



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10314.003075/00-08
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-003.391 – 3ª Turma
Sessão de 25 de janeiro de 2016
Matéria AI II - Responsabilidade do depositário - Roubo de Carga.
Recorrente Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Interessado Empresa Brasileira de Armazéns Gerais

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Ano-calendário: 2000

Trânsito Aduaneiro. Extravio. Responsabilidade do Depositário.

O roubo ou o furto de mercadoria importada não se caracteriza como evento de caso fortuito ou de força maior, para efeito de exclusão de responsabilidade, tendo em vista não atender, cumulativamente, as condições de ausência de imputabilidade, de inevitabilidade e de irresistibilidade.

Recurso Especial do Procurador Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Vanessa Marini Cecconello, Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Maria Teresa Martínez López, que negavam provimento.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Henrique Pinheiro Torres - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Valcir Gassen, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Cecconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/02/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 04/02/

2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 02/02/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Impresso em 22/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório que embasou a decisão de segunda instância, que passo a transcrever.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da DRJFORTALEZA/CE, que considerou procedente o lançamento fiscal (fls.28 a 32), decorrente do extravio de mercadorias apurado por procedimento de vistoria aduaneira, cuja instauração se deu em virtude da notícia, feita pela Recorrente, de que os bens depositados em seu poder haviam sido roubados (fl. 02/06), justificando a ausência do recolhimento do Imposto de Importação.

Conforme consta no Boletim de Ocorrência (fls. 03/06), lavrado em 09/07/2000 o gerente de operações da Embragem - Empresa Brasileira de Armazéns Gerais e Entrepósitos LTDA., foi feito refém, em sua residência, juntamente com sua família, por uma quadrilha de homens encapuzados empunhando armas de fogo durante toda noite de 08/07/2000 e madrugada de 09/07/2000.

Por volta das 07h10 do dia 09/07/2000, a vítima foi obrigada a seguir até a empresa Embragem, em companhia de três assaltantes, enquanto que sua família foi levada a local ignorado, na região do Pico do Jaraguá, sob fortes ameaças.

Chegando às proximidades da empresa, a vítima assumiu o volante do veículo e, ao chegar, foi obrigada a desligar o alarme, momento em que mais de quinze homens, fortemente armados, que já estavam à espreita, apareceram e renderam os seguranças presentes, obrigando a vítima a ajudar no carregamento de um furgão com as cargas das empresas ITAUTEC e CARTIE.

Foram juntadas a estes autos, também, cópias do Inquérito Policial (fls. 133/477) iniciado em decorrência dos fatos acima narrados, no qual se observam declarações das vítimas do sequestro e de testemunhas — funcionários da empresa assaltada — que confirmam os fatos noticiados pela vítima feita refém (fls. 456, 457, 459 e 460).

Constam do Inquérito Policial em tela, o Relatório redigido pelo Delegado de Polícia que presidiu às investigações (fls.327/328) e a cota do Ministério Público que requereu seu arquivamento por falta de indícios de autoria suficientes a embasar a denúncia (fls. 475/476).

Diante desta situação, a Recorrente deixou de recolher os valores referentes ao Imposto de Importação.

Assim, o Fisco entendeu que, por ser a Embragem depositária das mercadorias em questão, era de sua responsabilidade o recolhimento do tributo em análise e que o roubo ocorrido em suas dependências não exclui sua correlata obrigação tributária, o que fundamentou a lavratura do presente auto de infração, para o lançamento do crédito correspondente ao Imposto de Importação, acrescido dos respectivos consectários legais, bem como da multa prevista pelo artigo 106, II, "d", do Decreto-Lei nº 37/66, equivalente a 50% sobre o valor devido do Imposto de Importação, em razão do extravio das mercadorias analisadas.

O fisco valeu-se do disposto pelo artigo 32, I do Decreto nº 37/66, bem como no artigo 81, II e artigo 479, ambos do Decreto nº 91.030/85 para atribuir a responsabilidade da Recorrente pelo recolhimento do tributo em questão, bem como pela multa aplicada em razão do extravio das mercadorias.

Cientificada do Auto de Infração, em 16/10/2000 (fls. 32) a empresa ofereceu Impugnação, em 09/11/2000 (fls. 57 e 58), na qual aduz não ser responsável pelo recolhimento do Imposto de Importação, em razão do roubo das mercadorias analisadas, posto tratar-se de motivo de Força Maior, justificado pela gravidade das ameaças sofridas por seu preposto e respectivos familiares.

