



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA**

Processo n° 10380.005759/2004-47
Recurso n° 163.406 Voluntário
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL - EXS.: 2000 a 2003
Acórdão n° 105-17.354
Sessão de 16 de dezembro de 2008
Recorrente HOSPITAL ANTÔNIO PRUDENTE S/C
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

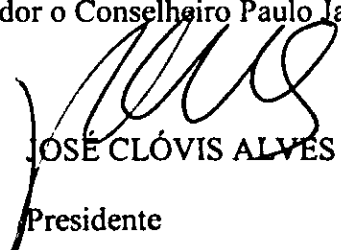
Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: O Art. 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada quando a base estimada exceder ao montante da contribuição devida apurada ao final do exercício.

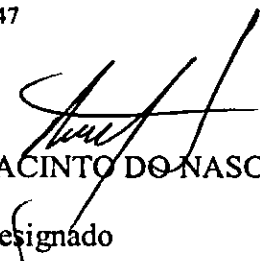
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido os Conselheiros Waldir Veiga Rocha (Relator), Wilson Fernandes Guimarães e Marcos Rodrigues de Mello. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento.


JOSÉ CLÓVIS ALVES

Presidente



PAULO JACINTO DO NASCIMENTO

Redator Designado

Formalizado em: 06 FEV 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, LUCIANO INOCÊNCIO DOS SANTOS (Suplente Convocado) e BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR (Suplente Convocado). Ausente, justificadamente os Conselheiros ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.

Relatório

HOSPITAL ANTÔNIO PRUDENTE S/C, já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 08-11.622, de 21/09/2007, da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Trata-se de Auto de Infração lavrados em 22/06/2004 para exigência de **Multa por Falta de Recolhimento da CSLL sobre a Base de Cálculo Estimada**, anos-calendário de 1999 a 2002, fls. 04/10, no valor total de **R\$ 218.342,16** (vide demonstrativo à fl. 03).

A infração apurada pela fiscalização e relatada na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fl. 05, foi, em síntese, a seguinte:

Multas Isoladas. Multa por Falta de Recolhimento de CSLL sobre Base Estimada:

O contribuinte deixou de recolher a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido incidente sobre o lucro real apurado em balanços mensais de suspensão/redução, ficando sujeito à multa ora lançada, conforme demonstrativos e demais documentos em anexo.

Inconformada com a exigência, a interessada apresentou impugnação (fls. 139/145), alegando o seguinte:

- Argumenta que teria ocorrido a decadência para o PIS (sic), com relação aos meses do ano de 1998 e parte de 1999.
- Não teriam sido consideradas as glosas efetuadas nos valores faturados aos convênios, glosas estas que reduzem a receita faturada, dessa forma constituem redução na base de cálculo dessa contribuição, em todos os períodos objeto de autuação. Assim, a impugnante solicitou dos convênios, detalhamento da receita faturada e dos valores glosados sobre essa receita, para obter a composição das bases de cálculo e apurar o valor devido dos tributos incidentes.



- Para melhor entendimento, foi elaborado o ANEXO I, relativamente ao quadro demonstrativo elaborado pelo Sr. Auditor Fiscal, sendo acrescido no referido anexo, a coluna "5", sob o título: Glosas Respostas Convênios, onde são relacionados por mês, os valores glosados segundo informações obtidas junto a estas instituições, com o objetivo de fazer prova dos fatos relatados. No quadro ANEXO II extrai os valores mensais com respectivas datas dos fatos gerador e vencimentos – quadros demonstrativos às fls. 148/149.
- Faz menção a outros processos, para constituição de créditos tributários de PIS e de COFINS.
- Especificamente no que tange às multas isoladas por falta de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre base estimada, assim se manifesta:

[...] a fiscalização lançou multa de 75% sobre os valores supostamente não recolhidos a título de estimativa mensal. Como descreveu o Sr. Auditor Fiscal na descrição dos fatos, considerando que a empresa fez opção de apurar a estimativa com base em balancete de suspensão/redução.

Ocorre, no entanto, senhor julgador, que a empresa vem sofrendo prejuízos contábeis e fiscais, nos anos objeto da fiscalização, apenas no ano de 2002, começou a recuperação da empresa, conforme demonstrado nos anexos III e VI. Nos meses em que foram lançadas as referidas multas, as glosas não foram contabilizadas, como perdas já amplamente demonstradas, em virtude da empresa achar que poderia ainda conseguir o ressarcimento de tais valores, coisa que não aconteceu e teve que suportar definitivamente o prejuízo.

Tendo a natureza de vendas canceladas como já foi amplamente explanado e, pelas características da prestação de serviços dentro da atividade hospitalar, essas glosas têm que ser suportados pelos hospitais como perdas, em razão de que, embora estas glosas tenham a mesma natureza de venda cancelada, não tem o retorno do custo despendido como devolução de vendas, ou seja, o serviço prestado, a mão de obra empregada, o medicamento utilizado, o exame efetuado, são custos aplicados no atendimento do paciente que se levando em consideração a glosa ou cancelamento de parte da receita sobre esse atendimento, todo esse custo não é reembolsado pelos convênios, simplesmente se transforma em perda como já comentado anteriormente.

Considerando que tais glosas ou receita canceladas, da prestação de serviços hospitalares, resultam em perdas para os hospitais, como é o caso da impugnante, e que estas perdas vão reduzir o lucro ou aumentar o prejuízo, conforme demonstramos nos citados anexos III e IV, podemos afirmar que também nesse item a autuação foi indevida haja vista os prejuízos demonstrados nos referidos meses.

Destarte, podemos facilmente perceber que em todos os meses objeto de autuação como sendo lucro para efeito de estimativa com base em balancete e ou balanço de suspensão, na realidade considerando-se as perdas (glosas) já comentadas, o que houve foi a ocorrência de prejuízos.

Ressaltamos outro fator que merece atenção, no período abrangido pela fiscalização, é que a empresa apresentou declaração com base no lucro real anual, e na apuração dos resultados no encerramento do seu exercício social de 2001, teve prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da contribuição social e, dessa forma não foi apurado o imposto de renda pessoa jurídica e contribuição social a pagar.



Destarte, considerando-se que para o exercício acima referido, não houve base de cálculo dos tributos em questão, dessa forma também não houve a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, descabe então a aplicação de multa sobre um valor de tributo que não é devido, nem tampouco o contribuinte estaria obrigado ao seu recolhimento.

- Prossegue a então impugnante, buscando esclarecer a situação concreta em relação à receita faturada:

A impugnante tem como objetivo social à atividade de prestação de serviços hospitalares atendendo a pacientes dos planos de saúde conveniados, onde é faturado o preço dos serviços para cada convênio.

A fatura é enviada ao convênio juntamente com a prestação de contas dos custos de medicamentos atendimento ambulatorial, consultas médicas e demais custos empregados no atendimento dos pacientes atendidos.

Cada convênio promove corte (glosas) nos valores das faturas que são enviadas para contraprestação pecuniária, e em certos casos, ainda há cortes em relação ao montante dos recursos destinados ao pagamento dos serviços prestados aos seus conveniados, nesse sentido, essas glosas têm que ser suportados pelos hospitais como perdas, tendo em vista que embora tenha a mesma natureza de venda cancelada, não tem o retorno do custo despendido como devolução de vendas.

- Conclui com o pedido de total improcedência da ação fiscal e cancelamento do crédito tributário dela decorrente.
- Faz anexar à peça impugnatória os seguintes anexos:

- 01 ANEXO I Demonstrativo de Apuração das Base de Cálculo do PIS e COFINS.
- 02 ANEXO II Demonstrativo da Situação Apurada PIS.
- 03 ANEXO III Demonstrativo de Apuração da Multa sobre a CSLL devido por estimativa.
- 04 ANEXO VI Demonstrativo de Apuração da Multa sobre o IRPJ devido por estimativa.
- 05 Respostas dos Convênios Composição da Receita Faturada e a Receita Recebida.”

A DRJ Fortaleza/CE, mediante a Resolução DRJ/FOR nº 287/2005, de 04/02/2005 (fls. 168/172), encaminhou os autos à Unidade de Origem, a fim de que fossem adotadas as seguintes providências antes do exame da lide:

- a) Intimar as empresas conveniadas a informar mês a mês, no período compreendido entre janeiro de 1998 a dezembro de 2003, o montante dos valores gastos junto ao Hospital Antônio Prudente, indicando: montante solicitado pelo hospital, valores glosados e saldo efetivamente repassado;

 4

- b) Constatados valores divergentes dos apresentados no levantamento fiscal, elaborar demonstrativo indicando a nova base de cálculo do tributo/contribuição e o valor da multa correspondente;
- c) Ao final, elaborar relatório sucinto sobre o solicitado, acrescentando quaisquer outras informações que sejam de interesse para o deslinde da questão.

A DRF-Fortaleza/CE, por servidor competente, apresentou o Relatório do Resultado da Diligência Fiscal às fls. 173/177, informando o seguinte:

1 "Intimar às empresas conveniadas a informar mês a mês, no período de 1998 a dezembro de 2003, o montante dos valores gastos junto ao Hospital Antonio Prudente, indicando: montante solicitado pelo hospital, valores glosados e saldo efetivamente repassado";

Através do Termo de Intimação Fiscal datado de 08/04/05, solicitamos ao HAP, a relação completa de todos os hospitais, clínicas e entidades que mantiveram convênio com o hospital relativo aos anos-calendário em que houve lançamento do crédito tributário, notadamente o período de janeiro de 1998 a dezembro de 2003 com indicação do endereço completo e outras informações que pudessem subsidiar a presente diligência.

