argamassas colante, para rejuntamento e para revestimentos, que classifica com alíquota de 0% (zero por cento);*
 - 2.2. *As notas fiscais que embasaram o pedido referem-se a insumos destinados industrialização;*

- 2.3. *Glosou-se o valor de R\$ 1.193,98, que se refere a transferências de cimento da filial para a matriz, nas quais a contribuinte creditou-se do IPI à alíquota de 4%. A filial é não contribuinte de IPI, pois se dedica à revenda de mercadorias e não fez a opção pela equiparação. Como a filial é estabelecimento comercial que exerce o comércio atacadista, a matriz só terá direito a se creditar do IPI calculado mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto, sobre 50% (cinquenta por cento) do valor que consta da nota fiscal (art. 148 do Regulamento do IPI de 1998 — RIPI198);*
- 2.4. *Classificando os produtos fabricados pela contribuinte com base na Tabela do IPI — T1PI e nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), editadas pela Instrução Normativa — IN SRF n.º 157/2002, constatou-se que a argamassa colante tem classificação na posição 3214.90.00, "Ex" 01, com alíquota de 0% (zero por cento); a argamassa para rejuntamento classifica-se na posição 3214.10.10, com alíquota de 10% (dez por cento); e a argamassa para revestimento classifica-se na posição 3824.50.00, com alíquota de 10% (dez por cento);*
- 2.5. *Elaborada planilha de apuração de saldo do IPI, constatou-se que houve saldo devedor, nos 3º e 4º trimestres de 2000.*
3. *Tendo em vista as informações consignadas, a autoridade a quo indeferiu o pedido de ressarcimento e não homologou os pedidos de compensação apresentados (fl. 279).*
4. *Inconformada, a contribuinte apresentou, tempestivamente, manifestação de inconformidade, acostada as fls. 287/304, na qual aduz, em apertada síntese:*

1.1 PRELIMINARMENTE

4.1. *Requer a juntada deste processo ao de nº 11618.001024/2005-67, para que sejam decididos conjuntamente.*

1.2 TRANSFERÊNCIAS ENTRE A FILIAL E A MATRIZ

4.2. *Não há que se falar em comércio entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.*

No aspecto fiscal, os estabelecimentos matriz e filial são autônomos entre si; no aspecto econômico e tributário, um é extensão do outro;

4.3. *As transferências de bens de produção (cimento) da filial para a matriz foram feitas com destaque de 4% de IPI, imposto que deve ser creditado integralmente por ocasião da entrada. O estabelecimento filial é contribuinte do IPI, porque se dedica à comercialização de produtos fabricados pela matriz, na formado art. 9º, III, do RIPI198.*

4.4. *O art. 40, XI, do mesmo Regulamento contempla hipótese de suspensão do IPI; seu §3º prevê os casos em que a referida suspensão não se aplica. Só se pode suspender o que existe. O imposto destacado nas notas das filiais foi feito com acerto e correção, porque sendo o aludido estabelecimento equiparado a industrial, outro não poderia ser o seu comportamento, ao promover a saída do produto tributado. Cabe salientar que o valor do IPI incidente sobre a compra de cimento portland,*

destacado nas notas fiscais do fornecedor, cujo produto, embora destinado à fábrica, fora endereçado e entregue no estabelecimento filial, foi registrado em seu Registro de Entradas e, sem seguida, esta promoveu a transferência para o efetivo destinatário;

1.3 RECLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS PRODUTOS

4.5. Entre 1º de julho a 30 de dezembro de 2000, encontrava-se vigente a Tabela de IPI (TIPI), aprovada pelo Decreto n.º 2.092, de 10/12/1996. Nesta tabela, consta o "Ex" 01 na posição 3214.90.00;

4.6. A autoridade autuante, baseando-se em Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), editadas pela IN SRF n.º 157/2002, e da Solução de Consulta SRRF/4º RF/Diana n.º 8, datada de 08/06/2004, cuidou de censurar o procedimento da empresa para aplicar aos casos pretéritos legislação que somente veio a ser editada depois dos fatos geradores;

4.7. A solução de consulta referida data de 08/06/2004 e se embasa em TIPI aprovada pelo Decreto n.º 4.542, de 2002, que só entrou em vigor em 01/01/2003;

4.8. As Notas Explicativas para interpretação da TIPI, nos períodos de que cuida o processo, reportam-se ao Decreto n.º 435, de 28/01/1992, que aprovou as NESH, "alterado pela IN SRF 111/94; IN 25/95; IN 123/98; IN 05/99; IN 54/99" (sic). Na auditoria, não se percebeu que, até a publicação do Decreto n.º 4.441, de 25/10/2002, existia na TIPI o "Ex" 01 na posição 3214.90.00, que só foi revogado a partir de 1º/11/2002. A Solução de Consulta SRRF/4a/RF/Diana n.º 8, de 2004, não se presta para situação ocorrida no ano de 1999, porque não se encontrava mais em vigor o "Ex" 01 da posição 3214.90.00;

4.9. Os produtos fabricados pela empresa são classificados no "Ex" 01 da posição 3214.90.00, porque todos eles foram tipificados dentro da especificação estabelecida, por se tratar de mistura de cimento e/ou cal, com pelo menos um dos seguintes elementos: saibro, areia, quartzo, pedrisco, pedra britada, pó de pedra e semelhantes, adicionada ou não de água, corante ou impermeabilizante.

1.4 ARGAMASSAS DE REJUNTAMENTO

4.10. Esses produtos são comercializados com a denominação de "Rejunto sem Resina" e "Rejunte com Resina". Compõe-se, como descrito, de uma mistura de cimento, pedra britada e moída (carbonato de cálcio), retentor de água, corante (pigmento), impermeabilizante (hidrofugante) e polímero, sendo que, em alguns casos, é utilizado areia no lugar de pedra britada. De acordo com a TIPI, o "Ex" 01 da posição 3214.90.00 é a mais específica para classificar este produto;

4.11. O induto diferencia-se de mástique por possuir elevado teor de matérias de carga, sendo este teor muito superior ao

dos aglutinantes. No caso da argamassa de rejuntamento, o teor de material de carga é de 73,15% (pedra britada e corante) e de aglutinantes é de 26,85% (cimento, retentor de água, impermeabilizante e polímero). Logo, fácil concluir que a argamassa de rejuntamento é um induto, não um mástique, pois na mistura dos aglutinantes o cimento corresponde a 25%, ou seja, é um produto rígido, deixando esta argamassa com grande quantidade de material de carga e não elástica ou borracha, questões características do mástique;

4.12. A classificação adequada para a argamassa de rejuntamento é na posição 3214, no "Ex" 01, por se tratar de induto não refratário do tipo dos utilizados em alvenaria e por compor-se de cimento e pedra britada;

1.5 ARGAMASSA DE REVESTIMENTO

4.13. Outro equívoco foi enquadrar a argamassa de revestimento, com nome de fantasia "Assentamento Pronto", "Reboco Pronto", "Massa Única", "Chapisco Pronto", e "Contrapiso Pronto", na posição 3824.50.00, quando a própria disposição do capítulo encontra-se claramente ressalvada que a tipificação somente se daria ali caso não estivesse compreendida em outra posição. Existe um "Ex" 01, na posição 3214.90.00, que se constitui "em exceção à regra por mais específica que seja, destaque prevalente em qualquer situação como já descrito, fato esse que já dispensaria por si só a necessidade de ressalva acima mencionada";

4.14. Além disso, a Regra Geral 3a. para interpretação do Sistema Harmonizado estabelece que a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica;

4.15. A interpretação da fiscalização, baseada na Solução de Consulta realizada para outra empresa em 8/06/2004, cuida de TIPI que não se aplica ao período examinado. O "Ex" 01 da posição 3214.90.00 já havia sido extinto pelo Decreto n.º 4.441, de 25/10/2002, ou seja, a TIPI utilizada para a resposta era diferente daquela do período fiscalizado;

4.16. A referida Solução de Consulta não deve ser estendida a terceiros e por esses utilizada;

4.17. Consta no Capítulo 32, posição 14, "INDUTOS NÃO REFRATÁRIOS DO TIPO DOS UTILIZADOS EM ALVENARIA", "e nas subposições e itens da tabela dessa posição não aparecer especificamente, levando a concluir, logicamente, que se insere no subitem 3214.90.00 e, em especial, dentro do Destaque 'Ex 01' desse subitem";

4.18. Nas Notas Explicativas previstas na IN SRF n.º 157, de 2002, que tratam de indutos não refratários do tipo dos utilizados em alvenaria, diz que se aplicam nas fachadas, paredes interiores, pavimentos e tetos de prédios, nas paredes e fundos de piscinas etc., de modo a torná-los impermeáveis à umidade e a dar-lhes boa aparência. Este grupo compreende, entre outros, os indutos pulverizados à base de quartzo em pó

e cimento, adicionados de uma pequena quantidade de plastificantes e utilizados, por exemplo, depois de se lhes acrescentar água, para assentamento de ladrilhos de azulejos;

5. Ao final, requer o crédito fiscal indevidamente glosado, que seja desconsiderada a reclassificação feita pela fiscalização, homologada as compensações do imposto acostadas, tornada sem efeito o refazimento da escrita e nulos os atos decorrentes do procedimento equivocado da autoridade autuante.

6. Através do Acórdão DRJ/REC n.º 13.615, de 27/10/2005 (fls. 341/361), anulou-se a decisão proferida nos autos, pois entendida em desconformidade com a legislação. Na oportunidade, o relator do voto vencedor reputou conveniente averiguar se os créditos constantes no RAIFI, na rubrica reservada a "**transferências para industrialização**", já teriam sido escriturados a título de "**compras para industrialização**", além do que, diante da circunstância de que algumas mercadorias transitaram inicialmente pela filial, verificar quais insumos chegaram ao estabelecimento industrial e, conseqüentemente, foram empregados no processo produtivo.

7. A autoridade a quo prolatou nova decisão, por meio da qual indeferiu o pedido de ressarcimento e não homologou a compensação (vide fls. 386). Na Informação Fiscal de fls. 374/385, a autoridade diligenciadora consignou, quanto à primeira das indagações apresentadas pela DRJ, que não houve duplicidade de escrituração; quanto à seguinte, que as aquisições de cimento pela filial foram escrituradas no Livro de Registro de Entradas e, quando da transferência para a matriz, no Livro de Registro de Saídas; no estabelecimento matriz, foram escrituradas no Livro de Registro de Entradas e de Apuração de IN, respectivamente, com valores equivalentes. Diz, ainda, que as transferências de cimento (sacos) da filial para a matriz, suscitadas no Acórdão DRJ/REC n.º 13.615, de 27/10/2005, como não-passíveis de direito ao crédito do IPI em sua totalidade, estão sendo glosados integralmente (aplicação da alíquota de 4% sobre 50% do valor das notas fiscais).

A contribuinte apresentou, no prazo legal, manifestação de inconformidade contra a nova decisão (fls. 388/415), na qual aduz, em síntese:

1.6 A FILIAL É EQUIPARADA A INDUSTRIAL

8.1. A filial foi constituída como varejista, mas opera no atacado (80%), com venda de bens de produção, e no varejo (20%), com venda de bens de consumo, predominando a venda de produtos de fabricação própria (90%);

8.2. O Decreto n.º 2.637, de 1998 (RIFI198), consagra, em seu art. 14, inciso II, que estabelecimento comercial varejista é aquele que efetuar vendas diretas para consumidor, ainda que

realize vendas por atacado esporadicamente, considerando-se esporádicas as vendas por atacado quando, no mesmo semestre civil, o seu valor não exceder a vinte por cento do total das vendas realizadas. A fiscalização teve acesso a tais dados; a empresa não poderia ser considerada varejista, pois excedeu o limite várias vezes;

8.3. A filial é estabelecimento equiparado a industrial. Quando de sua implantação, imaginou-se que a sua atividade preponderante seria a de comércio varejista, sendo que a sua realidade é outra, tendo sido promovida a correspondente alteração cadastral;

1.7 TRANSFERÊNCIAS ENTRE MATRIZ E FILIAL

*8.4. Para cada nota fiscal emitida pelo fornecedor em nome da filial, sem que o insumo fosse sequer recebido, a empresa emitia uma nota fiscal (**de / transferência**), na mesma quantidade, para "capear" a primeira nota, fazendo o insumo chegar A fabrica acompanhado por ambas os documentos fiscais. O art. 171, III, do RIPI/98 prescreve que os créditos serão escriturados pelo beneficiário "nos casos de produtos adquiridos para utilização ou consumo próprio ou para comércio, e eventualmente destinados a emprego como matéria-prima, produtos intermediários ou material de embalagem na industrialização de produtos para os quais o crédito seja assegurado, na data da sua redestinação". Tal dispositivo consagra o direito da empresa em consonância com o principio da não-cumulatividade e com o disposto no art. 163 do RIPI12002. Ilegítimo glosar os créditos de tais notas fiscais, emitidas para acompanhar o trânsito entre o estabelecimento filial e a matriz, para neste Ultimo ser empregado na produção industrial;*

Reclassificação fiscal dos produtos

- 7.1. *No 2º semestre de 2002, encontrava-se vigente a Tabela de IPI (TIPI), aprovada pelo Decreto n.º 4.070, de 30/12/2001. Nessa tabela, consta o "Ex" 01 na posição 3214.90.00.*

A empresa aplicou o "ex" tarifário na comercialização dos produtos: argamassa colante, argamassa para rejuntamento e argamassa para revestimento, cujas saídas se deram com alíquota zero. Tais produtos se tratam de mistura de cimento, com pelo menos um dos seguintes elementos: saibro, areia, quartzo, pedrisco, pedra britada e pó de pedra e semelhantes, adicionado, ou não, água, corante ou impermeabilizante. Para que o produto pudesse ser tarifado no "ex" 01 da posição 3214.90.00, bastava se tratar de uma mistura de cimento (e/ou cal), com saibro, areia, quartzo, pedrisco, pedra britada ou pó de pedra. Irrelevante que fosse adicionada, ou não, água, corante ou impermeabilizante;

- 7.2. *A fiscalização considerou a Solução de Consulta SRRF/4a RF/Diana n.º 8, datada de 08/06/2004, que somente veio a ser*

editada depois dos fatos geradores. A nova apuração do IPI, decorrente da decisão prolatada DRJ/REC, visou corrigir o procedimento antes homologado, permanecendo o entendimento da fiscalização em procurar demonstrar à exaustão que os produtos deveriam ter sido classificados diferentemente;

- 7.3. *A empresa se socorreu de entendimento técnico abalizado, no caso, o CENTRO PROFISSIONAL DE COMÉRCIO EXTERIOR — CENPEC, o qual tem como titular um ex Auditor- Fiscal e professor de Comércio Exterior, para que fosse aceito ou tivesse valia para Fazenda Pública. Além de discordar da interpretação da fiscalização, consignou, dentre outras informações, que o "Ex"-Tarifário se refere a uma mercadoria muito bem especificada e não simplesmente vinculada a uma determinado código, muitas vezes mal classificado pela administração pública" (ipsis litteris; sublinho do original);*
- 7.4. *Não resta dúvida que, existindo um "ex" tarifário, o produto que se tipifique com a especificação nele trazida, esteja onde estiver classificado na TIPI, terá que se deslocar, para fins de tributação, para esse "ex" tarifário. Não muda a classificação fiscal do produto, o que muda é a tributação incidente (cita decisões do Conselho de Contribuintes para embasar seu raciocínio); Utilizando-se das características do produto argamassa de revestimento, da Regra Geral do Sistema Harmonizado RGI/SH n.º 1 (valor legal do produto determinado pelo texto da posição) e das notas explicativas da posição, a sua classificação é 3214.90.00, "Ex" 01, conforme atesta o Parecer Técnico n.º 016.454 do Instituto Tecnológico de Pernambuco ITEP (cita as Soluções de Consulta para embasar o seu entendimento);*
- 7.5. *A ressalva contida no texto da posição 3824 somente deve ser considerada se não existirem outras posições cuidando das mesmas coisas (a posição 3214 é mais específica). A opinião de Auditor-Fiscal aposentado corrobora o entendimento da empresa;*
- 7.6. *No caso de argamassa para rejuntamento, a mesma é um induto, não um mástique;*
- 7.7. *As notas fiscais de do Sistema Harmonizado são pobres em definir e distinguir induto de mástique. Segundo tais notas, os mastiques se destinam a obturar fendas. As argamassas de rejuntamento produzidas pela empresa destinam-se a preencher juntas de assentamento. Não se pode confundir fenda com junta de assentamento (reproduz trecho de norma da Associação Brasileira de Normas Técnicas — ABNT, na qual se define junta de assentamento);*
- 7.8. *O rejunte da empresa não é utilizado para obturar fenda em alvenaria, mas, sim, para ser aplicado em superfícies mais importantes, isto, 6, no acabamento das juntas de assentamento de revestimentos cerâmicos e azulejos. As notas explicativas da posição 3214 explicam que mástique e induto se caracterizam, essencialmente, pela sua utilização. A argamassa de rejuntamento é um induto, e a sua classificação correta é na posição 3214.90.00, "Ex" 01;*
- 7.9. *Junta-se correspondência do SINAPROCIIM enviada "ao então Sr. Secretário da Receita Federal, em face do Decreto n.º 4.441, de 25/10/2002, que extinguiu o ex 01, da posição 3214.90.00 para as*

