



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10240.000458/2009-36
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1202-001.031 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de outubro de 2013
Matéria Omissão de receitas
Recorrente SIGNO - IMOBILIÁRIA E CONSTRUTORA LTDA. Responsáveis tributários: José Caleide Marinho de Araújo e Sidney Gonçalves Nogueira
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430/96 autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo. A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, cabendo ao contribuinte a prova da não ocorrência do fato gerador do tributo.

OMISSÃO DE RECEITAS. VENDA DE UNIDADE IMOBILIÁRIA.

Na venda a prazo ou a prestação de unidade imobiliário concluída, com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da venda, o lucro bruto apurado poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada exercício social proporcionalmente à receita da venda recebida, sendo registrado em conta específica de resultados de exercícios futuros, para a qual serão transferidos a receita de venda e o custo do imóvel, devendo o contribuinte manter registro permanente de estoque para determinar o custo dos imóveis vendidos, além do livro de registro de inventário contendo todos os imóveis destinados à venda. Na ausência desses procedimentos, considera-se efetivada ou realizada a venda de uma unidade imobiliária quando contratada a operação de compra e venda, ainda que mediante instrumento de promessa ou qualquer outro documento representativo de compromisso.

MULTA QUALIFICADA.

Cabe qualificar a multa de ofício quando os elementos fáticos são convergentes e corroboram a conclusão de que houve a prática de condutas fraudulentas.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS.

A responsabilidade pessoal instituída pelo art. 135 do CTN configura hipótese de responsabilidade patrimonial pelo crédito tributário, decorrente de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acatar a preliminar de decadência do IRPJ e da CSLL até o 3º trimestre de 2003 e do PIS e da Cofins até novembro de 2003 e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário. Por maioria de votos, decidiram afastar a apreciação *ex officio* da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, vencido o Conselheiro Plínio Rodrigues Lima, que entendeu arguída essa matéria pela Recorrente.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo, Viviane Vidal Wagner, Plínio Rodrigues Lima, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Alexei Macorin Vivan.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário do contribuinte em face de decisão de primeira instância que julgou improcedente sua impugnação. As infrações foram assim resumidas no relatório da decisão recorrida, que ora se reproduz:

Trata o processo de auto de infração para a cobrança do Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ, dos anos calendários 2003 e 2004, com seus reflexos PIS, COFINS, e CSLL. Há representação fiscal para fins penais formalizada em processo administrativo distinto.

Os antecedentes que culminaram com a instauração do procedimento fiscal foram os fatos:

a)apresentação de declaração de inatividade para o ano de 2003, mesmo tendo havido a realização de operações de compra e venda;

b) ter havido, em 2004, movimentação financeira incompatível com as receitas declaradas.

A autorização da ação fiscal se deu por meio do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0250100-2006-00434-6, de 13/12/2006.

Após a execução do procedimento fiscal, foram apuradas as seguintes infrações:

1- Depósitos bancários de origem não comprovada;

2- Omissão de Receitas de Vendas

Além da apuração das infrações, foi lavrado termo de sujeição passiva em nome de José Caleide Marinho de Araújo, CPF 129.732.622-91, sócio da SIGNO IMOBILIÁRIA E CONSTRUTORA LTDA, que se identificava como Sidney Gonçalves Nogueira, CPF 421.256.180-87, sendo que este o nome que consta dos atos constitutivos da empresa.

Além do termo de sujeição passiva, em virtude das circunstâncias que foram identificadas no decorrer da ação fiscal, os auditores houveram por bem aplicar a multa qualificada de 150%, conforme inciso II do art 44 da Lei 9.430/96, para todas as infrações lançadas no auto de infração.

Em sua defesa, a impugnante afirma:

a) estão alcançados pela decadência os lançamentos cujos fatos geradores remontam a período anterior a março de 2004;

b) insubsistência da infração "depósitos bancários de origem não comprovada" em virtude da inadequação de se correlacionar diretamente depósitos bancários e valores de

contratos celebrados nos mesmos períodos, e a desconsideração de diversos documentos apresentados para justificar os depósitos bancários;

c) improcedência da infração "omissão de receitas de vendas", pois os valores dos contratos celebrados não representam renda auferida no mesmo mês da celebração, mas sim, e eventualmente, em períodos subsequentes, na medida do pagamento das parcelas ajustadas;

d) inaplicabilidade, por serem contraditórios, dos arts 124 e 135 do CTN, como fundamentos da sujeição passiva solidária dirigida ao Sr. José Caleide Marinho Araújo;

e) utilização de fator externo à matéria tributária;

d) incorreção na imputação da solidariedade;

e) ausência de circunstâncias que dêem fundamento à aplicação da multa qualificada de 150% sobre o valor do crédito tributário.

A decisão de primeira instância considerou o lançamento improcedente, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. Comprovado que os administradores de pessoa jurídica agiram com infração de lei, é de considerá-los pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários apurados contra a empresa.

RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações resultantes de atos praticados com infração de lei, os mandatários, prepostos, empregados, bem como os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Tal responsabilidade é pessoal, mas não exclusiva.

RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA. COMPROVAÇÃO DO INTERESSE DE TERCEIRO NOS FATOS QUE GERARAM A EXIGÊNCIA FISCAL. Segundo o art. 124, I, do CTN, são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

DECADÊNCIA. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, em casos de dolo, fraude ou simulação, os termos para contagem de prazo é aquele previsto no item I do artigo 173 do CTN.