Argumenta ainda que, por conta de não ser responsável pelo recolhimento do Imposto de Importação, está-se diante também da atipicidade da cobrança da multa decorrente do artigo 106, II do Decreto-Lei nº 37/66.

A DRJ-Fortaleza/CE, ao julgar a Impugnação, assim ementou o Acórdão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO — H

Ano calendário: 2000

VISTORIA ADUANEIRA. EXTRAVIO DA CARGA. CASO FORTUITO OU FORÇA MAIOR. ROUBO.

Boletim de ocorrência não é prova da ocorrência de assalto, mas da sua comunicação à autoridade policial. Mesmo havendo comprovação desse fato, ônus exclusivo do contribuinte, a ocorrência do caso fortuito e força maior ainda requereria prova de ausência de culpa. O roubo não se enquadra na excludente de responsabilidade de caso fortuito ou de força maior.

Lançamento Procedente

Ao fundamentar esta decisão, a DRJ aduz que:

i) para se atribuir uma situação a caso fortuito ou força maior, devem ser cumpridos dois requisitos: primeiro, a ausência de imputabilidade, que, segundo seu entendimento elimina a possibilidade de existência de comportamento humano determinante na ocorrência do fato, nos chamados act of god; em segundo lugar relaciona a inevitabilidade ou irresistibilidade, explicando assim, que não pode haver qualquer forma de participação do sujeito passivo para a verificação do episódio.

ii) diante de sua fundamentação, conclui que roubo não se traduz em caso fortuito ou de força maior, pois, trata-se de risco previsível inerente à própria atividade da autuada, devendo a mesma responsabilizar-se pelo estado das mercadorias entregues a seus cuidados, sendo que, no caso em tela, por não

cumprir com tais deveres, teria acabado por facilitar a ação dos ladrões.

Intimada da decisão de primeira instância, em 08/01/2008, a Recorrente interpôs seu Recurso Voluntário, em 07/02/2008 (fls. 104 a 116), argumentando:

i) que teria sido lavrado o Auto de Infração em tela sem o devido encerramento do procedimento administrativo de vistoria, sendo o caso, portanto de sua nulidade;

ii) que também é caso nulidade do auto de infração, por conta da fundamentação legal utilizada pelo Fisco não ser a correta, pois, faz referência ao art. 32, I e parágrafo único, do Decreto-Lei nº 37/66, que não atribui responsabilidade ao depositário do bem;

iv) que o roubo ocorrido em suas dependências não poderia ter sido evitado e que o mesmo era imprevisível, considerando, inclusive que teria tomado todas as medidas possíveis para se evitar ao máximo um evento desta natureza, aduzindo que mantém forte esquema de segurança com homens devidamente armados em 24 horas de prontidão, sendo que, por isso, estar-se-ia diante de evento observado mediante caso fortuito ou força maior, o que se consubstanciaria em excludente de culpabilidade.

v) que os fatos aduzidos no Boletim de Ocorrência respectivo são verdadeiros e que sequer foi contestado pela Autoridade Administrativa quando do início do procedimento de vistoria, que redundou no presente Auto de Infração, sendo, portanto meio de prova hábil a determinar a ocorrência dos fatos nele relatados;

vi) que a tese de aplicabilidade dos institutos do caso fortuito e força maior recebe guarida não só pela legislação — artigos 478, 480 do Decreto nº 91.030/85, artigos 102 e 103 do Código Comercial e artigo 1.508 do Código Civil de 1916 — como também da jurisprudência (fls. 110 a 114).

v) que o CTN é expresso ao determinar que a norma tributária que instituir penalidade deve ser interpretada pelo modo mais favorável ao contribuinte.

vi) que a multa prevista pelo artigo 106, II do Decreto-Lei nº 37/66 é inaplicável em virtude do fato descrito no Auto de Infração ser, para ela, indiferente, pois não se trata, em tese, de extravio de mercadoria, mas sim de roubo.

vii) e, finalmente, protesta pela inaplicabilidade dos juros de mora e da correção monetária, aduzindo, inclusive, ser inaplicável a Selic, requerendo seja observado o disposto no artigo 161 do CTN — aplicação de juros de 1% ao mês.

Assim a Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Ano-calendário: 2000

Documento assinado digitalmente em 02/02/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 04/02/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 02/02/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Impresso em 22/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*DEPOSITÁRIO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA -
EXTRAVIO DE CARGA - ROUBO - FORÇA MAIOR.*

A materialidade do crime de roubo, mediante seqüestros de funcionários e seus respectivos parentes, registrado em Boletim de Ocorrência junto autoridade Policial e apurado em Inquérito Policial, no qual se comprova a força maior que impediu o depositário de cumprir sua função de vigilância, é prova bastante e suficiente para afastar a responsabilidade tributária, uma vez que ainda que tomasse todas as medidas necessárias ao cumprimento de sua obrigação, não conseguiria evitar o crime.

Recurso Voluntário Provido.

Insatisfeita com a decisão tomada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, folhas 511 e seguintes, contra a decisão proferida, requerendo seu regular processamento e posterior remessa a egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Por seu turno, a empresa apresenta contrarrazões - folhas 530 e seguintes.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres

A controvérsia presente nos autos reside em saber se o alegado roubo de bens depositados poderia elidir a responsabilidade da depositária pelo imposto de importação lançado em decorrência de extravio de mercadorias apurado em procedimento de vistoria aduaneira, bem como da multa administrativa correspondente.

A autoridade fiscal valeu-se do disposto pelo artigo 32 do Decreto-Lei nº 37/66, bem como no artigo 81, II e artigo 479, ambos do Decreto nº 91.030/85 para atribuir a responsabilidade da Recorrente pelo recolhimento do tributo em questão, bem como pela multa aplicada em razão do extravio das mercadorias.

Decreto-Lei nº 37/66

Art. 32. É responsável pelo imposto: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

[...]

II - o depositário, assim considerada qualquer pessoa incubida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 91.030/85)

Art. 81 – São responsáveis pelo imposto e multas cabíveis:

[...]

II – o depositário, como tal designado todo aquele incumbido da custódia da mercadoria sob controle aduaneiro;

[...]

Art. 479 – O depositário responde por avaria ou falta de mercadoria sob sua custódia, assim como por danos causados em operação de carga ou descarga realizada por seus prepostos.

A questão colocada nos autos passa necessariamente pela definição do momento do fato gerador do imposto de importação e pelos fatores que excluiriam a responsabilidade do recorrente.

O artigo 1º do Decreto-Lei nº 37/66, a matriz legal do imposto de importação, determina que o fato gerador do referido imposto é a entrada da mercadoria estrangeira em Território Nacional, em consonância com o artigo 19 do CTN.

Incidindo o imposto de importação já na entrada da mercadoria estrangeira no Território Nacional, a responsabilidade por seu não recolhimento cabe aos sujeitos determinados na pertinente legislação, no caso, o art. 32 do Decreto-Lei nº 37/66.

O Regulamento Aduaneiro em vigor à época, expressamente, previa a responsabilidade do depositário pela falta de mercadoria sob sua custódia, respondendo pelo imposto de importação e multas cabíveis.

Para afastar a responsabilidade tributária do depositário, o i. relator do Acórdão recorrido entendeu que o roubo das mercadorias foi comprovado por Boletim de Ocorrência (B.O.), configurando a força maior que impediu o depositário de cumprir sua função de vigilância.

O art. 480 do Regulamento Aduaneiro então vigente previa a exclusão de responsabilidade por caso fortuito ou força maior provada:

Art. 480 – Ao indicado como responsável cabe prova de caso fortuito ou força maior que possa excluir sua responsabilidade.

Entendo de forma divergente da decisão recorrida.

Não há previsão para enquadrar a hipótese de roubo entre aquelas consideradas como de caso fortuito ou força maior, de forma a excluir a responsabilidade do depositário.

Diz o parágrafo único art. 1.058, do Código Civil de 1916, que teve sua redação reproduzida no parágrafo único do art. 393 do Novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002):

Parágrafo único. O caso fortuito, ou de força maior, verifica-se no fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar, ou impedir.

A Administração Tributária manifestou-se de forma incisiva quanto ao entendimento de que o roubo ou furto não se caracteriza como evento de caso fortuito ou de força maior, para efeitos de exclusão de responsabilidade, quando da edição do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 12/2004, *verbis*:

Artigo único . O roubo ou o furto de mercadoria importada não se caracteriza como evento de caso fortuito ou de força maior, para efeito de exclusão de responsabilidade, nos termos do art. 595 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002 - Regulamento Aduaneiro, com as alterações do Decreto nº 4.765, de 24 de junho de 2003 , tendo em vista não atender, cumulativamente, as condições de ausência de imputabilidade, de inevitabilidade e de irresistibilidade.

O alegado roubo ou furto qualificado não constitui em motivo de força maior, por não atender, cumulativamente, aos requisitos de imputabilidade, inevitabilidade e irresistibilidade. A força maior é acontecimento imprevisível ligado a fatos externos, independentes da vontade humana, que impedem o cumprimento das obrigações.

O roubo não se encaixa nesse requisito, tendo em vista seu risco iminente, razão pela qual seguros são feitos para mercadorias depositadas. Também o roubo ocorrido não atende ao requisito de inevitabilidade, pois além da segurança pública a disposição de todos os cidadãos e estrangeiros, existe a segurança privada que é regularmente utilizada em depósitos de mercadorias.

Em outro giro, tem-se que, o depositário, ao receber a coisa por força do contrato de depósito, assume a "guarda", com todos os riscos inerentes a tal mister, e, como tal, responde por todos os riscos, aplicando-se, a esse tipo de contrato, a "teoria da guarda", presente nas temáticas da responsabilidade civil.

O grande mestre civilista, Caio Mário da Silva Ferreira¹ em sua obra, "Responsabilidade Civil, assim explica a teoria da guarda:

*A noção de guarda, como elemento caracterizador da responsabilidade, assume aspectos peculiares. Não pode objetivar-se na "obrigação de vigiar". Ripert esclarece bem a questão, ao observar que se deve tomar como noção nova, criada para definir obrigação legal que pesa sobre o possuidor em razão de deter a coisa. **"Quem incumbe uma pessoa de assumir a guarda de uma coisa é para encarregá-la de um risco"** (Aguiar Dias). Nestas condições, o responsável deve assumir o risco gerado pela utilização normal da coisa. (Grifo não constante do original).*

Destaca-se ainda que a segurança dos produtos importados depositados é inerente ao negócio do depositário, faz parte dos riscos de sua atividade econômica, e não pode ser transferido ao Estado. Dessa forma, a responsabilidade pelos tributos devidos, bem como de multas cabíveis, na constatação de extravio de mercadorias não pode ser excluída pela alegação de que foi vítima de roubo, não se configurando em caso fortuito ou força maior.

Assim, a responsabilidade do depositário pelo imposto de importação lançado em decorrência de extravio de mercadorias apurado em procedimento de vistoria aduaneira, bem como da multa administrativa correspondente, não pode ser afastada, por inexistência de previsão legal, e por não restarem configurados os elementos caracterizadores da ocorrência de evento de caso fortuito ou de força maior, devendo ser mantida a exigência de que trata o auto de infração, objeto do presente processo.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Na

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres

A controvérsia presente nos autos reside em saber se o alegado roubo de bens depositados poderia elidir a responsabilidade da depositária pelo imposto de importação lançado em decorrência de extravio de mercadorias apurado em procedimento de vistoria aduaneira, bem como da multa administrativa correspondente.

A autoridade fiscal valeu-se do disposto pelo artigo 32 do Decreto-Lei nº 37/66, bem como no artigo 81, II e artigo 479, ambos do Decreto nº 91.030/85 para atribuir a responsabilidade da Recorrente pelo recolhimento do tributo em questão, bem como pela multa aplicada em razão do extravio das mercadorias.

Decreto-Lei nº 37/66

Art. 32. É responsável pelo imposto: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

[...]

II - o depositário, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 91.030/85)

Art. 81 – São responsáveis pelo imposto e multas cabíveis:

[...]

II – o depositário, como tal designado todo aquele incumbido da custódia da mercadoria sob controle aduaneiro;

[...]

Art. 479 – O depositário responde por avaria ou falta de mercadoria sob sua custódia, assim como por danos causados em operação de carga ou descarga realizada por seus prepostos.

A questão colocada nos autos passa necessariamente pela definição do momento do fato gerador do imposto de importação e pelos fatores que excluiriam a responsabilidade do recorrente.

O artigo 1º do Decreto-Lei nº 37/66, a matriz legal do imposto de importação, determina que o fato gerador do referido imposto é a entrada da mercadoria estrangeira em Território Nacional, em consonância com o artigo 19 do CTN.

Incidindo o imposto de importação já na entrada da mercadoria estrangeira no Território Nacional, a responsabilidade por seu não recolhimento cabe aos sujeitos determinados na pertinente legislação, no caso, o art. 32 do Decreto-Lei nº 37/66.

O Regulamento Aduaneiro em vigor à época, expressamente, previa a responsabilidade do depositário pela falta de mercadoria sob sua custódia, respondendo pelo imposto de importação e multas cabíveis.

Para afastar a responsabilidade tributária do depositário, o i. relator do Acórdão recorrido entendeu que o roubo das mercadorias foi comprovado por Boletim de Ocorrência (B.O.), configurando a força maior que impediu o depositário de cumprir sua função de vigilância.

O art. 480 do Regulamento Aduaneiro então vigente previa a exclusão de responsabilidade por caso fortuito ou força maior provada:

Art. 480 – Ao indicado como responsável cabe prova de caso fortuito ou força maior que possa excluir sua responsabilidade.

Entendo de forma divergente da decisão recorrida.

Não há previsão para enquadrar a hipótese de roubo entre aquelas consideradas como de caso fortuito ou força maior, de forma a excluir a responsabilidade do depositário.

Diz o parágrafo único art. 1.058, do Código Civil de 1916, que teve sua redação reproduzida no parágrafo único do art. 393 do Novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002):

Parágrafo único. O caso fortuito, ou de força maior, verifica-se no fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar, ou impedir.

A Administração Tributária manifestou-se de forma incisiva quanto ao entendimento de que o roubo ou furto não se caracteriza como evento de caso fortuito ou de força maior, para efeitos de exclusão de responsabilidade, quando da edição do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 12/2004, *verbis*:

Artigo único . O roubo ou o furto de mercadoria importada não se caracteriza como evento de caso fortuito ou de força maior, para efeito de exclusão de responsabilidade, nos termos do art. 595 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002 - Regulamento Aduaneiro, com as alterações do Decreto nº 4.765, de 24 de junho de 2003 , tendo em vista não atender, cumulativamente, as condições de ausência de imputabilidade, de inevitabilidade e de irresistibilidade.

O alegado roubo ou furto qualificado não constitui em motivo de força maior, por não atender, cumulativamente, aos requisitos de imputabilidade, inevitabilidade e irresistibilidade. A força maior é acontecimento imprevisível ligado a fatos externos, independentes da vontade humana, que impedem o cumprimento das obrigações.

O roubo não se encaixa nesse requisito, tendo em vista seu risco iminente, razão pela qual seguros são feitos para mercadorias depositadas. Também o roubo ocorrido não atende ao requisito de inevitabilidade, pois além da segurança pública a disposição de todos os cidadãos e estrangeiros, existe a segurança privada que é regularmente utilizada em depósitos de mercadorias.

Em outro giro, tem-se que, o depositário, ao receber a coisa por força do contrato de depósito, assume a "guarda", com todos os riscos inerentes a tal mister, e, como tal, responde por todos os riscos, aplicando-se, a esse tipo de contrato, a "teoria da guarda", presente nas temáticas da responsabilidade civil.

O grande mestre civilista, Caio Mário da Silva Ferreira² em sua obra, "Responsabilidade Civil, assim explica a teoria da guarda:

A noção de guarda, como elemento caracterizador da responsabilidade, assume aspectos peculiares. Não pode objetivar-se na "obrigação de vigiar". Ripert esclarece bem a questão, ao observar que se deve tomar como noção nova, criada para definir obrigação legal que pesa sobre o possuidor em razão de deter a coisa. "Quem incumbe uma pessoa de assumir a guarda de uma coisa é para encarregá-la de um risco" (Aguiar Dias). Nestas condições, o responsável deve assumir o risco gerado pela utilização normal da coisa. (Grifo não constante do original).

Destaca-se ainda que a segurança dos produtos importados depositados é inerente ao negócio do depositário, faz parte dos riscos de sua atividade econômica, e não pode ser transferido ao Estado. Dessa forma, a responsabilidade pelos tributos devidos, bem como de multas cabíveis, na constatação de extravio de mercadorias não pode ser excluída pela alegação de que foi vítima de roubo, não se configurando em caso fortuito ou força maior.

Assim, a responsabilidade do depositário pelo imposto de importação lançado em decorrência de extravio de mercadorias apurado em procedimento de vistoria aduaneira, bem como da multa administrativa correspondente, não pode ser afastada, por inexistência de previsão legal, e por não restarem configurados os elementos caracterizadores da ocorrência de evento de caso fortuito ou de força maior, devendo ser mantida a exigência de que trata o auto de infração, objeto do presente processo.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Henrique Pinheiro Torres - Relator

² Responsabilidade civil. 8ª ed. Rev e Ampl. São Paulo : Saraiva, 2003, p. 428