argamassas (Doc. 08), cuja resposta enviada pelo Coordenador Geral de Tributação, datada de 22/05/2003 (Doc. 09), procurou justificar o porquê da alteração de sua tributação para 10%, a partir de 1º de novembro de 2002, sem qualquer divergência, com o entendimento esposado na correspondência do Sindicato, quanto classificação das argamassas de revestimento e de rejuntamento no "ex" 01 da posição 3214.90.00" (ipsis litteris; negritos do original);

- 7.10. *Foram, anexadas notas fiscais emitidas por empresas de grande porte, que tiveram o mesmo entendimento;*
- 7.11. *A Solução de Consulta SRRF/4a RF/Diana n.º 8, de 08/06/2004, está embasada na TIPI aprovada pelo Decreto n.º 4.542, de 26/12/2002, que entrou em vigor em 01/01/2003, embora o presente processo somente se refira aos 1º e 2º trimestre de 2000.*

9. Ao final, requer a restauração do crédito indevidamente glosado, a desconsideração da classificação fiscal pretendida pela fiscalização, a homologação da compensação, bem como seja tornado sem efeito o refazimento da escrita fiscal.

A Delegacia de Julgamento em Recife proferiu a seguinte decisão, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE
PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ARGAMASSA COLANTE. TIPI
3214.90.00.

A argamassa colante, induto não-refratário, resultante da mistura de cimento, areia, retentor de água, resina polímero aderente e resina polímero flexível, que, adicionada de água, é utilizada para assentar cerâmicas, pastilhas, e porcelanatos, classifica-se na posição 3214.90.00 da TIPI.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ARGAMASSA PARA REJUNTAMENTO.
TIPI. 3214.10.10.

A argamassa para rejuntamento (mástique), resultante da mistura de cimento, carbonato de cálcio, retentor de Água, hidrofugante, bactericida, resina polímero flexibilizante e pigmentos, que, adicionada de água, é utilizada para rejuntar peças cerâmicas, classifica-se na posição 3214.10.10 da TIPI.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ARGAMASSA PARA REVESTIMENTO.
TIPI. 3824.50.00.

A argamassa para revestimento não-refratária, resultante da mistura de cimento, cal, carbonato de cálcio, retentor de água, hidrofugante, bactericida, resina polímero flexibilizante e pigmentos, que, adicionada de água, é utilizada para assentar blocos de concreto ou cerâmicos ou de cimento e revestir paredes e tetos, de Áreas internas e externas, para ponte de

aderência entre base e revestimento, para regularização de pisos e lajes de revestimento, classifica-se na posição 3824.50.00 da TIPI.

Solicitação Indeferida

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, conforme recurso de fls. 467 a 483 reproduzindo, na essência, as razões apresentadas por ocasião da manifestação de inconformidade, acrescentando, em síntese:

- Independente do rumo que tomou a demanda, a matéria discutida se prende a glosa de parte do crédito fiscal do IPI, focado em dois núcleos principais que deram origem aos pedidos de compensação, asaber:

- a) aproveitamento (ou não) de crédito fiscal do IPI pela matriz, em relação matéria-prima que tendo sido adquirida pela filial, foi transferida para o processo industrial da Recorrente-Matriz;
- b) possibilidade (ou não) de enquadramento dos produtos fabricados pela Recorrente no "Ex" tarifário 3214.90.00 sujeito a alíquota "0" (zero) de IPI.
- No que tange ao item "b" é importante destacar que a matéria não se prende à **classificação** fiscal do produto em si, mas, ao **ressarcimento de IPI** decorrente do **efetivo emprego de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens tributados, aplicados na fabricação de produtos industrializados pela Recorrente**, cuja **tributação** desses últimos, nas saídas ocorridas entre **Janeiro de 1999 e setembro de 2002**, deu-se para efeito do IPI, no "**Ex**" **01**, da Posição 3214.90.00, sujeitas à alíquota 0 (zero) .
- O julgamento da primeira manifestação de inconformidade da ora Recorrente contra despacho anterior que indeferiu parte do seu pedido de ressarcimento, a Recorrida **por maioria de votos** julgou **NULO** o Despacho Decisório. A última manifestação de inconformidade apresentada pela ora Recorrente não poderia levar em conta o primeiro Despacho nulo, tampouco sua manifestação anterior, considerando que procedimento nulo, **ser procedimento inexistente**. Todavia, o julgamento ora recorrido além de reportar-se, insistentemente, ao procedimento nulo, embasou os seus fundamentos quase que exclusivamente na apreciação anterior, ressaltando-se, apenas, as novas questões trazidas quando ao aproveitamento do crédito fiscal (item "b" acima), de modo que **não fez um "mínimo" comentário aos argumentos trazidos com a última manifestação de inconformidade**, tampouco, quanto as provas produzidas, limitando-se, tão somente, a relatar o que constou da impugnação, em evidente cerceamento ao direito de defesa da recorrente, porque não apreciou adequadamente seus argumentos.
- O Despacho recorrido não apreciou adequadamente todos os fundamentos da manifestação de inconformidade, não trouxe argumentação lógica, coerente, consistente, com justificativas e detalhamentos relevantes e, ademais, desprezou as informações prestadas e ignorou os pareceres técnicos e demais documentos

comprobatórios do direito da ora Recorrente.

Em 29 de outubro de 2007 o processo foi encaminhado para julgamento e em 01 de fevereiro de 2010, pela Resolução nº 3801-00.045, da Primeira Turma Especial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o julgamento foi convertido em diligência, conforme relatório e voto abaixo colacionados:

RELATÓRIO E VOTO

Conselheiro Arno Jerke Junior, Relator.

Cuida-se de pedido de ressarcimento de créditos de IPI, referente aos períodos informados nos autos, com fulcro no art. 11 da Lei nº 9.779/99.

A discussão do processo se resume a dois pontos cardeais: a classificação dos produtos fabricados e seu enquadramento como produto de saída isenta de IPI, bem como a tributação sobre transferência de mercadoria entre filial e matriz.

Contudo, entendo que o julgamento da matéria dependa do conhecimento da composição e da classificação exata da mercadoria objeto dos pedidos, razão pelo qual voto em baixar os autos em diligências para realização de perícia técnica nos produtos, Argamassa Colante (Colaforte Polimassa), Argamassa para rejuntamento (Rejuntas Polimassa), Argamassas para Revestimento, objeto dos pedidos de ressarcimento. O objetivo da diligência será definir objetivamente a composição, natureza e o conseqüente enquadramento dos produtos supra referidos, respondendo, inclusive, os questionamentos abaixo:

- a) se os produtos se configuram mástice ou indultos ou uma terceira opção de enquadramento.*
- b) Se na composição do produtos, estão incluídos os materiais incluídos no ex tarifário, vigente à época do pedido.*
- c) Se carbonato de cálcio é o mesmo que pedra britada;*
- d) Classificação fiscal de cada um deles.*

É como voto.

Em atendimento, foi requerida pela autoridade fiscal perícia técnica à Fundação de Apoio à Pesquisa do Estado da Paraíba – FUNAPE, que apresentou o Laudo Técnico de fls. 521/537. Também, foi juntada aos autos a Informação Fiscal de fls. 538/548.

Por fim, o acórdão de fls. 624 a 641 determinou o retorno desse processo à DRF/JPA, para aguardar a decisão definitiva quanto ao processo nº 11618.001024/2005-67.

É o relatório.

VOTO

Gisela Pimenta Gadelha Dantas, Conselheira Relatora.

Tendo em vista que a matéria em questão já foi analisada no processo paradigma n. 11618.001024/200567, julgado em 23 de julho de 2018 pela 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária, adoto as razões de decidir do acórdão 3302-005.611, de relatoria do Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède:

A primeira questão diz respeito à reclassificação fiscal de argamassa para rejunte e argamassa de revestimento. A recorrente adotou a classificação 3214.90.00 ex 01, enquanto a fiscalização entendeu que as argamassas para revestimento deveriam ser classificadas no código 3824.50.00 e as argamassas para rejuntamento no código 3214.10.10.

“Inicialmente, destaca-se que a classificação de mercadorias é efetuada pela aplicação das Regras Gerais Interpretativas para o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (RGI-SH), constantes do Anexo à Convenção Internacional de mesmo nome, aprovada no Brasil pelo Decreto Legislativo nº 71/1988, e promulgada pelo Decreto nº 97.409/1988, com posteriores alterações aprovadas pelo Secretário da Receita Federal do Brasil, por força da competência que lhe foi delegada pelo art. 2º do Decreto nº 766/1993, bem assim como das Regras Gerais Complementares (RGC) à Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante da Tarifa Externa Comum (TEC) e da Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (TIPI), abaixo transcritas, conforme artigo 16¹ do Decreto nº 4.544/2002, também reproduzido nos artigos 16 e 17 do Decreto nº 2.367/1998:

REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

1 Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes.

2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da

¹ Art. 16. Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação (RGI), Regras Gerais Complementares (RGC) e Notas Complementares (NC), todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), integrantes do seu texto (Decreto-lei nº 1.154, de 1º de março de 1971, art. 3º).

mesmo forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente dessa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra

3 Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2-"b" ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3-"a", classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3-"a" e 3-"b" não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

4 As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

5 Além das disposições precedentes, as mercadorias abaixo mencionadas estão sujeitas às Regras seguintes:

a) Os estojos para aparelhos fotográficos, para instrumentos musicais, para armas, para instrumentos de desenho, para jóias e receptáculos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta Regra, todavia, não diz respeito aos receptáculos que confirmam ao conjunto a sua característica essencial.

b) Sem prejuízo do disposto na Regra 5-"a", as embalagens contendo mercadorias classificam-se com estas últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. Todavia, esta disposição não é obrigatória quando as embalagens sejam claramente suscetíveis de utilização

repetida.

6 A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, assim como, "mutatis mutandis", pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

REGRA GERAL COMPLEMENTAR (RGC)

1 (RGC-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

REGRA GERAL COMPLEMENTAR DA TIPI (RGC/TIPI)

1 (RGC/TIPI-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar, no âmbito de cada código, quando for o caso, o "Ex" aplicável, entendendo-se que apenas são comparáveis "Ex" de um mesmo código.

Destacam-se, ainda, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH – que representam a interpretação oficial do Sistema Harmonizado, oriunda da Organização Mundial das Alfândegas – OMA. O parágrafo único do art. 1º do Decreto nº 435, de 1992 dispôs que as NESH “constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulos, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome”.

A partir destas considerações, é necessário expor o entendimento sobre o alcance do laudo técnico apresentado. A recorrente defende que o laudo técnico do LABEME deve ser seguido, pois identificou a natureza e a classificação fiscal dos produtos em questão. Porém, há um equívoco na afirmação. Os laudos técnicos serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada sua improcedência e que a classificação fiscal não se considera aspecto técnico, conforme disposto no artigo 30, caput e §1º, do Decreto nº 70.235/1972.

Verificando o laudo técnico juntado às e-fls. 1046/1062, constata-se que o primeiro quesito disse respeito à definição se os produtos em análise eram indutos ou mástiques. O perito concluiu que se tratavam de indutos, pela interpretação dos textos das posições, das notas de capítulo e seção, bem como das NESH. Ora, o perito nada fez além de interpretar os textos e notas do Sistema Harmonizado para se concluir que se tratava de induto, ou seja, realizou atividade inerente à classificação fiscal, que é de competência da RFB, a teor do revogado Decreto nº 3.366/2000 (e nos que se sucederam), cujo artigo 7º do Anexo I dispunha:

Art. 7º À Secretaria da Receita Federal compete::

[...]

XVIII - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar as atividades relacionadas com nomenclatura, classificação fiscal e origem de mercadorias, inclusive representando o país em reuniões internacionais sobre a matéria;

Assim, as conclusões obtidas pelo perito não são aspectos técnicos de área de competência a serem adotados, mas efetiva classificação fiscal, atividade inserta na competência da RFB e do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, razão pela qual este julgador não está adstrito à conclusão tomada pelo perito, o que não implica considerar que as conclusões estejam ipso facto equivocadas.

Já em relação às afirmações da presença de pelo menos dois dos materiais mencionados no ex tarifário 01 do código 3214.90.00 e de que pedra britada não significa carbonato de cálcio, de fato, são aspectos técnicos a serem adotados, tendo em vista a inexistência de qualquer laudo em sentido contrário que comprove a improcedência de tais afirmações.

Outra consideração importante concerne ao entendimento defendido pela recorrente de que o ex tarifário prevaleceria sobre qualquer outra classificação. Ocorre que a Regra Geral Complementar da TIPI (RGC/TIPI) dispõe que:

1 (RGC/TIPI-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar, no âmbito de cada código, quando for o caso, o "Ex" aplicável, entendendo-se que apenas são comparáveis "Ex" de um mesmo código.

Destarte, a aplicação das regras gerais de interpretação serão aplicáveis no âmbito de cada código, ou seja, o enquadramento no ex tarifário, necessariamente, pressupõe o enquadramento prévio no código do qual faz parte e somente são comparáveis os ex de um mesmo código. Vale dizer o alcance do ex tarifário não é mais amplo que o alcance do código ao qual está inserido.

No caso, a posição 3214 possuía a seguinte descrição à época dos fatos:

32.14	MÁSTIQUE DE VIDRACEIRO, CIMENTOS DE RESINA E OUTROS MÁSTIQUES; INDUTOS UTILIZADOS EM PINTURA; INDUTOS NÃO REFRAATÓRIOS DO TIPO DOS UTILIZADOS EM ALVENARIA	
3214.10	-Mástique de vidraceiro, cimentos de resina e outros mástiques; indutos utilizados em pintura	
3214.10.10	Mástique de vidraceiro, cimentos de resina e outros mástiques	10
3214.10.20	Indutos utilizados em pintura	10
3214.90.00	-Outros	10

<p><i>Ex 01 - Mistura de cimento e/ou cal hidratada com pelo menos um dos seguintes elementos: saibro, areia, quartzo, pedrisco, pedra britada, pó ' de pedra e semelhantes, adicionada ou não de água, corante ou impermeabilizante</i></p>	<p>0</p>
--	----------

O fato de o produto se encaixar na composição do ex 01 não implica dizer que todos os produtos que se encaixarem nesta posição devam ser enquadrados no código 3214.90.00. Exemplo são as argamassas das posições 3816 e 3824 que certamente possuem em sua composição cimento e areia e nem por isso devem ser classificadas no código 3214.90.00.