Em resposta ao citado termo, datada de 26/04/05, o hospital informou todas as empresas e entidades que mantiveram transações comerciais com o HAP no total de 47 (quarenta e sete). Dessa forma, intimamos todos os convênios informados pelo HAP que foram solicitadas a informar mês a mês, no período de janeiro de 1998 a dezembro de 2003, o montante dos valores pagos ao HAP, indicando os valores solicitados pelo HAP, valores glosados e os efetivamente pagos.

A relação dessas empresas e convênios com respectivos Mandados de Procedimento Fiscal, encontram-se a seguir enumerados:

MPF DIL	CONVÊNIOS
14876	ABP Associação dos Bispos e Pastores da Igreja Universal do Reino de Deus
24884	AGF SAÚDE S.A
34892	Fundação Assistencial dos Servidores do Ministério da Fazenda ASSEFAZ
44906	Banco Central do Brasil
54914	Assistência Médica São Paulo S.A
64922	Caixa de Assistência dos Servidores Fazendários Estaduais CAFAZ
74930	Caixa de Assistência dos Funcionários do Banco do Nordeste CAMED
84949	Caixa Pecúlio Assistência Previdência Servidores Saúde Pública CAPESESP
94957	Caixa de Assistência dos Funcionários do Banco do Brasil CASSI
104965	Companhia Nacional de Abastecimento CONAB
114973	Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos BSB
124981	Empresa Brasileira dos Correios e Telégrafos FORT
134990	Empresa Brasileira de Telecomunicações S.A EMBRATEL
145007	Fundação Chesf de Assistência e Seguridade Social FACHESF
155015	Fundo de Assistência a Saúde dos Funcionários do BEC
165023	Fundação Assistencial dos Servidores do INCRA FASSINCRA
175031	Fundação dos Economistas Federais FUNCEF
185040	Comando do Exército
195058	Gama Saúde Ltda
205066	GEAP Fundação de Seguridade Social
215074	GOLDEM CROSS Assistência Internacional de Saúde
225082	LIFE EMPRESARIAL SAÚDE LTDA
235090	MEDIAL SAÚDE S/A
245104	MEDISERVICE ADMINISTRADORA DE PLANOS DE SAÚDE LTDA
255112	Petróleo Brasileiro S.A PETROBRAS



MPF DIL	CONVÊNIOS
265120	PETROBRAS DISTRIBUIDORA S.A
275139	Serviço Social das Estradas de Ferro SESEF
285147	PROASA Programa Adventista de Autogestão em Saúde
295155	Bradesco Saúde S/A
305163	Serviço Federal de Processamento de Dados SERPRO
315171	SUL AMÉRICA Cia Nacional de Seguros
325180	Ministério da Saúde
335198	TBM Têxtil Bezerra de Menezes S/A
345201	UNIBANCO AIG SAÚDE SEGURADORA S.A
355210	COMPANHIA VALE DO RIO DOCE
365228	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE S/A
375236	Assoc. dos Servidores do Depart. de Edif. Rodov e Transp ASDERT
385244	Fundação Núcleo de Tecnologia Industrial NUTEC
395252	Esmale Assistência Internacional de Saúde Ltda
405260	Fundação Dr. Antônio Dias Macedo
415279	CARE PLUS MEDICINA ASSISTENCIAL S/C LTDA
425287	Instituto de Previdência do Estado do Ceará IPEC
435295	INTERCLÍNICAS PLANOS DE SAÚDE S/A
445309	Laboratório de Análise Clínicas de Juazeiro
455317	HSBC SEGUROS (BRASIL) S.A
465325	Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de Sobral
475333	Companhia Brasileira de Trens Urbanos

As respostas dessas empresas e convênios compõem os ANEXO X, ANEXO XI e ANEXO XII e fazem partes integrantes dos citados processos.

Diversos convênios informaram que no período de janeiro de 1998 a dezembro de 2003, não efetuaram nenhum pagamento ao Hospital Antônio Prudente:

MPF503	Fundação Economistas Federais FUNCEF
MPF508	Life Empresarial Saúde Ltda
MPF516	Sul América Cia Nacional de Seguros
MPF523	Assistência dos Servidores do Dep. Edificações e Transportes ASDERT
MPF524	Fundação Núcleo de Tecnologia Industrial NUTEC
MPF530	Laboratório de Análise Clínicas de Juazeiro
MPF532	Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de Sobral

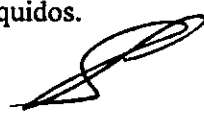
Outros convênios não mandaram respostas:

MPF497	Empresa Brasileira dos Correios BSB
MPF501	Fundação de Assistência a Saúde dos Funcionários do BEC
MPF504	Comando do Exército
MPF512	Petrobrás Distribuidora S.A
MPF518	Ministério da Saúde

2 "Constatados valores divergentes dos apresentados no levantamento fiscal, elaborar demonstrativo indicando a nova base de cálculo do tributo/contribuição e o valor da contribuição correspondente"

Com base nas respostas dos convênios, elaboramos diversos demonstrativos que foram juntados ao ANEXO X, nas folhas 15/55. Convém ressaltar que a maioria destes, somente, prestaram informação dos valores efetivamente pagos, deixando de nos informar os valores brutos solicitados pelo hospital e os valores que foram glosados, em virtude da dificuldade de recuperar esses dados em seus controles internos.