ESTADO DE NECESSIDADE Deve guardar relação com o fato impugnado e se moldar às circunstâncias legais definidoras do instituto.

Cientificados em 05/04/2010 (fl.579, v.), o contribuinte e o responsável solidário Sr. José Caleide Marinho Araújo (verdadeiro nome de Sidney Gonçalves Nogueira), apresentaram recurso voluntário conjunto ao CARF em 30/04/2010 (fl.583), em que, basicamente, repisam as razões da impugnação, afirmando, ainda, em síntese:

- que mesmo a aplicação do art. 173, I, do CTN enseja a decadência do ano de 2003, considerando-se que ocorridos os fatos geradores em 2003 já havia a possibilidade de realização do lançamento, sendo o primeiro dia do exercício seguinte, 01.01.2004, o que define o termo *ad quem* para o dia 01.01.2009, data anterior à ocorrência do lançamento;

- que deve ser afastado o trabalho da fiscalização, no que diz respeito à infração 1 por ter ignorado diversos elementos firmes de prova apresentados pelo contribuinte, estando maculado o levantamento procedido pela fiscalização, o que impõe a realização de diligência para que seja realizada a correta conciliação entre contratos e depósitos bancários, em respeito ao art. 42 da Lei 9.430/96;

- que, ainda que se pudesse concordar com a decisão recorrida sobre o não enquadramento da Recorrente na IN/SRF 84/79, o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º da CF) impõe que, no mínimo, as normas suprarreferidas sejam aplicadas analogicamente;

- que é incompatível a utilização de duas presunções de omissão de receitas “Art. 24 x art. 42, ambos da Lei nº 9.430/96” (sic), sob risco de dupla tributação, sendo que o auto de infração tanto no seu item 001 e no também no 002 utilizou o art. 24 da Lei nº 9.430/96;

- que é inadequada a aplicação da solidariedade tributária ao caso em exame, pois a pessoa jurídica e o seu antigo sócio não figuraram nas relações jurídicas realizadas como sujeitos passivos. Como o sócio não figurou nessa relação jurídica, é terceiro inalcançável pela solidariedade;

- que a responsabilidade prevista no art. 135 é excludora da referente à empresa, desde que comprovada a prática de ilegalidades ou a vulneração do previsto nos atos constitutivos da empresa, estatutos ou contrato social, por parte do dirigente.

- que, na lógica jurídica, esses dois dispositivos — art. 124 e 135 — não se integram, para o efeito de atribuição de responsabilidade tributária, eis que versam modalidades distintas e opostas. Sua junção é contraditória, sendo nula a extensão da responsabilidade tributária ao Recorrente José Caleide;

- que a aplicação da multa agravada de 150% sobre o valor do crédito tributário baseia-se em infrações irreais e inconsistentes, e o dolo, o conluio e a fraude que sustentariam essa penalidade qualificada, não foram expressa e individualizadamente identificados e que a alteração do nome de José Caleide não tem qualquer relação com as infrações descritas.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Conforme relatado, o contribuinte e o responsável solidário Sr. José Caleide Marinho Araújo (verdadeiro nome de Sidney Gonçalves Nogueira), apresentaram, tempestivamente, recurso voluntário conjunto ao CARF.

O conhecimento de recurso apresentado por responsável tributário no âmbito do CARF resta inquestionável a partir da edição da Súmula CARF nº 71, que, vinculando os membros do colegiado, dispõe que *“todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade”*.

A questão da decadência será examinada ao final do voto, após a confirmação da existência ou não de fraude, dolo ou simulação, essencial para definir a regra de contagem do prazo decadencial.

Mérito

A análise do mérito do presente recurso deve se iniciar pela leitura do relatório fiscal que expõe os fatos que ensejaram da autuação ora em litígio. Do Termo de Verificação e Constatação Fiscal (parte integrante do auto de infração), fls. 397 e ss., se extrai o contexto do procedimento fiscal:

Por determinação do então Ministro de Estado da Justiça, Sr. Márcio Tomás Bastos, foi instaurado, em 06/06/2005, inquérito policial na Superintendência Regional da Polícia Federal em Rondônia, para apurar responsabilidade penal por possíveis práticas de crimes contra a administração pública, ocorridos no âmbito da Assembleia Legislativa do Estado de Rondônia — ALE/RO. O conjunto dessas ações policiais decorrentes recebeu o nome de "Operação Dominó".

[...]

A investida policial teve três grandes vertentes: 1) investigar pagamentos através de folha de salários paralela à oficial e sua utilização, em alguns casos, para a quitação de empréstimos em nome dos deputados envolvidos; 2) investigar a contratação de empresas prestadoras de serviços e/ou fornecedores da ALE/RO; 3) investigar o crime de concussão praticado pelos deputados estaduais contra o governador do Estado de Rondônia, veiculado em rede nacional de televisão, no que ficou conhecido por "escândalo das fitas".

[...]

Objetivando rastrear o caminho seguido pelos recursos desviados, a autoridade policial partiu para a análise da

documentação apreendida na sede da empresa Signo Factoring Fomento Mercantil Ltda, no cumprimento do Mandado de Busca e Apreensão nº 06/2005, expedido pelo Desembargador Sansão Saldanha.