Destaca-se, ainda, que o argumento subsidiário de improcedência da autuação por ter se fundamentado na Solução de Consulta nº 8/2004, processo 10425.000512/2003-90, não merece prosperar. A referida solução, embora de 2004 e utilizando a TIPI aprovada pelo Decreto nº 4.542/2002 (após os fatos geradores deste processo), foi fundamentada nos textos das posições analisadas e na interpretação das NESH relativas às referidas posições e que possuíam a mesma redação das NESH aprovadas pelo Decreto nº 435/1992. Destarte, a interpretação dada pela Solução de Consulta sobre os textos não é invalidada pelo fato de ter sido produzida em 2004, quando os textos estão vigentes desde 1992.

Ademais, o fato de o ex tarifário estar revogado quando da publicação da referida solução não a invalida, pois, como já se viu, para se aplicar o ex tarifário, é necessário que o produto esteja classificado no código, subposição e posição, nos quais o ex tarifário está inserido.

Voltando aos textos das posições e notas do Sistema Harmonizado, o primeiro produto reclassificado foi a argamassa de rejuntamento do código 3214.90.00 ex 01 (adotado pela recorrente) para o código 3214.10.10.

O produto foi assim especificado no Relatório Fiscal:

ARGAMASSAS PARA REJUNTAMENTO (REJUNTES)

POLIMASSA — são fabricados rejuntes com e sem resina, como também com silicone. O produto é composto de cimento cinza ou branco, carbonato de cálcio, retentor de água, hidrofugante, bactericida, resina polímero flexibilizante e pigmentos (fls.63).

Função — é uma argamassa destinada ao rejuntamento de placas cerâmicas, pastilhas, granitos, mármore e porcelanatos em áreas internas e externas (fls.64).

Uso — é produto aplicado na construção civil. O REJUNTE POLIMASSA é apresentado no estado de pó seco devendo-se, para aplicá-lo, adicionar água, fazendo a mistura, para, em seguida, aplicá-lo sobre a superfície a ser rejuntada (embalagem).

Na e-fl. 67 consta a seguinte informação da recorrente:

ARGAMASSAS PARA REJUNTAMENTO

Argamassa Colorida para rejuntamento de placas cerâmicas, pastilhas, granitos, mármore e porcelanatos em Areas internas e externas.

• *REJUNTE COMUM*

Todas as cores, sem resina

• *REJUNTE FLEXÍVEL*

Todas as cores, com resina

• *REJUNTE FLEXÍVEL SILICONADO*

Todas as cores, com resina siliconado P/ rejuntamento externo, interno e porcelanato

A divergência reside na definição da subposição. No caso, a posição 3214 possuía a seguinte estrutura:

32.14	MÁSTIQUE DE VIDRACEIRO, CIMENTOS DE RESINA E OUTROS MÁSTIQUES; INDUTOS UTILIZADOS EM PINTURA; INDUTOS NÃO REFRAATÓRIOS DO TIPO DOS UTILIZADOS EM ALVENARIA	
3214.10	-Mástique de vidraceiro, cimentos de resina e outros mástiques; indutos utilizados em pintura	
3214.10.10	Mástique de vidraceiro, cimentos de resina e outros mástiques	10
3214.10.20	Indutos utilizados em pintura	10
3214.90.00	-Outros	10
	Ex 01 - Mistura de cimento e/ou cal hidratada com pelo menos um dos seguintes elementos: saibro, areia, quartzo, pedrisco, pedra britada, pó ' de pedra e semelhantes, adicionada ou não de água, corante ou impermeabilizante	0

As notas explicativas desta posição explicitam:

Os mástiques e indutos da presente posição são preparações de composição muito variável, que se caracterizam essencialmente pela sua utilização.

Estas preparações apresentam-se frequentemente sob forma mais ou menos pastosa, endurecendo, geralmente, após sua aplicação. Algumas delas apresentam-se sob forma sólida ou pulverulenta, e são tornadas pastosas no momento da aplicação, quer por tratamento térmico (fusão, por exemplo), quer por adição de um líquido (água, por exemplo).

Em geral, os mástiques e indutos aplicam-se por meio de pistola, de espátula, de trolha, de desempenadeira ou de ferramentas semelhantes.

1.7.1 I.- MÁSTIQUE DE VIDRACEIRO (MASSA DE VIDRACEIRO), CIMENTOS DE RESINA E OUTROS MÁSTIQUES

Os mástiques utilizam-se especialmente para obturar fendas, para assegurar a estanqueidade e, em alguns casos, para assegurar a fixação ou a aderência de peças.

Diferem das colas e de outros adesivos porque se aplicam em camadas espessas. Convém todavia notar que este grupo de produtos abrange igualmente os mástiques utilizados sobre a pele dos pacientes em volta dos estomas e das fístulas.

Este grupo compreende, entre outros:

- 1) As mástiques a óleo, constituídas essencialmente por óleo sicativos, matérias de carga que reagem com o óleo ou inertes, e agentes endurecedores. Destas mástiques a mais comum é a mástique de vidraceiro (massa de vidraceiro).*
- 2) As mástiques à cera (cera para calafetar; cera de calafate), constituídas por ceras (de qualquer espécie), às quais, frequentemente, se adicionam resinas, goma-laca, borracha, ésteres resínicos, etc., que lhes aumentam as propriedades adesivas. Também se consideram mástiques à base de cera, aquelas em que a cera se substitui, parcial ou totalmente, por produtos tais como álcool cetílico ou álcool esteárico. Entre estas preparações podem citar-se as mástiques para enxertias e as empregadas em tanoaria.*
- 3) Os cimentos de resinas, constituídos por resinas naturais (goma-laca, damar, colofônia) ou plástico (resinas alquídicas, poliésteres, resinas de cumarona-indeno, etc.) misturados entre si e mais, frequentemente, adicionados de outras matérias, tais como ceras, óleos, betumes, borracha, pó de tijolo, cal, cimento ou qualquer outra carga mineral. Deve fazer notar-se que algumas destas mástiques se encontram já compreendidas noutras mástiques, especialmente aquelas à base de plástico ou de borracha. As mástiques desta categoria têm múltiplas aplicações: utilizam-se, por exemplo, como massas de enchimento, na indústria eletrotécnica e para fixação de vidro, de metais ou de artigos de porcelana. Em geral, aplicam-se depois de se terem tornado fluidos por fusão.*
- 4) As mástiques à base de vidro solúvel, que se preparam geralmente no momento da aplicação, misturando-se dois componentes. Um destes é constituído por uma solução aquosa de silicato de sódio e de silicato duplo de potássio e sódio, o outro por matérias de carga (quartzo em pó, areia, fibra de amianto, etc.). Estas mástiques utilizam-se, principalmente, na montagem de velas de ignição, para tornar estanques os blocos e cárteres de motores, os canos de descarga (tubos de escape*), radiadores, etc., ou para vedar algumas juntas.*
- 5) As mástiques à base de oxiclreto de zinco, que se obtêm a partir do óxido de zinco e do cloreto de zinco, a que se adicionam agentes retardadores e, às vezes, matérias de carga. Empregam-se para calafetar madeira, matérias cerâmicas e outras matérias.*
- 6) As mástiques à base de oxiclreto de magnésio, que se obtêm a partir do cloreto de magnésio e do óxido de magnésio, a que se*

adicionam matérias de carga (por exemplo, farinhas de madeira). Utilizam-se, principalmente, para vedação de fendas em artigos de madeira.

- 7) *As mástiques à base de enxofre, constituídas por enxofre misturado com cargas inertes. São sólidas e usam-se em vedações duras, estanques e resistentes aos ácidos, bem como para fixação de peças.*
- 8) *As mástiques à base de gesso, e que se apresentam em pó fibroso e flocoso, constituída por uma mistura de cerca de 50% de gesso e de produtos tais como fibra de amianto, celulose de madeira, fibra de vidro, areia, e que, tornadas pastosas pela adição de água, são utilizadas para fixar parafusos, pinos, cavilhas, ganchos, etc.*
- 9) *As mástiques à base de plástico (por exemplo, resinas poliésteres, poliuretanos, silicones e epóxidos) mesmo adicionadas numa proporção elevada (até 80 %) de matérias de carga muito variadas, tais como argila, areia e outros silicatos, dióxido de titânio e pós metálicos. Algumas destas mástiques empregam-se depois da adição de um endurecedor. Algumas destas mástiques não endurecem e mantêm-se macias e aderentes após aplicação (um selante acústico, por exemplo). Outras endurecem por evaporação de solventes, no arrefecimento (mástiques termofusíveis), por reação após contato com a atmosfera ou por reação de diferentes compostos misturados simultaneamente (mástiques multi-elementos). Os produtos desta natureza permanecem nesta posição apenas quando são inteiramente formulados para ser utilizados como mástiques. As mástiques podem ser utilizadas para assegurar a estanqueidade de certas juntas na construção ou efetuar reparações domésticas; para assegurar a estanqueidade ou a reparação de artigos em vidro, em metal ou em porcelana; como mástique para trabalhos de carroçarias ou no caso dos selantes adesivos, para fixar várias peças ao mesmo tempo.*
- 10) *As mástiques à base do óxido de zinco e glicerol, que se empregam na fabricação de revestimentos resistentes aos ácidos, para fixação de peças de ferro em porcelana ou para ligação de tubos.*
- 11) *As mástiques à base de borracha, constituídas, por exemplo, por um tioplástico adicionado de matérias de carga (grafita, silicatos, carbonatos, etc.) e, em alguns casos, de um solvente orgânico. Utilizam-se, por vezes, depois de se lhes adicionar um endurecedor, na fabricação de revestimentos protetores maleáveis, suscetíveis de resistir aos agentes químicos e aos solventes, e em calafetagem. Estas mástiques podem, também, consistir em uma dispersão aquosa de borracha adicionada de matéria corante, plastificantes, matérias de carga, aglutinantes ou de antioxidantes. São utilizadas para fechar hermeticamente latas.*

12) As mástiques destinadas a serem utilizadas sobre a pele. Podem ser constituídos, por exemplo, por carboximetilcelulose de sódio, por pectina, por gelatina e por poliisobutileno, em um solvente orgânico tal como o álcool isopropílico. São utilizados, por exemplo, como produtos de vedação para assegurar a estanqueidade em torno dos estomas e das fístulas, entre a pele dos pacientes e a bolsa destinada a recolher as excreções. Eles não têm propriedades terapêuticas ou profiláticas.

13) Os lacres, constituídos essencialmente por uma mistura de matérias resinosas (goma-laca, colofônia, por exemplo), de cargas minerais e de matérias corantes, estas duas últimas incorporadas em proporção geralmente elevada. Utilizam-se para encher cavidades, para se conseguir a estanqueidade de aparelhos de vidro, para selar documentos, etc.

II.- INDUTOS UTILIZADOS EM PINTURA; INDUTOS NÃO REFRATÁRIOS DO TIPO DOS UTILIZADOS EM ALVENARIA

Os indutos distinguem-se dos mástiques porque se aplicam sobre superfícies, em geral, mais importantes. Por outro lado, diferenciam-se das tintas, vernizes e produtos semelhantes, por possuírem teor elevado de matérias de carga e, em certos casos, de pigmentos, sendo este teor habitualmente muito superior ao dos aglutinantes e solventes ou ao dos líquidos de dispersão.

A) INDUTOS UTILIZADOS EM PINTURA. 32.14 VI-3214-3

Os indutos utilizados em pintura empregam-se na preparação de superfícies (por exemplo, paredes interiores), a fim de lhes eliminar as irregularidades, vedar-lhes as fendas e orifícios e, também, eliminar-lhes a porosidade. Depois de endurecidos e lixados servem de suporte à pintura. Pertencem a esta categoria os indutos à base de óleo, borracha, cola, etc. Os indutos à base de plástico cuja composição é comparável à de algumas mástiques da mesma espécie, utilizam-se como indutos para carroçarias, etc.

B) INDUTOS NÃO REFRATÁRIOS DO TIPO DOS UTILIZADOS EM ALVENARIA.

Os indutos não refratários do tipo dos utilizados em alvenaria aplicam-se nas fachadas, paredes interiores, pavimentos e tetos de prédios, nas paredes e fundos de piscinas, etc., de modo a torná-los impermeáveis à umidade e a dar-lhes boa aparência. Em geral, depois de aplicados, formam o revestimento definitivo dessas superfícies.

Este grupo compreende, entre outros:

- 1) Os indutos em pó, constituídos por gesso e areia, em partes iguais, e por plastificantes.
- 2) Os indutos pulverulentos à base de quartzo em pó e de cimento, adicionados de uma pequena quantidade de plastificantes e utilizados, por exemplo, depois de se lhes adicionar água, para assentamento de ladrilhos e azulejos.

3) *Os indutos pastosos, que se obtêm impregnando matérias de carga minerais (granalha de mármore, quartzo ou misturas de quartzo e sílica, por exemplo) com um aglutinante (plástico ou resina), e adicionados de pigmentos e, em certos casos, de uma certa quantidade de água ou de solvente.*

4) *Os indutos líquidos, constituídos, por exemplo, por uma borracha sintética ou por polímeros acrílicos, por fibra de amianto misturada com um pigmento e água. Aplicados, especialmente, em fachadas por meio de pincel ou à pistola, formam uma camada muito mais espessa do que a obtida com uma tinta.*

Relativamente a alguns dos produtos acima mencionados, a mistura dos diferentes elementos ou adição de alguns deles deve efetuar-se na ocasião do seu emprego. Estes produtos mantêm a sua classificação na presente posição, desde que os diferentes elementos constitutivos sejam simultaneamente:

1º) *dado o seu modo de acondicionamento, perfeitamente reconhecíveis como destinando-se a serem utilizados em conjunto, sem prévio reacondicionamento;*

2º) *apresentados ao mesmo tempo;*

3º) *reconhecíveis tanto no que respeita à sua natureza, como às quantidades respectivas, como complementares uns dos outros.*

Todavia, no caso de produtos a que se deva adicionar um endurecedor no momento da utilização, o fato de este último não se apresentar ao mesmo tempo não exclui da presente posição estes produtos, desde que, em virtude da sua composição e acondicionamento, se reconheça perfeitamente que se destinam a serem utilizados na preparação de mástiques ou de indutos.

*Esta posição **não compreende:***

a) *A resina natural, denominada em alguns países, mástique, goma-mástique ou resina-mástique (**posição 13.01**).*

b) *O gesso, a cal e os cimentos (**posições 25.20, 25.22 e 25.23**).*

c) *Os mástiques de asfalto e outros mástiques betuminosos (**posição 27.15**).*

d) *Os cimentos e outros produtos para obturação dentária (**posição 30.06**).*

e) *O breu (pez) para a indústria de cerveja e os outros produtos da **posição 38.07**.*

f) *Os cimentos e argamassas refratárias (**posição 38.16**).*

g) *Os aglutinantes preparados para moldes e núcleos de fundição (**posição 38.24**).*

Da análise das notas explicativas, depreende-se que os mástiques e os indutos se diferenciam essencialmente pela sua utilização e não pela composição química ou modo de aplicação. Os mástiques utilizam-se especialmente para obturar fendas, para assegurar a estanqueidade e, em alguns casos, para assegurar a fixação ou a aderência de peças. Já os indutos se diferenciam dos mástiques por serem aplicados em superfícies mais importantes. No caso de indutos para pintura, destinam-se a preparar as superfícies, de modo a eliminar as irregularidades, vedar-lhes as fendas e orifícios e, também, eliminar-lhes a porosidade, servindo de suporte à pintura. No caso de indutos não refratários dos tipos utilizados em alvenaria são aplicados em paredes, pisos e tetos de modo a torná-los impermeáveis e dar-lhes boa aparência, geralmente, formando o revestimento definitivo das superfícies.

O rejunte destina-se a preencher o espaçamento entre as placas de cerâmica, porcelanato, granitos, mármore, conferindo uma função de impermeabilização e de estética à superfície, bem como formando o revestimento definitivo das paredes, juntamente com as placas de cerâmica, porcelanato, etc. A fiscalização entendeu que seria mástique por ser aplicado nas juntas entre as placas cerâmicas ou porcelanato e não em toda a superfície como a argamassa colante.

Observa-se que na nota II.A sobre indutos para pintura, há também a função de vedar fendas e orifícios, bem como o induto para alvenaria possui a função de impermeabilidade. A diferença então reside no local a ser aplicado. O induto é aplicado em superfícies mais importantes, ou seja, em superfícies maiores e mais abrangentes, razão pela qual a fiscalização considerou o produto como mástique, uma vez que destina-se à aplicação apenas nas juntas de assentamento.

No caso, com razão a fiscalização. De fato, a argamassa de rejunte não é aplicada como revestimento de fachadas, pisos ou tetos, mas sobre as juntas de cerâmicas, porcelanatos etc. Observa-se que as fendas a que se refere a nota explicativa engloba também as juntas, como expressamente exposto na nota I.9, abaixo transcrita:

9) Os mástiques à base de plásticos (por exemplo, resinas poliésteres, poliuretanos e epóxidos) adicionados de elevada proporção (até 80%) de matérias de carga muito variadas, tais como argila, areia e outros silicatos, bióxido de titânio e pós metálicos. Alguns destes mástiques empregam-se depois da adição de um endurecedor. Utilizam-se para se conseguir a estanqueidade de certas juntas, tais como mástiques para carroçarias, para reparar peças metálicas ou para as fixar a outras matérias, etc.

A segunda reclassificação se refere a argamassas para revestimento, identificado pela recorrente como massa única Polimassa e destinada a utilização como reboco, contrapiso, chapisco, assentamento.

O produto foi assim especificado pela fiscalização:

"3- ARGAMASSAS PARA REVESTIMENTO (Massa Única) - conforme informação do fabricante (fls.63) e descrito no item V- DOS PRODUTOS, trata-se de argamassas compostas de cimento, cal, areia, carbonato de cálcio, retentor de água, incorporador de ar que ao adicionar água forma uma argamassa para assentamento de blocos de concreto ou cerâmico, para revestimentos de paredes e

tetos, em áreas internas e externas, para ponte de aderência entre base e revestimento, para regularização de pisos e lajes revestimento.

Trata-se de uma argamassa não refratária que está abrangida na posição 3824 (produtos químicos e preparações das indústrias químicas ou das indústrias conexas, incluídos os constituídos por misturas de produtos naturais, não especificados nem compreendidos em outras posições), tendo uma subposição específica, sem desdobramentos, a 3824.50.00 (Argamassas e concretos (betões), não refratários).

Na e-fl. 66/67, constam as seguintes informações da recorrente:

Massa Única Polimassa Cimento, cal, areia, carbonato de cálcio, retentor de água, incorporador de ar.

Reboco Pronto

Contrapiso (exceto cal e incorporador de ar) Chapisco (exceto cal e incorporador de ar) Assentamento

Assentamento Cola

ARGAMASSAS DE REVESTIMENTO

- ASSENTAMENTO PRONTO Polimassa ARG II (Saco com 30 kg) Classificação Normatizada: ABNT — NBR 13281/95 II — alta — b Argamassa pronta para assentamento de blocos de concreto ou cerâmico
- REBOCO PRONTO Polimassa ARG II (Saco com 30 kg) Externo e int Classificação Normatizada: ABNT — NBR 13281/95 II — alta — a Argamassa de revestimentos de paredes e tetos, em Areas internas e externas.
- CHAPISCO PRONTO Polimassa ARG III (Saco com 30 kg) Classificação Normatizada: ABNT — NBR 13281/95 III — normal — b Argamassa pronta para ponte de aderência entre base e revestimento.
- CONTRAPISO PRONTO Polimassa ARG III (Saco com 30 kg)
• Classificação Normalizada: ABNT— NBR 13281/95 III — alta — a Argamassa pronta para regularização de pisos e lajes.

Os referidos produtos foram reclassificados do código do código 3214.90.00 ex 01 (adotado pela recorrente) para o código 3824.50.00.

O texto da posição 38.24 dispõe que:

38.24	AGLUTINANTES PREPARADOS PARA MOLDES OU PARA NÚCLEOS DE FUNDIÇÃO; PRODUTOS QUÍMICOS E PREPARAÇÕES DAS INDÚSTRIAS QUÍMICAS OU DAS INDÚSTRIAS CONEXAS (INCLUÍDOS OS CONSTITUÍDOS POR	
	MISTURAS DE PRODUTOS NATURAIS), NÃO ESPECIFICADOS NEM COMPREENDIDOS EM OUTRAS POSIÇÕES	
[...]	[...]	
3824.50.00	-Argamassas e concretos (betões), não refratários	10

As notas explicativas trazem a seguinte informação para a questão:

Desde que não contrariem as disposições acima, podem citar-se entre os produtos químicos e preparações aqui compreendidos:

[...]

3) Os **aditivos preparados para cimentos, argamassas ou concreto (betão)**, por exemplo, as preparações anti-ácidas à base de silicatos de sódio ou de potássio e de fluorsilicatos de sódio ou de potássio, e as preparações destinadas a adicionarem-se aos cimentos para os impermeabilizar (mesmo contendo sabão), por exemplo, as preparações à base de óxido de cálcio, ácidos graxos (gordos*), etc.

4) As **argamassas e o concreto (betão), não refratários**.

Verifica-se, assim, que trata-se de uma posição residual, ou seja, serão classificados aqui, desde que não especificados ou compreendidos em outras posições do SH. A questão então é saber se estamos diante de um induto de que trata a posição 3214 ou de outras argamassas não refratárias, de que trata a posição 3824.

Neste ponto, diversas soluções de consulta diferenciam e definem indutos nos seguintes termos:

SC SRRF 4ª RF nº 2/2005, SC SRRF 5ª RF nº 33/2010:

5. A NCM divide os indutos em dois tipos básicos. Aqueles do tipo convencional, utilizados na construção civil, nas superfícies de paredes, tetos etc, como suporte, preparação dessas superfícies para as pinturas que serão nela realizadas posteriormente. Esses indutos, voltados para a pintura, eliminam dessas superfícies irregularidades, fendas, orifícios e porosidades, porventura existentes e elas, assim preparadas, são, então, lixadas, tornando-se aptas para receber a pintura. **Esses são os chamados indutos utilizados em pintura, o que não é o caso do produto submetido à presente Consulta.**

O segundo tipo de indutos utilizados na construção civil são os **não refratários**, que têm como objetivo o preparo das superfícies, não

contra a ação do calor (por isso são **NÃO REFRACTÁRIOS**), mas contra a ação e os efeitos da umidade provocada por líquidos (água da chuva ou água clorada, por exemplo), fazendo isso através da impermeabilização dessas superfícies. Por outro lado, esses indutos, muitas vezes, já formam o revestimento definitivo dessas superfícies, dando-lhes muito boa aparência. Esses indutos são tratados e denominados pela nomenclatura de **indutos do tipo dos utilizados em alvenaria**, e são aplicados em fachadas, paredes interiores, pavimentos e tetos de prédios, em paredes e fundos de piscinas etc. **É exatamente o caso do produto submetido à Consulta sob estudo.**

SC SRRF 10ª RF nº 11/2010, SC SRRF 5ª RF nº 33/2010:

5.1 - Induto, segundo o “Dicionário Eletrônico Houaiss da Língua Portuguesa”, dezembro de 2001, é, na sua segunda acepção, o mesmo que indumento (‘envoltório’). E indumento, segunda acepção, por extensão de sentido, é o que encobre, disfarça; envoltório, induto, indúvia, revestimento.

5.2 - Esta definição encontra respaldo no “Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa Caldas Aulete”, 3ª edição brasileira, 1974: induto, s.m. revestimento, guarnição; emboço; invólucro.

5.3 - Na versão oficial em inglês do Sistema Harmonizado (SH), do qual provém a Nomenclatura Comum do Mercosul e, por aposição das alíquotas do IPI, a TIPI, indutos não refratários do tipo dos utilizados em alvenaria vertem-se em “non-refractory surfacing preparations for façades, indoor walls, floors, ceilings or the like”, isto é, em tradução livre, preparações não refratárias para revestimento de paredes externas e internas, pisos, tetos, etc.

5.4 - E na versão também oficial em francês do SH, a expressão em comento verte-se em “enduits non réfractaires des types utilisés en maçonnerie”.

6. À vista de todo o exposto no item 5 acima, e levando em consideração as especificações do “Revestimento Cimentício Rústico”, conforme o Relatório, conclui-se que o mesmo se trata de uma preparação não refratária para revestimento de paredes de alvenaria, com finalidade principalmente decorativa, devendo classificar-se, por aplicação da Regra Geral Interpretativa nº 1 (RGI-1) do SH, na posição 3214, como induto não refratário do tipo dos utilizados em alvenaria.

6.1 - Na posição 3824, e em especial na subposição 3824.50 (argamassas e concretos, não refratários), classificam-se, por exclusão, aquelas argamassas e concretos, não refratários,

cuja função principal não seja o revestimento de alvenaria, mas especialmente o assentamento dos blocos de construção (tijolos, por exemplo). Não sendo esta a função principal do “Revestimento Cimentício Rústico”, segue-se que o mesmo não se classifica na subposição 3824.50, como entende o interessado.

Percebe-se que as argamassas de assentamento não possuem a finalidade de revestimento, sendo, de plano, classificáveis no código 3824.50.00. Já as demais argamassas possuem função de preparação para recebimento do revestimento final, como o reboco pronto que pode receber um induto de pintura (massa corrida) ou um induto de alvenaria (revestimento cimentício, por exemplo) ou revestimentos cerâmicos (mediante a utilização de um induto de alvenaria (argamassa colante), como o chapisco que serve de aderência entre a alvenaria/laje e o reboco ou emboço e como o contrapiso que serve de preparação para recebimento do revestimento final de cerâmica, porcelanato ou mesmo uma pintura.

Além disso, não tornam a superfície impermeável à umidade e não formam o revestimento definitivo destas superfícies. Destarte, mantenho a reclassificação das argamassas de revestimento.

A segunda matéria em litígio foi a glosa de 50% dos créditos de IPI transferidos da filial para a matriz, em razão de que a filial não era contribuinte do IPI. A recorrente alega que a filial era equiparada a industrial e que o crédito deveria ser integral.

A recorrente citou o artigo 9º, inciso III do RIPI/1998, como fundamento para a equiparação a industrial:

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

[...]

=

III - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso anterior (~~Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso II, e § 2º, Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1º, e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 37, inciso I~~);

Porém, não há qualquer prova de que a recorrente tenha comercializado produtos importados ou industrializados ou mandados industrializar pelo estabelecimento matriz. Não houve também a apresentação do Livro Registro de Apuração de IPI ou recolhimentos efetuados pela filial que indicassem a sua condição de equiparado a industrial e contribuinte do IPI.

Além disso, os extratos de CNPJ às e-fls. 72/73 indicam que a filial atua no comércio varejista de materiais de construção. Nesta condição, o estabelecimento comercial poderia ter exercido a opção de se equiparar a estabelecimento industrial, nos termos dos artigos 11 do RIPI/1998:

Equiparados a Industrial por Opção

Art. 11. Equiparam-se a estabelecimento industrial, por opção (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso IV, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1º):

I - os estabelecimentos comerciais que derem saída a bens de produção, para estabelecimentos industriais ou revendedores;

Opção e Desistência

Art. 12. O exercício da opção de que trata o artigo anterior será formalizado mediante alteração dos dados cadastrais do estabelecimento, no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ, para sua inclusão como contribuinte do imposto.

Parágrafo único. A desistência da condição de contribuinte do imposto será formalizada, também, mediante alteração dos dados cadastrais, conforme definido no caput deste artigo.

Art. 13. Aos estabelecimentos optantes cumprirá, ainda, observar as seguintes normas:

I - ao formalizar a sua opção, o interessado deverá relacionar, no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência - modelo 6, os produtos que possuía no dia imediatamente anterior àquele em que iniciar o regime de tributação ou anexar ao mesmo relação dos referidos produtos;

II - o optante poderá creditar-se, no livro Registro de Apuração do IPI, pelo imposto constante da relação mencionada no inciso anterior, desde que, nesta, os produtos sejam discriminados pela classificação fiscal, seguidas dos respectivos valores;

III - formalizada a opção, o optante agirá como contribuinte do imposto, obrigando-se ao cumprimento das normas legais e regulamentares correspondentes, até quando formalizar a desistência;

IV - a partir da data de desistência perderá o seu autor a condição de contribuinte, mas não ficará desonerado das obrigações tributárias decorrentes dos atos que haja praticado naquela qualidade.

Porém, não há qualquer indicação de equiparação por opção no extrato referido acima. Assim, à vista dos elementos dos autos, não há qualquer indicação de que o estabelecimento seja equiparado a industrial.

A recorrente aduz, ainda, que a glosa fere o princípio da não cumulatividade, pois as operações são meras transferências e os dois estabelecimentos são da mesma pessoa jurídica.

Neste ponto, o direito de creditamento estava disposto no artigo 147 do antigo RIPI/1998, conforme abaixo:

Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são

equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

II - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, quando remetidos a terceiros para industrialização sob encomenda, sem transitar pelo estabelecimento adquirente;

III - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, recebidos de terceiros para industrialização de produtos por encomenda, quando estiver destacado ou indicado na nota fiscal;

IV - do imposto destacado em nota fiscal relativa a produtos industrializados por encomenda, recebidos do estabelecimento que os industrializou, em operação que dê direito ao crédito;

V - do imposto pago no desembaraço aduaneiro;

VI - do imposto mencionado na nota fiscal que acompanhar produtos de procedência estrangeira, diretamente da repartição que os liberou, para estabelecimento, mesmo exclusivamente varejista, do próprio importador;

VII - do imposto relativo a bens de produção recebidos por comerciantes equiparados a industrial;

VIII - do imposto relativo aos produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial que, na saída destes, estejam sujeitos ao imposto, nos demais casos não compreendidos nos incisos V a VII;

IX - do imposto pago sobre produtos adquiridos com imunidade, isenção ou suspensão quando descumprida a condição, em operação que dê direito ao crédito;

X - do imposto destacado nas notas fiscais relativas a entregas ou transferências simbólicas do produto, permitidas neste Regulamento.

Parágrafo único. Nas remessas de produtos para armazém-geral e depósito fechado, o direito ao crédito do imposto, quando admitido, é do estabelecimento depositante.

Destaca-se que as hipóteses dos incisos VII e VIII poderiam ensejar o crédito para a recorrente, porém, conforme já exposto, não há elementos que indiquem que o estabelecimento filial era equiparação a industrial.

É de bom alvitre salientar que vige no IPI o princípio da autonomia dos estabelecimentos, de acordo com o artigo 51 do CTN e do artigo 291 do antigo RIPI/1998:

CTN:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

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

Autonomia dos Estabelecimentos

Art. 291. 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~~).

Destarte, cabe a cada estabelecimento realizar sua apuração de IPI, de modo que os estabelecimentos são tratados como contribuintes autônomos, sendo que o direito ao creditamento somente ocorre nas hipóteses estabelecidas legalmente. Portanto, o fato de os estabelecimentos pertencerem à mesma pessoa jurídica não afasta a autonomia dos mesmos para fins de tributação do IPI.

Neste sentido, os seguintes acórdãos:

Acórdão nº 3201-003.153:

[...]

GLOSA DE CRÉDITO. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO. AUTONOMIA DOS ESTABELECEMENTOS

O IPI é regido pelo princípio da autonomia dos estabelecimentos, e por consequência, é obrigação de cada estabelecimento comprovar a legitimidade dos

créditos recebidos em transferência, e utilizados para compensar débitos do imposto.

[...]

Acórdão nº 3402-003.796:

[...]

CRÉDITOS ESCRITURAIS. TRANSFERÊNCIA. AUSÊNCIA DEPREVISÃO LEGAL. AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS.

Para fins de incidência do IPI rege o princípio da autonomia dos estabelecimentos, nos termos do art. 51, parágrafo único do CTN. Nessa esteira, também determina a legislação tributária que a utilização dos créditos do IPI deve ser feita por estabelecimento. Assim, salvo em alguns casos indicados expressamente na legislação, é incabível a transferência de créditos escriturais do estabelecimento filial para a matriz.”

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

GISELA PIMENTA GADELHA DANTASI