As dificuldades de recuperar essas informações proporcionaram atrasos nas respostas dos convênios, devendo-se isso aos procedimentos mantidos pelas empresas conveniadas tendo em vista que essas operações requerem passos complexos, pois estas empresas depois de examinar a documentação enviada pelo hospital e realizar os mais diversos tipos de procedimentos administrativos, fazem as referidas glosas e após, efetuam os pagamentos pelos valores líquidos.



Como já relatamos anteriormente, a maioria não controla as glosas, registrando apenas pelos valores efetivamente pagos, o que de certa forma prejudicou apurar-se um resultado exato na ação fiscal.

Segundo informação do HAP, a fatura é enviada aos convênios juntamente com a prestação de contas dos custos dos medicamentos, atendimento ambulatorial, consultas médicas e demais custos empregados no atendimento dos pacientes.

Cada convênio promove cortes (glosas) dos valores das faturas para contraprestação pecuniária dos serviços prestados aos seus conveniados, nesse sentido, essas glosas têm de ser suportados pelo hospital como perdas, tendo em vista que embora tenha a mesma natureza de venda cancelada, não tem o retorno do custo despendido como devolução de vendas. Entretanto esses valores deveriam ser escriturados e serviriam como contas redutoras das receitas.

Cumpre-nos informar dessa forma, que em virtude da complexidade dos fatos arrolados no presente processo e a falta de informações e/ou informações incompletas prestadas pelos convênios, ou seja, montante solicitado e valor glosado, impossibilitaram de determinar de forma precisa a base de cálculo da contribuição correspondente.

O resultado de todos os levantamentos de receitas/glosas encontra-se consubstanciado no Anexo X (fls. 15/55).

Com relação ao Processo PIS – 10380.005756/200411, [...].

Com relação ao Processo COFINS – 10380.005757/200458, [...].

Não se pode contestar, que nas organizações hospitalares, esses atos seguem diversas rotinas e critérios que afetam a base de cálculo dos valores solicitados e que para cada tipo de convênios realizado com o hospital tem suas próprias regras e normas estabelecidas entre as partes. A diversidade de procedimentos, critérios e motivos das glosas realizadas pelos convênios são eventos que podemos indicar: Preços acima do valor de mercado; Quantidade acima dos valores acordados; Equipamentos de proteção de responsabilidade do prestador; Evento incompatível com a idade do beneficiário e diversos outros motivos que são fatos redutores dos valores cobrados. Esses eventos geram vasta documentação que após análise dão origem aos valores efetivamente pagos/recebidos.

Durante a ação fiscal que redundou os autos de infrações, constatamos nas amostras dos documentos de receitas que foram examinados, que dos valores solicitados pelo hospital e as glosas realizadas pelos convênios atingiam valores substanciais. Entretanto, esses valores não foram escriturados e/ou escriturados na sua forma reduzida.

A única alternativa a ser considerada na ação fiscal seria de considerar somente os valores que contavam nos balancetes mensais a débito dessas receitas, sendo esse procedimento legal por somente considerar os valores efetivamente escriturados.

Nos demonstrativos elaborados pelas diligências efetuadas nos convênios que mantiveram operações comerciais com o Hospital Antônio Prudente efetuamos os seguintes procedimentos:

Com base nas respostas de cada convênio efetuamos um levantamento por mês e ano dos pagamentos efetuados ao HAP. A grande maioria dos convênios como já



relatamos acima, não informaram os valores solicitados e as respectivas glosas, indicaram apenas os valores efetivamente pagos ao hospital.

3 "Ao final, elaborar relatório sucinto sobre o solicitado, acrescentando quaisquer outras informações que seja de interesse para o deslinde da questão"

A defesa apresenta ainda nove volumes de anexos de relações e documentos relativos às glosas de custos, valores individualizadas por pacientes hospitalares, indicando os diversos procedimentos utilizados pelo hospital em cada paciente conveniado, tais como testes, exames ambulatoriais, remédios utilizados no tratamento e recuperação dos doentes.

As glosas fazem parte da operacionalidade entre o hospital e os convênios. Entretanto, como os documentos dessas despesas, e os valores dos pagamentos efetuados ao hospital, foram, na maioria dos convênios relacionados pelos valores líquidos, visto que, segundo, informações prestadas por esses convênios, não há mais condições de recuperar esses dados.

A diversidade de procedimentos, documentação específica para os vários tipos de convênio e glosas individuais por paciente, geram uma vasta documentação, que o hospital deve registrar essas glosas, de forma rigorosa na sua contabilidade. Desta forma, as receitas constantes nos demonstrativos elaborados pela fiscalização devem ser integralmente mantidas, com relação às glosas apresentadas pelo hospital, como já foi dito, existem, mas não foi possível quantificar esse valores, pela dificuldade de informação nas respostas dos convênios, pois a grande maioria não tem esse controle, informando o valor efetivamente repassado.

É o que temos a informar."

Entendendo não terem sido esclarecidos todos os questionamentos constantes da solicitação anterior, mais uma vez a DRJ Fortaleza/CE, mediante a Resolução DRJ/FOR nº 708/2006, de 13/10/2006 (fls. 179/180), retornou os autos à Unidade de Origem, a fim de que fossem adotadas as seguintes providências antes do exame da lide:

- a) Cientificar o contribuinte do teor do Relatório do Resultado da Diligência Fiscal (fls. 173/174);
- b) Intimar o sujeito passivo a informar mês a mês, no período de 1998 a dezembro de 2003, o montante dos valores pleiteados junto a cada uma das empresas conveniadas, as correspondentes quantias glosadas e os saldos efetivamente recebidos;
- c) De posse da documentação supra, após análise confrontando as informações acima, se necessário com diligência junto aos assentamentos contábeis e fiscais tanto do autuado quanto das empresas conveniadas, elaborar demonstrativo indicando a nova base de cálculo do IRPJ e CSLL, para efeito de apuração da multa isolada, bem como valores devidos a título de PIS e Cofins;
- d) Ao final, elaborar relatório sucinto sobre o solicitado, acrescentando quaisquer outras informações que sejam de interesse para o deslinde da questão.

Em cumprimento da diligência determinada, a DRF Fortaleza/CE intimou o contribuinte (fl. 183) a:

 8

1 - Demonstrar, mês a mês, no período de 1998 a dezembro de 2003, o montante dos valores pleiteados junto a cada uma das empresas conveniadas, as quantias glosadas e os saldos efetivamente recebidos;

2 - Elaborar Demonstrativo, indicando as bases de cálculo do PIS e COFINS e ainda as base de cálculo do IRPJ e CSLL;

3 - Apresentar, junto aos demonstrativos, quando for necessário, notas explicativas para melhor esclarecimentos dos fatos.

Em sua resposta, o Contribuinte esclareceu que:

1 O Hospital Antonio Prudente de Fortaleza emite faturas para os convênios juntamente com os demonstrativos de contas dos custos dos medicamentos, consultas médicas, atendimento ambulatorial e demais custos empregados no atendimento dos pacientes, após análise da documentação por parte dos convênios são efetuados os pagamentos dos valores efetivamente aprovados, com a dedução das eventuais glosas nas faturas correspondentes.

2 Cada convênio faz a sua análise e autoriza os valores concernentes aos pagamentos. Estas glosas sofrem variações diversas sempre em média de 45% a 60% dos valores faturados, dependendo das diversidades dos procedimentos, critérios e motivos de glosas realizadas pelos convênios;

3 O excessivo numero de documentos envolvidos no processo gerador das glosas, face à diversidade de procedimentos, especificidade de documentação para cada tipo de convênio, e glosas individuais por paciente impossibilita a criação de arquivos permanente, haja vista o grau de complexidade de manutenção e manuseio do mesmo;

Não obstante o fato de o contribuinte ter feito várias tentativas junto aos convênios, no sentido de conseguir documentos e arquivos, não foi possível a consecução desse objetivo, visto que a maioria dos convênios tem como rotina incinerar esse tipo de documentação, decorrido 180 dias.

Reiteramos os termos contidos em nossa resposta datada de 22 de junho de 2004, bem como anexamos à presente cópia dos relatórios demonstrativos das bases de cálculo dos PIS, COFINS, CSLL e IRPJ que foram objetos dos anexos I, II, III e IV, contidos na resposta mencionada acima.

Prossegue o Auditor-Fiscal encarregado da diligência, no relatório de fls.

190/191:

Todos os demonstrativos elaborados durante os trabalhos de fiscalização, indicando as bases de cálculos do PIS, COFINS, CSLL e IRPJ, foram montados com base no balancete mensais e livro Razão e o contribuinte não faz nenhuma contestação relativa as suas receitas, visto que, estão regulamente contabilizadas.

Protesta com relação às glosas que não foram contabilizadas. Essa é a falha na sua escrituração, que é fator de redução das receitas e deveriam estar rigorosamente escrituradas, tal como na empresa comercial, que mantém controle e escrituração das vendas canceladas.

Desta forma, a única alternativa a ser considerada na ação fiscal seria de considerar somente os valores que constavam nos balancetes mensais a débito dessas receitas, sendo esse procedimento legal por considerar os valores efetivamente escriturados.



Como citamos no Relatório do Resultado da primeira diligência fiscal, conforme fls. 173/177 efetuamos intimação a 47 empresas conveniadas para que fossem informados os valores das glosas, todavia pela lentidão no atendimento e na falta de informações nas respostas, foi fator que dificultou os trabalhos, porém com os dados fornecidos, elaboramos diversos demonstrativos que ficaram prejudicados pela falta de informação dos convênios como já falamos acima.

Desta forma, as glosas constantes dos quadros demonstrativos elaborados foram somente as que foram contabilizadas.”

A 3ª Turma da DRJ em Fortaleza/CE analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 08-11.622, de 21/09/2007 (fls. 194/212), considerou procedente em parte o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 1999, 2001, 2002

GLOSA DE RECEITAS:

Tendo o contribuinte logrado comprovar, parcialmente, a existência de glosas de receitas de prestação de serviços, reduzindo o valor do lucro da pessoa jurídica, insubsiste, na mesma proporção, a multa isolada exigida.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Tendo optado pela forma de tributação dos lucros com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita às antecipações da Contribuição Social mensais por estimativa. O não-recolhimento ou o recolhimento a menor da contribuição sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96.

APLICAÇÃO RETROATIVA DA MULTA MENOS GRAVOSA.

A multa por falta de recolhimento da estimativa mensal, no percentual de 50%, de que trata o artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Medida Provisória nº 351, de janeiro de 2007, sendo menos gravosa que a vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador, aplica-se retroativamente, tendo em vista o disposto no artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional.

ESCRITURAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Cabe ao sujeito passivo o ônus de provar que os dados por ele escriturados nos livros fiscais referem-se a meras estimativas e não preenchem os requisitos da legislação tributária.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 1999, 2001, 2002 ALEGAÇÃO. PROVAS.



Cabe ao contribuinte trazer aos autos todos os elementos capazes de comprovar os fatos alegados.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS DOCUMENTAIS.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, salvo o disposto no § 4º, incisos a, b e c do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

Ciente da decisão de primeira instância em 18/10/2007, conforme Aviso de Recebimento à fl. 216, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 19/11/2007 conforme carimbo de recepção à folha 221.

No recurso interposto (fls. 222/228), alega preliminarmente a ocorrência da decadência do direito de lançar as multas isoladas por falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo estimada, nos meses do ano de 1999.

No mérito, traz os argumentos abaixo sintetizados:

- Insiste em que não teria sido considerado o valor das glosas efetuadas pelos convênios que reduzem a base de cálculo dos tributos. Que apenas alguns poucos valores insignificantes em relação ao volume de operações da empresa teriam sido considerados.
- Afirma que o acórdão recorrido apenas teria reduzido uma pequena parte do lançamento. Que o Auditor-Fiscal diligenciante teria reconhecido a existência das glosas alegadas, no trecho que transcreve. Elabora (fls. 226/227) um quadro comparativo das receitas e glosas declaradas pela recorrente e as apuradas na diligência, e conclui que a DRJ considerou as receitas declaradas (maiores), mas somente as glosas apuradas na diligência (menores).
- Repete suas considerações acerca de sua situação concreta em relação à receita faturada, e conclui com o pedido de provimento do recurso voluntário e conseqüente cancelamento das exigências.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro WALDIR VEIGA ROCHA, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Em preliminares, alega a recorrente a ocorrência da decadência do direito de lançar as multas isoladas por falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo estimada, nos meses do ano de 1999.

Tal alegação resta esvaziada, quando se constata que houve apenas uma ocorrência no ano-calendário 1999, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa no mês de outubro daquele ano. Tal exigência foi exonerada em primeira instância por falta de

base de cálculo, ao serem levadas em conta as glosas comprovadas pela fiscalização em cumprimento das diligências determinadas pela Autoridade Julgadora (vide quadro à fl. 211).

Passo, assim, à análise do mérito.

O lançamento de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas se baseou nos valores que constam da escrita contábil da interessada, em particular os balancetes analíticos acostados por cópia aos autos.

Alega a interessada que as contas representativas de receitas seriam significativamente reduzidas em razão das pesadas glosas nos valores faturados de seus clientes. Tais glosas, afirma, girariam em torno de 45% a 60% dos valores faturados, e não teriam sido contabilizadas *“em virtude da empresa achar que poderia ainda conseguir o ressarcimento de tais valores, coisa que não aconteceu...”*.

Em busca da verdade material, a Autoridade Julgadora em primeira instância determinou a realização de diligências junto aos planos de saúde e outras entidades que efetuaram pagamentos à interessada no período fiscalizado, mas, por duas vezes, pouco resultado se obteve. Tais entidades, em sua maioria, somente guardam as informações sobre os valores efetivamente pagos, e não sobre o total faturado e as glosas efetuadas.

Assim, a decisão combatida levou em conta as glosas comprovadas mediante as diligências, ainda que pequenas, quando comparadas aos valores alegados, para reduzir os resultados obtidos mensalmente, ponto de partida para determinação da base de cálculo para a aplicação das multas isoladas.

Não faço reparos à decisão recorrida. A própria interessada admite que os valores faturados são aqueles que constam de sua contabilidade. Mas queda sem meios de comprovar que os valores glosados são tão elevados quanto afirma. E esse ônus é seu, em face do dever de escriturar estampado nos arts. 251 e 264 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), a seguir transcritos:

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

[...]

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

A recorrente reclama, ainda, que a decisão de primeira instância teria levado em conta as glosas comprovadas em diligências (menores), desconsiderando o fato de que as



receitas apuradas nas mesmas diligências também seriam substancialmente menores do que as declaradas.

Cabe lembrar que as diligências, embora dirigidas a todas as 47 instituições relacionadas pela interessada, não obtiveram respostas em todos os casos e, mesmo quando atendida a intimação, em muitos casos não foi possível determinar separadamente os valores faturados, as glosas e os valores efetivamente pagos. Desta forma, as receitas ali apuradas foram parciais (e, por isso mesmo, menores), e não poderiam substituir aquelas regularmente escrituradas, sob pena de verdadeira desclassificação da escrita da pessoa jurídica, o que não é o caso.

Melhor sorte não assiste à recorrente em sua alegação (fl. 225) de que “na apuração dos resultados no encerramento de seu exercício social de 2001, teve prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da contribuição social e, dessa forma não foi apurado o imposto de renda pessoa jurídica e contribuição social a pagar”. Por sua ótica, nessa situação não caberia “a aplicação de multa sobre um valor de tributo que não é devido”.

Embora a matéria seja polêmica, comportando interpretações divergentes, entendo que a obrigação de recolher as estimativas não se confunde com a apuração do imposto ao final do período de apuração. É o que extraio dos dispositivos legais aplicáveis, abaixo transcritos:

Lei nº 8.981/1995:

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto no parágrafo anterior.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)



§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

Lei nº 9.430/1996:

Art.1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...]

Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

[...]

Art.28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

 14

A regra é a da apuração trimestral do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Se o contribuinte opta pela apuração anual, deve se submeter às regras estabelecidas para essa forma alternativa de apuração, particularmente à obrigatoriedade dos recolhimentos por estimativa. Para que possa suspender ou reduzir esses recolhimentos, a lei impõe a elaboração de balanços ou balancetes de suspensão ou redução do imposto.

Aos contribuintes que, tendo optado pela apuração anual e pela suspensão/redução do imposto com base em balancetes, deixam de efetuar o recolhimento, a sanção é aquela estabelecida pelo inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em sua redação à época dos fatos:

Art.44.Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I-de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II-cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I -juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

[...]

IV -isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

[...]

Esse artigo teve sua redação alterada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, e o percentual aplicável passou a ser de 50%, conforme o inciso II, alínea “b”. Eis a redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)



a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

No caso em tela, o contribuinte, mesmo tendo levantado os balanços/balancetes de suspensão/redução com valores devidos, deixou de efetuar os pagamentos correspondentes. Deve, assim, sujeitar-se às penalidades que lhe são exigidas mediante este auto de infração.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.


WALDIR VEIGA ROCHA

Voto Vencedor

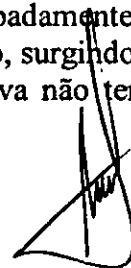
Conselheiro PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, Relator Designado

Peço vênha ao eminente relator originário, Cons. Waldir Veiga Rocha, para discordar do seu erudito voto, no ponto em que entende que a obrigação de recolher as estimativas não se confunde com a apuração do imposto ao final do período de apuração e, por isto, com fundamento no inciso IV do § 1º do art. 94 da Lei nº 9.430/1996, defende a aplicação da multa isolada sobre a estimativa não recolhida, ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no ano-calendário correspondente.

O caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96, na redação vigente à época dos fatos, anterior à Lei nº 11.488/2007, dispõe que as multas previstas nos incisos I e II serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo.

Como o fato gerador da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL somente ocorre no final do período anual, ocasião em que o valor do lucro, base de cálculo da contribuição, é apurado, compensando-se os valores das estimativas pagas antecipadamente em cada mês e procedendo-se a outras deduções não autorizadas no cálculo estimado, surgindo, só então, a obrigação tributária, conclui-se que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, que pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária.





O pagamento de estimativas não passa de uma antecipação, nos meses do ano-calendário, do recolhimento do tributo que, não fosse ele, somente seria devido no final do exercício.

Nesse sentido, MARCO AURÉLIO GRECO leciona:

“Mensalmente, o que se dá é apenas o ‘pagamento do imposto determinado sobre base de cálculo estimada’ (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (§ 3º do art. 2º).

Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo ao período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.981/95). E mais, o valor do recolhimento por estimativa é deduzido do valor do imposto e da contribuição devidos ao final do período (art. 2º, § 4º, IV da Lei nº 9.430/96)”.

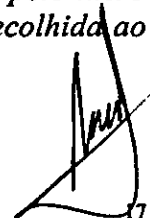
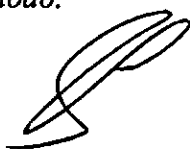
(Revista Dialética de Direito Tributário, nº 76, p. 159).

Tanto assim é que a estimativa não paga no vencimento não pode ser exigida de ofício, restringindo-se o lançamento à multa de ofício sobre os valores não recolhidos (IN SRF nº 93/97), art. 15).

Em voto condutor do Acórdão CSRF/01-05.181, de 14/03/2005, o Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA assim se expressou:

“A lógica do pagamento de estimativas é, portanto, de antecipar, para os meses do ano-calendário respectivo, o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria só devido ao final do exercício (em 31.12). Sob o sistema de estimativa mensal, permite-se a redução dos pagamentos mensais caso o resultado tributável seja reduzido ou aumentado ao longo do ano-calendário, desde que evidenciado por balancetes de suspensão (art. 29 da Lei nº 8.981/94). Assim, via de regra, o tributo – sob a forma estimada – não será devido antecipadamente em caso de inexistência de lucro tributável.

Tal inferência se alinha coerentemente com o princípio de bases correntes, pois se a empresa nada deve ao longo do ano, nada deverá ao seu final. Se houvesse algum recolhimento prévio que não tem correspondência com o tributo devido ao final do período, tal fato implicaria apenas em restituição ou compensação tributária. Por outro lado, no encerramento do exercício, caso constatada a insuficiência de pagamento do tributo apurado pelo lucro real as empresas terão de complementar a estimativa que fora recolhida ao longo do mesmo período.



Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou a menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução de tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo de vido”.

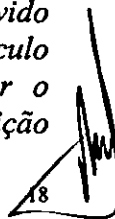
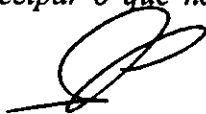
No mesmo voto o ilustre relator supera a aparente contradição entre a conclusão a que chegou e o § 1º, IV do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que prevê a aplicação de multa isolada pelo não pagamento da estimativa, ainda que se tenha apurado prejuízo base negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, dizendo:

“O parágrafo 2º do art. 39 da Lei nº 8.383/91 autoriza a interrupção ou diminuição dos pagamentos por antecipação quando o contribuinte demonstra, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso.

Os balanços ou balancetes mensais são, então, os meios de prova exigidos pelo Direito, para que se demonstre a inexistência de tributo devido. Na verdade, para emprestar praticidade ao regime de estimativa, inverteu-se o ônus da prova, atribuindo ao contribuinte o dever de demonstrar que não apurou lucro no curso do ano em que não está sujeito ao recolhimento antecipado. Via de regra, o ônus de provar que o contribuinte está sujeito ao regime de estimativa, para fins de aplicação da multa, caberia ao agente fiscal.

Assim, caso a pessoa jurídica não promova o correspondente recolhimento da estimativa nos meses próprios do respectivo ano-calendário e não apresente os balancetes de suspensão no curso do período – ainda que tenha experimentado base de cálculo negativa – ficará sujeita à multa isolada de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A lei estabelece uma presunção de que o valor calculado de forma presumida (estimada) coincide com o tributo que será devido ao final do período, partindo da constatação de que a estimativa não foi recolhida e da omissão do sujeito passivo em apresentar os balanços ou balancetes.

Esse não é o caso, contudo, da empresa que, após o término do ano-calendário correspondente, apresenta o balanço final do período ao invés de balancetes ou balanços de suspensão. Nesse caso, a exigência da norma sancionadora para que se comprove a inexistência de tributo é atendida. Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário. Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade. Não há porque se obrigar o contribuinte a antecipar o que não é devido e forçá-lo a pedir restituição



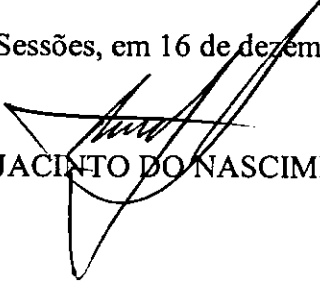
18

posteriormente. Daí concluir que o balanço final à prova suficiente para afastar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa”.

No caso presente, a recorrente apurou base de cálculo negativa para a CSLL nos anos-calendário de 2001 e 2002, não havendo como prosperar a exigência da penalidade pelo não recolhimento de estimativas.

Por tais fundamentos, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 16 de dezembro de 2008.


PAULO JACINTO DO NASCIMENTO