A partir da análise da documentação apreendida, a autoridade policial pôde constatar que as contas bancárias da Signo Factoring eram utilizadas para depósito de expressiva quantidade de cheques emitidos pela ALE/RO. A esse entendimento somou-se o depoimento de funcionários, tanto da ALE/RO quanto da Signo Factoring. A Polícia Federal, então, passou a considerar o provável cometimento de crime de LAVAGEM DE DINHEIRO desviado dos cofres públicos, envolvendo vários dos então deputados estaduais e contando com a relevante participação da empresa Signo Factoring. O esquema arquitetado não despertaria suspeitas ao utilizar as contas bancárias de empresa de factoring, que, por natureza, deposita diariamente cheques de origens diversas e em grande quantidade.

[...]

Informe-se que, no transcurso da ação fiscal, houve a condenação em primeira instância do sócio da SIGNO IMOBILIÁRIA (também sócio da empresa Signo Factoring) Sidney Gonçalves Nogueira, cujo verdadeiro nome é José Caleide Marinho de Araújo, pelos seguintes crimes (Vide o Anexo II do PAF):

- a) uso de documento ideologicamente falso, com pena de 2 anos, 9 meses e 10 dias de reclusão;*
- b) crime contra o sistema financeiro, com pena de 3 anos e 4 meses de reclusão e*
- c) crime de lavagem de capitais, com pena de 7 anos, 1 mês e 10 dias de reclusão.*

Passa-se ao exame do mérito recursal.

"Infração 001"

De acordo como TVCF (fls.397 e ss.), a autoridade fiscal apurou diferenças, a partir da comparação entre a somatória de depósitos bancários de titularidade da pessoa jurídica, apresentados em resposta ao Termo de Início de Fiscalização (fls.11/12) e o valor de contratos de venda de terrenos, concentrada no ano de 2003, equiparando-a "depósitos bancários de origem não comprovada".

Como fundamento legal foi apontado o art. 42 da Lei nº 9.430/96, combinado com o art. 287 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99).

Art.42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação

aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

Segundo o relatório fiscal, inicialmente, o contribuinte foi intimado a apresentar os livros contábeis e fiscais (anos-calendário 2004 e 2005) e os extratos bancários (ano-calendário de 2004). Em seguida, foi intimado a “*comprovar com documentos hábeis e idôneos a origem dos valores creditados/depositados, em 2004 e 2005, em suas contas correntes movimentadas, junto ao banco BRADESCO (contas-correntes 10.002-1, 10.009-9, 7.930-8, 10.007-2) e BANCO DO BRASIL (c/c 22.869-9)*”.

De acordo com a acusação fiscal:

"Os valores constantes da coluna Depósitos' do Anexo I deste Termo de Verificação e Constatação Fiscal, foram transportados do Anexo II deste Termo (contendo 25 folhas numeradas de 1/25 a 25/25, estando rubricadas pelos ARFBs signatários as folhas 1/25 e 25/25), e correspondem às totalizações, mês a mês, do (sic) todos os créditos bancários que foram objeto de fiscalização.

Os valores constantes das colunas 'Transferências Diversas' e 'Contratos' do referido Anexo I foram considerados valores 'comprovados' para esta infração.

Os depósitos de origem não comprovada são a base dos lançamentos que compõem esta infração. As bases de cálculo para o lançamento do IRPJ e reflexos (coluna 'Não Comprovado — Valor a Tributar' do Anexo I — BASES DE CÁLCULO deste Termo de Verificação e Constatação Fiscal) foram obtidas abatendo-se mês a mês do valor dos depósitos bancários as receitas efetivamente comprovadas".

A defesa aponta a insubsistência da "Infração 001" sustentando *“a inadequação de correlacionar diretamente depósitos bancários e valores de contratos celebrados nos mesmos períodos e a desconsideração de diversos documentos apresentados para justificar os depósitos bancários”*.

Em relação aos depósitos bancários do ano de 2004, de um total global de R\$ 526.871,36, após excluídos os valores transferidos e comprovados por contratos, foram considerados não comprovados R\$ 104.359,38, conforme demonstrativo anexo I ao TVCF (fl.413).

No Anexo III são relacionados todos os depósitos e discriminados os depositantes e os valores comprovados (transferência ou contrato) e os não comprovados. Nota-se que a maior parte dos valores não comprovados refere-se a DOC, saques no caixa e transferências e apenas alguns depósitos efetuados por pessoas físicas são considerados não comprovados. Todavia, embora tais depósitos não sejam muitos, os recorrentes limitam-se a reclamar sobre a desconsideração de documentos já apresentados, mas não os re-apresentam nem sequer relacionam tais documentos e sua localização nos autos do processo. Considerando que compete ao contribuinte o ônus da prova sobre todos os depósitos bancários, neste caso, restam aqueles não comprovados, conforme apontado pela autoridade fiscal.

No Anexo IV do TVCF (fl.500), é relacionada a receita mensal de vendas omitida, apurada, segundo a autoridade fiscal, conforme os contratos apresentados pelo contribuinte (Anexos V e VI), sob a denominação "Instrumento particular de compromisso de venda e compra de imóvel loteado".

Essa discriminação evidencia o trabalho fiscal e desfaz a tese da defesa de *“inadequação de correlacionar diretamente depósitos bancários e valores de contratos celebrados nos mesmos períodos”*, visto que os contratos apresentados justificaram os depósitos bancários, mas denotaram a omissão da receita respectiva. Ou seja, os valores lançados a título de “depósitos de origem não comprovada” são absolutamente distintos daqueles lançados a título de “omissão de receita”.

Vale lembrar que, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430/96, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo. A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, cabendo ao contribuinte fiscalizado a prova da não ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do disposto no art. 281 do Decreto nº 3.000/99.

Aqui, os recorrentes equivocam-se completamente quanto à utilização de duas presunções de omissão de receitas, sob risco de dupla tributação, em função da referência no auto de infração tanto no seu item 001 e no também no item 002, do art. 24 da Lei nº 9.430/96 (sic). Na verdade, a referência é à regra geral do art. 24 da Lei nº 9.249/95, que dispõe:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

Como se vê, esse dispositivo aponta que a receita omitida, seja ela verificada por presunção legal ou prova direta, deve ser tributada pelo mesmo regime adotado pelo contribuinte no período. Enquanto isso, o art. 42 da Lei nº 9.430/96 traz uma hipótese específica de presunção legal de omissão de receita. Assim, ambas as normas são complementares e não implicam dupla tributação.

Registre-se, que a apreciação da prova, no processo administrativo tributário, é regida pelo art. 29 do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Assim, para desconstituir aquela presunção, competiria ao contribuinte apresentar provas robustas que, ao menos, justificassem a conversão do julgamento em diligência, o que não se deu no presente caso.

Diante disso, deve ser mantida a autuação nessa parte.

"Infração 002"

De acordo como TVCF (fls.397 e ss.), a autoridade fiscal apurou uma diferença entre os valores reconhecidos pelo contribuinte como receita de venda de terrenos e o valor correspondente aos contratos de venda apresentados, concentrada no ano de 2004. Como fundamento legal foi apontado o art. 24 da Lei nº 9.249/95.

Inicialmente, o contribuinte foi intimado a *“a esclarecer e/ou comprovar, com documentos hábeis e idôneos, os registros a crédito da conta contábil 4.1.1.11.001 — Vendas de Loteamentos, no ano-calendário de 2005, no valor total de R\$ 1.220.741,83”*.

Em resposta, esclareceu que o montante questionado *“refere-se a receita auferida quando da quitação total do parcelamento dos lotes quitados durante o exercício”*. E apresentou planilha com o nome dos clientes que efetuaram os pagamentos do período.

Na sequência, foi intimado a apresentar: a) Cópia dos contratos ou outros documentos hábeis e idôneos que comprovem as operações realizadas com os adquirentes, b) Livro Registro de Inventário do ano de 2005; c) Sistema de Registro Permanente de Estoque, se houver, contendo todos os registros dos custos das unidades vendidas, de forma individualizada, reportando-se as datas das operações e contendo elementos de vinculação a escrita contábil; d) relação de bens que compõem o ativo permanente.

Em resposta, apresentou cópia dos contratos solicitados e do Livro de Registro de Inventário nº 8 do ano de 2005, informando que não possuía registro permanente de Estoque.

Também foi intimado a apresentar:

a) Planilha de calculo que demonstre como foram obtidos os valores lançados na conta "Vendas de Loteamentos", no ano de 2004 (cópia anexa), discriminada por lote vendido, e acompanhada de documentação comprobatória;

b) Planilha de cálculo que demonstre como foram obtidos os valores lançados na conta "Vendas de Loteamentos", no ano de 2005 (cópia anexa), discriminada por lote vendido, e acompanhada de documentação comprobatória, que permita aferir a aplicação correta de coeficiente sobre a receita bruta para fins de tributação;

Em relação a essa solicitação, respondeu que "todas as planilhas e documentos fiscais, que poderíamos extrair as informações solicitadas encontram-se apreendidas pela Polícia Federal conforme Termos de Apreensão já anexados anteriormente, o que já foi solicitado devolução, porém até o momento não obtivemos resultado."

No TVCF, a autoridade fiscal assim resumiu os fatos:

Objetivando comprovar a origem dos créditos bancários, o contribuinte apresentou fiscalização diversos contratos de venda de terrenos, denotando ser o loteamento de terrenos sua única atividade. Os contratos receberam a denominação: "Instrumento Particular de Compromisso de Venda e Compra de Imóvel Loteado" (Vide Anexos III a V do PAF, contratos de 2003 e 2004, e Anexo VI, contratos de 1998 a 2002, 2005 e 2006).

A escrituração contábil do contribuinte não reconhece receitas de vendas para o ano-calendário de 2003. Quanto ao ano calendário de 2004, há receitas de vendas, reconhecidas uma vez por mês, na conta Vendas de Loteamentos, a título de "Vir transf ref realização de receitas" (Vide folhas 181 e 182 do Anexo I do PAF). Vale ressaltar que não consta nos campos de "histórico" das contas de receita, ou em qualquer lançamento dos livros contábeis apresentados pelo contribuinte, qualquer **menção a números de contratos** ou a números de notas fiscais de prestação de serviço. O valor de receitas de vendas registradas em 2004 é inferior ao valor dos contratos apresentados.

O contribuinte também não comprovou ter os elementos indispensáveis à utilização das regalias previstas na Instrução Normativa SRF nº 84/79, com as alterações introduzidas pela IN SRF nº 23/83, e não localizamos em sua escrituração quaisquer lançamentos em contas de resultados de exercício futuros.

O contribuinte ao ser intimado a apresentar "Sistema de Registro Permanente de Estoque, se houver, contendo todos os registros dos custos das unidades vendidas, de forma individualizada, reportando-se às datas das operações e contendo elementos de vinculação à escrita contábil", respondeu categoricamente: "não possuímos registro permanente de Estoque" (folha 286 do PAF).

Ainda do TVCF:

Tendo em vista que se considera efetivada ou realizada a venda de uma unidade imobiliária quando contratada a operação de compra e venda, ainda que mediante instrumento de promessa ou qualquer outro documento representativo de compromisso, elaboramos os Anexos V e VI do presente Termo de Verificação

e Constatação Fiscal, onde se encontram discriminados todos os contratos firmados nos anos de 2003 e 2004, respectivamente.

O anexo IV do presente Termo de Verificação e Constatação Fiscal apresenta os valores de receita apurada obtidos mês a mês, com base nos contratos firmados. Da comparação entre a receita apurada pela fiscalização e a receita declarada pelo contribuinte resulta a receita omitida para esta infração (BASE DE CÁLCULO)"

A defesa questiona a conclusão da autoridade fiscal de que:

tendo sido celebrado o contrato para a venda do terreno, a impugnante auferiu renda e, assim, deve declarar o valor de tais contratos como se tivessem sido recebidos no mesmo momento, submetendo-o à tributação, imediatamente.

[...] o Fisco não pode simplesmente ignorar a diferença entre o regime de competência (típico da apropriação dos créditos gerados pelos contratos de venda assinados pela Imobiliária impugnante) e o regime de caixa (próprio da apreciação de depósitos bancários e de auferimento de renda), no caso em tela.

Em outras palavras, os recorrentes alegam que “os valores dos contratos celebrados não representam renda auferida no mesmo mês da celebração, mas sim, e eventualmente, em períodos subseqüentes, na medida do pagamento das parcelas ajustadas”.

Sobre a receita bruta da atividade imobiliária assim dispõe o RIR/99:

Art.227. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados a venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas (Lei nº 8.981, de 1995, art. 30, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, aos casos de empreitada ou fornecimento contratado nas condições do art. 409, com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 30, parágrafo único, Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, art. 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

Vale lembrar que o lucro líquido, base para a apuração do lucro real das pessoas jurídicas, é apurado com observância do regime de competência. Este, por sua vez, requer que as receitas e despesas correlacionadas sejam reconhecidas no mesmo exercício, conforme determina o método de emparelhamento de despesas e receitas, disciplinado, à época dos fatos, pela Resolução CFC nº 750/93:

Art. 9º. As receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Considerando as particularidades jurídicas e econômicas do setor imobiliário, a legislação tributária trouxe, para efeitos de apuração do lucro real, a sistemática própria prevista nos arts. 410 a 414 do RIR/99, originalmente introduzida pela Lei nº 1.598/77, em seus arts. 27 a 29, e regulamentada pelas Instruções Normativas nº 84/79 e 23/83. Reproduz-se abaixo os dispositivos pertinentes ao caso concreto:

Compra e Venda, Loteamento, Incorporação e Construção de Imóveis Determinação do Custo

Art.410. O contribuinte que comprar imóvel para venda ou promover empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado à venda, deverá, para efeito de determinar o lucro real, manter, com observância das normas seguintes, registro permanente de estoques para determinar o custo dos imóveis vendidos (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 27):

I-o custo dos imóveis vendidos compreenderá:

- a) o custo de aquisição de terrenos ou prédios, inclusive os tributos devidos na aquisição e as despesas de legalização; e*
- b) os custos diretos (art. 290) de estudo, planejamento, legalização e execução dos planos ou projetos de desmembramento, loteamento, incorporação, construção e quaisquer obras ou melhoramentos;*

II- no caso de empreendimento que compreenda duas ou mais unidades a serem vendidas separadamente, o registro de estoque deve discriminar o custo de cada unidade distinta.

Apuração do Lucro Bruto

*Art.411. O lucro bruto na venda de cada unidade será apurado e reconhecido **quando contratada a venda, ainda que mediante instrumento de promessa, ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita a venda** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 27, §1º).*

Na venda a prazo deve ser observado o disposto no art. 413 do RIR/99:

Venda a Prazo ou em Prestações

Art.413. Na venda a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do ano-calendário da venda, o lucro bruto poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada período de apuração proporcionalmente à receita da venda recebida, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 29):

*I- o lucro bruto será registrado em conta específica de **resultados de exercícios futuros**, para a qual serão transferidos a receita de venda e o custo do imóvel, inclusive o orçado (art. 412), se for o caso;*

II- por ocasião da venda será determinada a relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda e, em cada período de apuração, será transferida para as contas de resultado parte do lucro bruto proporcional à receita recebida no mesmo período;

III- a atualização monetária do orçamento e a diferença posteriormente apurada, entre custo orçado e efetivo, deverão ser transferidas para a conta específica de resultados de exercícios futuros, com o conseqüente reajustamento da relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda, de que trata o inciso II, levando-se à conta de resultados a diferença de custo correspondente à parte do preço de venda já recebido;

IV- se o custo efetivo foi inferior, em mais de quinze por cento, ao custo orçado, aplicar-se-á o disposto no §2º do art. 412.

§1º Se a venda for contratada com juros, estes deverão ser apropriados nos resultados dos períodos de apuração a que competirem (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 29, §1º).

§2º A pessoa jurídica poderá registrar como variação monetária passiva as atualizações monetárias do custo contratado e do custo orçado, desde que o critério seja aplicado uniformemente (Decreto-Lei nº 2.429, de 14 de abril de 1988, art. 10).

Por sua vez, a IN SRF nº 84/79, ao estabelecer normas para apuração e tributação dos resultados operacionais do contribuinte cuja atividade econômica seja compra e venda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio para venda, determina que para efeito de determinar o lucro real, o contribuinte deverá obedecer às condições dela constantes, incluindo a obrigação de “manter registro permanente de estoque para determinar o custo dos imóveis vendidos” (item 3.1), além do livro de registro de inventário contendo todos os imóveis destinados à venda (item 4.2). O enquadramento no regime especial é assim definido:

13.1 - Na venda a prazo ou a prestação de unidade concluída, com pagamento total contratado para o curso do período-base da venda, o lucro bruto será apurado e reconhecido, no resultado do exercício social, na data em que se efetivar a transação.

*13.2 - Na venda a prazo ou a prestação de unidade concluída, com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da venda, o lucro bruto apurado **poderá**, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada exercício social proporcionalmente à receita da venda recebida, observadas as normas constantes das divisões do presente subitem.*

Note-se que o próprio trecho da norma transcrito no recurso voluntário é esclarecedor: o contribuinte PODERÁ reconhecer a receita proporcionalmente ao recebimento DESDE QUE observe as regras impostas pela legislação. Ou seja, não basta realizar a atividade de venda de imóveis para se submeter à tributação diferida. É necessário obedecer às formalidades que permitirão às autoridades fiscais verificar a exatidão da tributação.

Do exame dos autos resta evidenciado que o contribuinte não preencheu os requisitos legais que lhe permitisse tributar da forma como defendem os recorrentes, considerando apenas os valores de parcelas dos contratos recebidas em cada mês como receita efetiva, visto que não possuía "Sistema de Registro permanente de estoques", não se enquadrava no disposto na IN/SRF nº 84/79, tampouco mantinha contas de resultados de exercícios futuros em sua contabilidade.

Equivocam-se os recorrentes ao pretender atrair tais normas por analogia, em face do princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º da CF). A um, porque o art. 108 do CTN refere-se a norma de integração interpretativa nos casos de ausência de disposição expressa. A dois, porque, além de dispostos expressamente os requisitos de reconhecimento das vendas de imóveis parceladas, trata-se de uma espécie de benefício fiscal, o qual exige interpretação literal, jamais permitindo analogias, como pretendem os recorrentes.

Diante disso, verifica-se que está escorreito o procedimento fiscal de considerar efetivada ou realizada a venda de uma unidade imobiliária quando contratada a operação de compra e venda, ainda que mediante instrumento de promessa ou qualquer outro documento representativo de compromisso. Assim, deve ser mantida a autuação nesta parte.

Da multa qualificada

A justificativa da autoridade fiscal para a qualificação da multa foi descrita no TVCF (fls.409 e ss.) nos seguintes termos:

*Houve a contumácia na prática dos ilícitos tributários. O fiscalizado absteve-se, total ou parcialmente, de recolher imposto e contribuições (IRPJ, PIS, COFINS, CSLL) a que estava obrigado, em todos os períodos de apuração dos anos de 2003 e 2004, como resultado de suas atividades, caracterizando a **prática reiterada** dos ilícitos tributários levantados no Auto de Infração, que assumem a caráter de omissão **dolosa** de receitas. O contribuinte praticou reiteradamente **sonegação fiscal**, omitindo receitas.*

*O contribuinte utilizou-se de prática delituosa comissiva ao forjar a existência de um sócio inteiramente fictício, SIDNEY GONÇALVES NOGUEIRA (Vide a sentença condenatória - Anexo II do PAF, folhas 14 a 92), escondendo o nome do real sócio do empreendimento: JOSE CALEIDE MARINHO DE ARAÚJO, que prestou falsa declaração ao Fisco Federal com claro intuito de **fraudar a fiscalização**.*

*O contribuinte também se declarou empresa **INATIVA** no ano-calendário de 2003, embora tenha realizado operações de venda de terrenos, apresentando a **falsa declaração** abaixo:*

"A pessoa jurídica que está prestando esta Declaração de Inatividade permaneceu, durante todo o ano-calendário, sem efetuar qualquer atividade operacional, não operacional, financeira ou patrimonial: Sim".

[...]

*Não se está tratando apenas da crime de uso de documentos falso, ou de crime contra o sistema financeiro, ou ainda de crime de lavagem de dinheiro, mas de **crime contra a ordem tributária** caracterizado pela conduta que está sendo relatada, fazendo-o incidir nos arts. 1º, incisos I e II, e 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, in verbis:*

[...]

*Embora o lançamento da infração 001 do Auto de Infração se trate de uma presunção (Dep. Bancários de Origem Não Comprovada), não se pode deixar de lado, além da **prática reiterada** do ilícito, que o contribuinte sonegou dolosamente receitas, valendo-se de falsa **identidade**.*

*Resta, portanto, configurado o evidente intuito de fraude por parte do fiscalizado na tentativa de se eximir dos tributos devidos, omitindo receitas reiteradamente, sendo, portanto, cabível a aplicação da multa prevista no inciso **II** do art. 44, da Lei nº 9.430/96, in verbis: [...]*

Sobre a matéria, concluiu a DRJ que “a aplicação da multa qualificada deve prosperar, não pela existência de uma única conduta: “a utilização de nome fictício”, mas pela somatória de condutas, diversas, em tempos distintos; provadas de variadas maneiras, e que guardam, sim, relação com as infrações apuradas na substância do auto de infração ora impugnado”.

Além de considerar a utilização de nome fictício, foram destacados, na decisão recorrida, a apresentação de declaração de inatividade para o ano calendário de 2003, quando, fartamente havia prova de movimentação financeira em sua empresa, e a existência, nos autos do processo judicial anexo ao presente processo administrativo, de provas documentais e testemunhais (ANEXO II) de que a empresa fora utilizada para as ações dispostas nos artigos 71, 72, e 73 da Lei 4.502/64, mais especificamente, utilizou em sua contabilidade nome de empresa que, em investigação da Autoridade Policial, detectou-se não ter tido relação comercial com a fiscalizada (ANEXO II).

De fato, não há o que discordar da decisão recorrida, visto que os elementos constantes dos autos corroboram a conclusão de que os recorrentes praticaram condutas fraudulentas, desde a declaração falsa de inatividade no ano de 2003, até a participação em esquema de lavagem de dinheiro, consoante apurado em inquérito policial realizado de forma paralela ao procedimento fiscal, passando pela utilização de nome falso por parte do sócio gerente.

Dessa forma, não há razão para afastar a multa qualificada.

Da decadência

No recurso voluntário, os recorrentes sustentam que, mesmo a aplicação do art. 173, I, do CTN ensejaria a decadência do ano de 2003, considerando-se que já havia a possibilidade de realização do lançamento em 2003. Com razão, em parte.

Diante da confirmação da existência de conduta dolosa, a contagem do prazo decadencial não se perfaz pela regra do art. 150 do CTN, em razão da ressalva no final do texto do §4º, abaixo destacada:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (destacou-se)

Aplica-se, nesse caso, a regra geral de contagem do prazo decadencial estipulada no art. 173, I, do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

[...] (destacou-se)

Assim, tratando-se de apuração pelo lucro real trimestral, em relação aos fatos geradores de IRPJ e CSLL ocorridos até o terceiro trimestre de 2003, como o lançamento poderia ser realizado no exercício de 2003, inicia-se a contagem em 01/01/2004. Da mesma forma, em relação aos fatos geradores de PIS e Cofins ocorridos até o mês de novembro de 2003. Como o prazo decadencial para a Fazenda Pública realizar o lançamento esgota-se cinco anos após o início da contagem, no caso concreto, o período legalmente permitido era de 01/01/2004 a 31/12/2008.

Como o lançamento aperfeiçoou-se com a ciência ao contribuinte em 11 de março de 2009 (cfe AR, fl.517), constata-se a decadência dos fatos geradores de IRPJ e CSLL ocorridos até o terceiro trimestre de 2003 e de PIS e Cofins até o mês de novembro de 2003.

Em relação aos fatos geradores ocorridos no quarto trimestre e no mês de dezembro de 2003, a impossibilidade de se efetuar o lançamento respectivo no próprio ano de 2003 deslocou o início da contagem para 01/01/2005 (primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado – 2004). Como, neste caso, o prazo de cinco anos se encerrou em 31/12/2009, não há que se falar em decadência.

Da responsabilidade tributária

No TVCF (fls.397 e ss.), a autoridade fiscal fez constar:

O sócio José Caleide/Sidney Gonçalves, já admitiu em depoimento à Polícia Federal a dupla identidade (Anexo II do PAF, folhas 02 a 13), administrando a empresa nessa condição.

O sócio José Caleide/Sidney Gonçalves retirou-se da empresa durante o transcurso da ação fiscal, porém, foi sócio administrador, no período de 16/09/1999 a 21/12/2007 (folhas 316 do PAP), período esse compreendido pela ação fiscal ora realizada.

Em todos os atos que praticou perante à RFB, o agora ex-sócio José Caleide/Sidney Gonçalves, apresentou-se com nome falso, inclusive assinando diversos dos documentos que constam do PAF. Vide Folhas 28, 117, 140, 144, 150.

Segundo a autoridade fiscal, a inclusão como sujeitos passivos dos nomes de José Caleide Marinho e Sidney Gonçalves Nogueira e seus respectivos CPF's, embora sendo a mesma pessoa física, justifica-se, pois são as formas como ele se identificou junto à sociedade, em diversos momentos de sua vida, em locais distintos e realizou atos públicos, conforme se depreende de seu próprio depoimento.

A imputação de responsabilidade solidária por interesse comum exige a demonstração cabal e inequívoca da relação do sujeito com o fato gerador e seu beneficiamento direto ou indireto a partir da ocorrência da infração tributária, o que deve ser apreciado em conjunto com os argumentos da defesa.

Segundo a DRJ:

"Fica evidente a responsabilidade de ex-sócio José Caleide/Sidney Gonçalves, na qualidade de responsável solidário, por ter interesse comum nos fatos geradores da obrigação tributária aqui tratada, nos termos do artigo 124 do CTN, tendo em vista que ocultou sua verdadeira identidade, atitude que evidencia o intuito de sonegação e fraude".

Assim, o impugnante, na condição de proprietário da empresa autuada, participou do que foi constatado como desvio de recursos públicos. Como prova, há, inclusive a afirmação à Polícia Federal, por parte dos sócios da empresa TRANSPORTES NACIONAL LTDA, à fl 23 do ANEXO II, dando conta de "nunca" terem feito operação de desconto ou redesconto, ou empréstimo junto à empresa fiscalizada. Outro depoimento, este mais elucidativo da conduta do sujeito passivo, encontra-se às fls 54 a 59 do ANEXO II, onde descreve-se o depoimento da Sra. Terezinha Esterlita Grandi Masaro.

Não há como sequer duvidar que a realização dos fatos contou com a valiosa participação do Sr. Sidney Gonçalves Nogueira ou José Caleide Marinho, ambos a mesma pessoa física. Sob essa ótica, não há como dissociar a figura do impugnante das fraudes apuradas; razão pela qual a responsabilização deve ser mantida.

Há interesse comum imediato em decorrência do resultado do fato gerador quando mais de uma pessoa se beneficia diretamente com sua ocorrência! Na fraude ou conluio, o

interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação. A título de prova, vale o depoimento da Sra. Terezinha Esterlita Grandi Masaro, 6, fl. 52 do ANEXO II, dando conta inclusive de como era feito para que as obrigações acesórias da Assembléia Legislativa de Rondônia (ALE/RO), instrumentos de controle do fisco, fossem "regularizadas, ajustadas", ou sejam fossem "burladas"!

No recurso voluntário, o responsável tributário Sr. Jose Caleide Marinho Araújo sustenta a ilegalidade da sujeição passiva solidária apontada nos termos dos art. 124 e 135 do CTN, considerando-se inaplicáveis ao caso em tela pela contradição na aplicação conjunta dos artigos. A defesa se fez nos seguintes termos:

o Senhor José Caleide há 24 anos mudou a sua identidade. Havia sido injustamente acusado da prática de homicídio, cometido em legítima defesa, e para evitar fosse vítima de vingança, por parte de familiares da vítima, retirou-se da localidade onde se realizou esse evento, obteve nova identidade, a de Sidney Gonçalves Nogueira, e iniciou nova vida profissional e familiar, casando-se e gerando filhos.

[...]

A opção pelo inciso I, do art. 124, significa que lançamento realizado entendeu que a empresa Signo — Imobiliária e Construtora e o Sr. José Caleide, identidade real do Sr. Sidney Gonçalves, têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo. [...] As hipóteses alcançadas pelo art. 124, I, exigem que os devedores solidários sejam conjuntamente sujeitos passivos da obrigação tributária. Na prática de fatos geradores pela empresa, o sócio não é sujeito passivo.

A responsabilidade solidária em matéria tributária se aplica aos sujeitos que possam ser enquadrados no pólo passivo da relação obrigacional e decorre sempre de lei, não podendo ser presumida ou resultar de acordo das partes. Além das definições legais, nos termos do art. 124, inciso II, do CTN, a solidariedade tributária é atribuída às pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, consoante o inciso I do mesmo artigo.

Repisando a lição de Marcos Vinícius Neder (*in* Responsabilidade Tributária, Editora Dialética, 2007. Coord. Maria Rita Ferragut e Marcos Vinícius Neder, p. 47), "*as pessoas portadoras de interesses comuns são vinculadas por pessoas externas formadoras de solidariedade (consciência de grupo) que as une; enquanto, nos interesses coincidentes, o vínculo pessoal visa apenas atender a uma necessidade específica (tarefa) [...]. A situação a despertar o interesse comum referido no art. 124 do CTN é aquela consubstanciada na relação jurídica privada subjacente ao fato gerador do tributo [...]*".

Numa autuação decorrente de depósitos bancários não comprovados, a utilização em benefício próprio e o manuseio, pela pessoa física, de recursos movimentados em conta corrente de pessoa jurídica para tanto utilizada, é prova do interesse comum por parte de quem movimentou recursos omitidos em benefício próprio, como se verificou no acórdão nº 1202-00030, de 12/05/2009, de relatoria da ilustre Conselheira Karen Jureidini Dias.

É certo que, dadas as regras referentes ao ônus probante, cabe à autoridade fiscal provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar e de cobrar do crédito do responsável tributário, e foi isso o que ocorreu nos presentes autos.

Do exame dos autos, verifica-se que as provas carreadas pela fiscalização sustentam a acusação de responsabilidade tributária por solidariedade contra o recorrente.

Ademais, equivoca-se o recorrente quanto à utilização conjunta dos arts. 124 e 135 do CTN para lhe imputar responsabilidade tributária.

A responsabilidade pessoal referida pela autoridade fiscal, prevista no art. 135, inciso II, do CTN, decorre da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, por parte de “*mandatários, prepostos e empregados*”, de modo a permitir o alcance do patrimônio pessoal do responsável tributário na fase de execução fiscal.

Trata-se, aqui, de hipótese de responsabilidade patrimonial pelo crédito tributário. Ao contrário do que sustenta a recorrente, não há incompatibilidade entre essa imputação e a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN.

No presente caso, o próprio sócio agia em seu benefício, movimentando as contas-correntes do contribuinte de forma fraudulenta, em total afronta à lei, como se viu dos depoimentos retro mencionados.

Mantém-se, pois, a responsabilidade tributária do Sr. José Caleide/Sidney.

DISPOSITIVO

Em razão do exposto, dá-se parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer a decadência dos fatos geradores de IRPJ e CSLL ocorridos até o terceiro trimestre de 2003 e de PIS e Cofins até o mês de novembro de 2003.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner