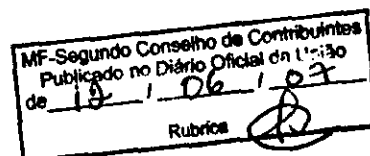




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	13832.000095/2001-18
Recurso nº	135.098 Voluntário
Matéria	IPI - RESSARCIMENTO
Acórdão nº	202-17.938
Sessão de	26 de abril de 2007
Recorrente	POSTUBOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PEÇAS DE CONCRETO LTDA.
Recorrida	DRJ em Ribeirão Preto - SP

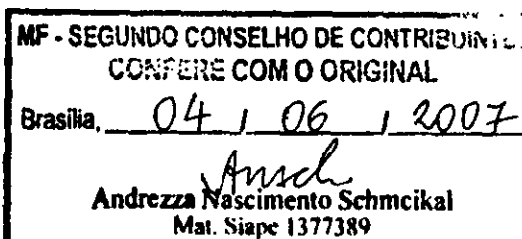


Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/1996 a 30/06/2001

Ementa: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. VIGÊNCIA E EFICÁCIA.

A Medida Provisória nº 1.788, de 29/12/1999, e a Lei nº 9.779, de 19/01/1999, na qual foi convertida, por possuírem natureza jurídica tributária, têm eficácia prospectiva, nos termos do art. 105 do CTN.



IPI. CRÉDITO DO IMPOSTO. PERÍODO DE JULHO A DEZEMBRO DE 1996. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

No direito constitucional positivo vigente o princípio da não-cumulatividade garante ao contribuinte apenas e tão-somente o direito ao crédito do imposto que for pago nas operações anteriores para abatimento com o IPI devido nas posteriores.

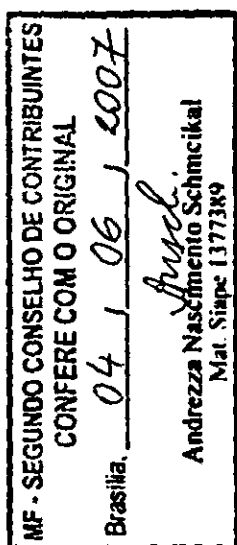
CRÉDITOS BÁSICOS.

No regime jurídico do IPI inexistente direito à compensação ou ressarcimento dos créditos básicos gerados até 31/12/1998, antes ou após a edição da Lei nº 9.779, de 19/01/1999.

IN SRF Nº 33, DE 1999. A IN SRF nº 33, de 04/03/1999, não criou nenhuma restrição ao aproveitamento de créditos do IPI, além das já existentes nas normas de hierarquia superior.

C

J



PERÍODO DE JANEIRO DE 1997 A JUNHO DE 2001.

Além de ser aplicável o mesmo entendimento cabível para todo período anterior a janeiro de 1999, nos termos do art. 5º da Lei nº 9.317/96, o IPI devido pelos optantes do Simples é calculado sobre a receita bruta e não sobre o produto, como determina a regra desse imposto, bem como o § 5º do mesmo artigo veda a apropriação ou a transferência de créditos relativos ao IPI.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Antonio Carlos Atulim'.

ANTONIO CARLOS ATULIM

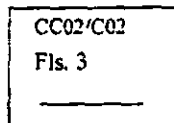
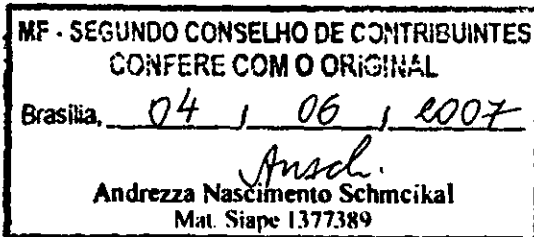
Presidente

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Maria Cristina Roza da Costa'.

MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Nadja Rodrigues Romero, Claudia Alves Lopes Bernardino, Antonio Zomer, Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López.



Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto - SP.

Informa o relatório do acórdão recorrido que a interessada solicitou o ressarcimento do saldo credor do IPI acumulado no período de 07/96 a 06/2001.

O pedido foi indeferido pela autoridade administrativa sob a alegação de que não cabe à Administração Pública apreciar as alegações de inconstitucionalidade ou ilegalidade por tal mister ser de competência do Poder Judiciário; que a postulante é optante do Simples desde 01/01/1997, sendo que, nessa sistemática de pagamento de tributos, é vedada a apropriação ou transferência de créditos relativos ao IPI e ao ICMS, conforme dispõe o § 5º do art. 5º da Lei nº 9.317/96; que os créditos do IPI no período até 31/12/1996 são referentes a créditos básicos, que deveriam ser estornados porque a empresa fabricava somente produtos que não geravam débitos do IPI, a teor do art. 100, inciso I, alínea "a", do RIPI/82.

A empresa apresentou manifestação de inconformidade junto à DRJ em Ribeirão Preto - SP, que manteve o indeferimento da solicitação.

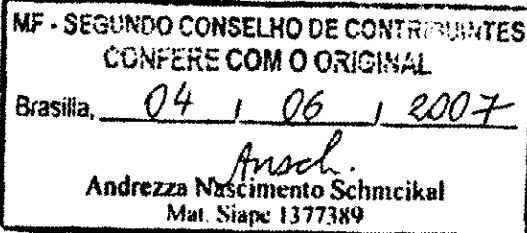
A contribuinte foi cientificada do acórdão em 18/07/2005 e apresentou recurso voluntário em 04/08/2005, contendo basicamente as mesmas razões postas na impugnação, quais sejam: o princípio da capacidade contributiva no Simples; o princípio da não-cumulatividade; o reconhecimento administrativo do direito de crédito do IPI; dos efeitos da desoneração do IPI nas aquisições; da jurisprudência do STF e dos TRF da 3ª, 4ª e 5ª Regiões.

Conclui pelo direito ao ressarcimento do IPI e de utilizá-lo para compensar débitos do Simples, requerendo o provimento e a homologação da compensação realizada.

É o Relatório.

Q

Q



Voto

Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para seu conhecimento e admissibilidade.

Tratando-se de empresa optante pela sistemática de tributação estabelecida pela Lei nº 9.317/1996, na qual foi denominado de Simples, o período de reconhecimento do ressarcimento pleiteado deve ser seccionado em dois. Um período compreendido entre 01/07/1996 e 31/12/1996 e outro compreendido entre 01/01/1997 e 30/06/2001.

A restituição do IPI compreendido no período de 01/07/1996 a 31/12/1996 já foi objeto de diversas decisões desta Câmara. Nenhuma unânime.

O entendimento que adoto sobre a matéria está devidamente delineado no voto proferido pelo Conselheiro Antonio Carlos Atulim no julgamento do recurso nº 113.850, oportunidade em que o assunto foi analisado de forma exaustiva e com acuidade, mesmo que enfrentando também outros argumentos não levantados pela recorrente, por tornar despiçando engendrar nova análise do tema, o qual peço vênha para reproduzir para que passe a fazer parte integrante deste julgado:

"O art. 105 do CTN, cuja aplicabilidade ao caso concreto já restou amplamente demonstrada, estabelece que A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

O fato gerador do direito ao crédito de IPI ocorre no momento da efetiva entrada do produto no estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, conforme prescreve o art. 171, I, do Decreto nº 2.637, de 25/06/1998 (RIPI/1998).

Assim, somente estão aptos a gerar compensação ou ressarcimento, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, os créditos originados por entradas de insumos efetivadas a partir de 30/12/1998. Porém, o art. 11 da lei se refere claramente ao (...) saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário (...). Como os créditos gerados pelas entradas de insumos ocorridas nos dias 30 e 31/12/1998 entraram na composição do saldo credor existente em 31/12/1998, o qual estava contaminado por créditos gerados pelas entradas ocorridas antes da publicação da medida provisória, justificada está a fixação do dia 01/01/1999, como data inaugural do novo regime jurídico dos créditos de IPI.

Este argumento invalida a tese da recorrente no sentido de que a Lei nº 9.779, de 19/01/1999 (ou a medida provisória que lhe antecedeu), colheu o saldo credor existente na data da sua publicação. Invalida também a alegação de que autoridade a quo admitira o efeito retroativo da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, em relação a créditos gerados entre os dias 1º e 20/01/1999 e que negara o mesmo efeito aos créditos gerados nos anos anteriores.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	04 / 06 / 2007
Andrezza Nascimento Schmcikal	
Mat. Siapc 1377389	

Resta, portanto, plenamente justificada a segregação entre créditos anteriores e posteriores a 31/12/1998 e o estabelecimento do dia 01/01/1999 como data inaugural do novo regime jurídico de créditos de IPI, tanto pelo alcance do princípio da não-cumulatividade, acima analisado; como pela eficácia prospectiva da Medida Provisória nº 1.788, de 29/12/1998, que não tem aptidão para atingir créditos decorrentes de entradas de insumos anteriores à sua vigência.

Desse modo, já é possível antever que a IN SRF nº 33, de 04/03/1999 não criou nenhuma restrição além daquelas que já se continham nas normas superiores que regem o sistema de créditos do IPI.

Com efeito, o art. 4º da IN SRF nº 33, de 04/03/1999 estabelece que O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.

Ora, embora a geração de créditos novos tenha ocorrido a partir da vigência da MP nº 1.788, de 1998, o saldo credor do mês de dezembro constitui-se também por créditos gerados sob a sistemática anterior, pois a própria recorrente informou que a alíquota do seu produto final foi reduzida para 4% em 1993. Portanto, o primeiro período de apuração a partir do qual só existem créditos gerados sob a nova sistemática iniciou-se em 01/01/1999, que também é a data de início do primeiro trimestre calendário do ano de 1999, o que justifica que o Secretário da Receita Federal tenha explicitado aquela data em seu ato normativo.

Relativamente ao art. 5º da IN SRF nº 33, de 04/03/1999, a leitura apressada do dispositivo realmente pode conduzir à conclusão equivocada de que tenha criado vedação ao aproveitamento do saldo credor originado a partir de 01/01/1999.

Entretanto, os atos administrativos gozam da presunção de legitimidade, ou seja, deve-se sempre supor que foram baixados conforme as leis e desse modo devem ser interpretados.

Assim dispõe o art. 5º da IN SRF nº 33, de 04/03/1999:

Art. 5º Os créditos acumulados na escrita fiscal, existentes em 31 de dezembro de 1998, decorrentes de excesso de crédito em relação ao débito e da saída de produtos isentos com direito apenas à manutenção dos créditos, somente poderão ser aproveitados para dedução do IPI devido, vedado seu ressarcimento ou compensação.

§ 1º Os créditos a que se refere este artigo deverão ficar anotados à margem da escrita fiscal do IPI.

§ 2º O aproveitamento dos créditos do IPI de que trata este artigo somente poderá ser efetuado com débitos decorrentes da saída dos produtos acabados, existentes em 31 de dezembro de 1998, e dos fabricados a partir de 1º de janeiro de 1999, com a utilização dos insumos originadores desses créditos, considerando-se que os produtos

e

o

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	04 / 06 / 2007
Andreza Nascimento Schmickal	
Mat. SIAPE 1377389	

que primeiro saírem foram industrializados com a utilização dos insumos que primeiro entraram no estabelecimento.

§ 3º O aproveitamento dos créditos, nas condições estabelecidas no artigo anterior, somente será admitido após esgotados os créditos referidos neste artigo.

No artigo transcrito, o ato administrativo tratou dos créditos básicos e dos créditos incentivados para os quais as leis específicas só garantiam a manutenção na escrita fiscal, os quais colaboraram para a formação de saldo credor em 31/12/1998.

Como existem casos em que o saldo credor em 31/12/1998 continuará a existir mesmo após o aproveitamento a que se o art. 5º, § 2º, a empresa que eventualmente se encontrasse nesta situação não poderia usufruir ressarcimento do saldo credor gerado a partir de 1999, em face do que determina o § 3º.

Considerando que a Administração Pública não pode extrapolar os limites legais, pode-se viabilizar a coexistência do art. 5º da IN SRF nº 33, de 04/03/1999 com o art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, considerando-se que a expressão '...após esgotados os créditos referidos neste artigo.', constante da parte final do § 3º está se referindo ao esgotamento dos créditos referidos no § 2º.

Esclarecendo melhor: o saldo credor existente em 31/12/1998 deverá ficar anotado à margem da escrita fiscal do IPI, como manda o § 1º do art. 5º da IN SRF nº 33, de 04/03/1999. Este saldo só poderá ser aproveitado para o abatimento do IPI devido pela saída de produtos existentes no estoque em 31/12/1998 ou com produtos fabricados com insumos que originaram aqueles créditos, nos termos do § 2º. Somente após esgotada esta possibilidade de aproveitamento, é que a empresa poderia solicitar o ressarcimento dos saldos credores gerados a partir de 1999, nos termos referidos no art. 4º da IN SRF nº 33, de 04/03/1999.

O valor remanescente do saldo credor existente em 31/12/1998, após esgotado o aproveitamento referido no § 2º, permanecerá anotado à margem da escrita fiscal e não poderá ser compensado com o IPI devido pela saída de produtos fabricados com insumos adquiridos a partir de janeiro de 1999, uma vez que aquele saldo é constituído por créditos básicos gerados sob a sistemática anterior, em relação aos quais nem o art 11 da lei e nem a constituição asseguram a compensação com outros tributos e o eventual ressarcimento.

A permanência deste saldo indefinidamente no livro de IPI, ao contrário do alegado, não viola o mandamento referente à transferência do saldo credor contido no art. 49, parágrafo único, do CTN. Isto se dá em decorrência da feição da não-cumulatividade no direito constitucional positivo pátrio, que determina que o abatimento do imposto pago na entrada com o imposto debitado na saída se faça a cada operação. Ou seja, a transferência determinada pelo art. 49, parágrafo único do CTN, é para possibilitar a compensação entre débitos e créditos escriturais do imposto. Como os créditos e débitos gerados a cada operação a partir de 1999 deixaram de ser meramente escriturais e o legislador não está obrigado, pela constituição ou pelo

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUIÇÕES
CONFERE COM O ORIGINAL.
Brasília, 04, 06, 2007.
Andreza Nascimento Schmickal
Mat. Siapc 1377389

CTN, a permitir a compensação entre créditos e débitos de naturezas diferentes, ou mesmo a conceder o ressarcimento de créditos escriturais, só restam duas alternativas: ou se deixa aquele saldo credor anotado à margem da escrita fiscal, como previu a IN SRF nº 33, de 04/03/1999 ou se efetua o estorno no livro modelo 8. Observe-se que não foi por outro motivo que o § 2º só autorizou a compensação entre créditos e débitos em relação a operações geradas a partir de insumos entrados no estabelecimento sob a sistemática anterior.

Quanto à referência ao critério de avaliação PEPS (primeiro que entra - primeiro que sai) feita no § 2º, trata-se de mera regra procedimental, não havendo que se falar em ilegalidade, mesmo porque a lei foi silente quanto a este aspecto.

Invocou a recorrente o art. 462 do CPC para sustentar a alegação extemporânea de que a IN SRF nº 210, de 30/09/2002, teria alterado a orientação contida na IN SRF nº 33, de 04/03/1999.

Dispõe o § 5º do art. 14 daquele ato administrativo que O disposto no § 2º não se aplica aos créditos do IPI existentes na escrituração fiscal do estabelecimento em 31 de dezembro de 1998, para os quais não havia previsão de manutenção e utilização na legislação vigente àquela data. (grifei).

Ora, dizer que o ressarcimento não será concedido em relação a créditos para os quais não havia previsão de manutenção e utilização na legislação vigente àquela data, é o mesmo que dizer que o ressarcimento não será concedido em relação a créditos básicos.

Portanto, a correta dicção do art. 14 §§ 2º e 5º da IN SRF nº 210, de 30/09/2002, é que o ressarcimento do saldo credor referido no § 2º não será concedido em relação aos créditos básicos de IPI existentes na escrituração fiscal do estabelecimento em 31/12/1998.

Como diz o velho provérbio popular: tudo continua como antes no quartel de Abrantes, uma vez que persiste a orientação administrativa no sentido da impossibilidade do ressarcimento de créditos básicos do imposto.

E a Administração Pública não poderá alterar este entendimento por conta própria, apenas com base no princípio da não-cumulatividade. Isto porque, conforme se viu alhures, o princípio da não-cumulatividade, no sistema jurídico pátrio, é direcionado ao legislador ordinário e não ao administrador público.

À vista do exposto, torna-se inócua a análise dos demais argumentos, especialmente os relativos à IN SRF nº 21, de 1997 e aos Pareceres Normativos da CST, pois se a Administração Tributária não está obrigada por lei a conceder compensação ou ressarcimento em relação aos créditos básicos gerados sob o regime jurídico anterior; também não o estará por força de atos administrativos, cujo alcance se restringe ao estabelecimento de normas procedimentais, conforme ressaltado pela própria recorrente.

Por derradeiro, esclareço que a denegação do direito ora pleiteado não decorreu de interpretação a contrario sensu. Pelo contrário,

©

f

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 04 / 06 / 2007
Andreza Nascimento Schmickal
Mat. Siapc 1377389

assentou-se na interpretação sistemática dos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais que foram citados ao longo do presente voto e da decisão da DRJ em Curitiba. O fato deste relator frequentemente recorrer aos textos legais, decorre do fato de que a fonte formal do direito reside na lei e não do conteúdo subjetivo que o intérprete pretenda emprestar a determinados institutos.

Considerando que não existe direito à compensação ou ao ressarcimento de créditos básicos do IPI gerados até 31/12/1998, por força de aplicação direta do princípio da não-cumulatividade, nem antes e nem depois da edição da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, torna-se desnecessário analisar o pedido compensação à luz do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996."

O Recurso nº 126.857, contendo matéria de igual teor, foi analisado pelo Conselheiro Maurício Taveira e Silva, cujos fundamentos também peço vênica para aqui reproduzir:

"O princípio da não-cumulatividade insculpido no art. 153, § 3º, inciso II, da CF/88, determina: 'será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;'.
Portanto, a única garantia assegurada ao contribuinte é que o imposto devido a cada operação seja deduzido do que foi pago na operação anterior. Não há referência quanto à existência de eventual saldo credor e seu ressarcimento ou compensação.

A primeira disposição infraconstitucional sobre o saldo credor se verifica no art. 49 do CTN, verbis:

'Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo, verificado em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.'

Portanto, conforme se verifica, os créditos de IPI devem ser utilizados apenas para abatimento dos débitos do mesmo imposto, transferindo-se eventual saldo credor para os períodos seguintes, não havendo previsão de ressarcimento de saldo credor.

Desse modo, no princípio da não-cumulatividade, da forma como colocado na CF e no CTN, o crédito de IPI tem a natureza de um crédito meramente escritural, pois garante apenas a transferência do saldo credor para o período seguinte, em vez do ressarcimento em dinheiro.

Cite-se, a título de esclarecimento, posto que não se aplica ao presente caso, esta situação só foi modificada a partir de janeiro de 1999 com a edição da Lei nº 9.779/99, que possibilitou, obedecendo-se determinadas condições, a utilização de saldo credor da escrita fiscal de IPI para compensação ou ressarcimento. Para tanto, é preciso, inicialmente, que os créditos tenham sido gerados pelas entradas no estabelecimento industrial, ocorridas a partir de 01/01/99.

Consolidando o exposto, ou seja, de que nem todo crédito é passível de compensação, o art. 74 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002, ao tratar de compensação, restringe a sua

2

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 04 / 06 / 2007
Andreza Nascimento Schmickal
Mat. Siapc 1377389

possibilidade, dentre os tipos de créditos existentes, somente àqueles passíveis de restituição ou ressarcimento."

Com base nas análises acima transcritas, entendo que a alteração legislativa em nada autoriza o entendimento extraído pela recorrente, com ressalva para as decisões judiciais referenciadas no recurso que não traduzem o entendimento que a Administração Tributária e seus órgãos julgadores têm acerca da matéria.

Quanto ao segundo período – 01/01/1997 em diante, tem-se que, mesmo havendo optado pelo Simples, entende a recorrente haver direito à restituição, em homenagem ao princípio da não-cumulatividade.

Ocorre que a Lei nº 9.317, de 05/12/1996, estabeleceu regras diferenciadas para os contribuintes que viessem a manifestar seu interesse em se inscreverem no Simples.

Reza o art. 3º da mesma lei:

"Art. 3º A pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e de empresa de pequeno porte, na forma do artigo 2º, poderá optar pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e empresas de Pequeno Porte – SIMPLES." (destaque inserido)

Já no § 2º do art. 5º a regra para recolhimento do IPI pelas pessoas jurídicas contribuintes desse imposto é a de acréscimo de 0,5% sobre o percentual aplicado em cada faixa de receita bruta identificada no art. 5º. Ou seja, *"no caso de pessoa jurídica contribuinte do IPI, os percentuais referidos neste artigo serão acrescidos de meio ponto percentual"*.

O que significa dizer que o IPI devido pelos optantes do Simples é calculado sobre a receita bruta e não sobre o produto, como determina a regra desse imposto.

E mais, o § 5º do mesmo artigo veda a apropriação ou a transferência de créditos relativos ao IPI.

Em que pese tais empresas não estejam sujeitas ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, importa para o contexto a regra contida no item 3 da IN SRF nº 51/78, relativa à composição do custo dos produtos vendidos. Determina tal norma, com espeque no Decreto-Lei nº 1.598/77, que os impostos recuperáveis não podem ser incluídos na composição do custo dos produtos fabricados. Contrário senso, tem-se que os tributos não recuperáveis passam a compor o custo dos produtos vendidos, sendo, por consequência, recuperados via preço.

No caso das empresas optantes pelo Simples não é diferente. Uma vez vedada a possibilidade de recuperar o imposto via apropriação ou transferência do crédito, passa o mesmo a ser item formador do custo do produto industrializado e, portanto, recuperado junto ao adquirente do mesmo.

O que, em regra, não resulta em sobrecarga tributária dos produtos fabricados, na medida em que, no final da cadeia produtiva, a carga tributária é totalmente transferida para o consumidor final.

e

J

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	04 / 06 / 2007
<i>Andrezza</i> Andrezza Nascimento Schmickal Mat. Siape 1377389	

Portanto, a inscrição no Simples se deu a partir do exercício de vontade da recorrente que considerou tal inscrição mais benéfica no contexto das alternativas legais existentes para pagamento dos tributos federais.

Assim, o pedido de ressarcimento formulado em razão da inovação legislativa poderia ser exercitado a partir de janeiro de 1999 se a recorrente houvesse cancelado a opção pelo Simples e tivesse iniciado a escrituração dos livros fiscais pertinentes.

A substituição de uma norma legal de incidência tributária pela outra se deu por exclusiva manifestação da recorrente, não sendo possível transitar de uma modalidade para outra somente no aspecto que lhe resultar mais benéfico, ou seja, usufruir simultaneamente de duas normas que são mutuamente exclusivas – regulamento do IPI e Lei nº 9.317/96 –, naquilo que resultar em menor ou nenhuma carga tributária.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 26 de abril de 2007.

Maria Cristina Roza da Costa
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA