

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO No. 10875.002736/92-13.

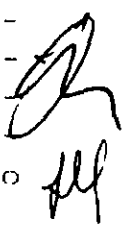
ACÓRDÃO No. 107-1.700

SESSÃO DE 08 de novembro de 1994
RECURSO No. 107204 - IRPJ - EX. DE 1988.
RECORRENTE: INDUSTRIA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS TEIXEIRA LTDA.
RECORRIDA : DRF/GUARULHOS - SP.

VLS/

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
LANÇAMENTO DE OFÍCIO - PRESSUPOSTOS
O lançamento, como atividade vinculada e regrada, deve ser celebrado com observância dos pressupostos estatuidos no art. 142 do CTN, cuja motivação deve estar apoiada em elementos materiais de prova veementes, consubstanciados através de instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e seriedade, os fundamentos reveladores da ilicitude tributária. A inobservância destes requisitos desnatura o lançamento e desautoriza sua celebração.

IRPJ - CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS-
PASSIVO NÃO COMPROVADO - SINISTROS
Não demonstrando a fiscalização a materialização da ocorrência das irregularidades apontadas no auto de infração, não obstante as oportunidades que teve durante nove meses de ação fiscal, bem como durante a fase de preparo do processo, insubsiste o lançamento. Incabível a alegação de que houve comprovação parcial de custos e despesas, se o sujeito passivo traz à colação, em substituição aos elementos solicitados pela fiscalização, Certidões comprobatórias de sinistros em suas instalações. Por igual sorte, não se admite a tributação dos saldos de contas constantes do passivo, a título



PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. 10875/002.736/92-13

ACORDAO Nº. 107-1.700

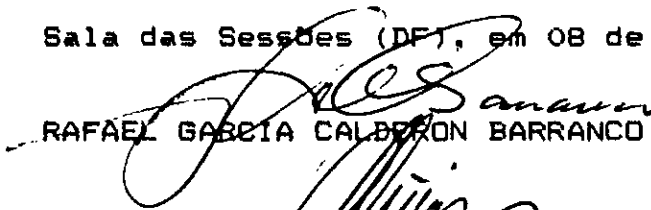
a título de omissão de receita, por falta de comprovação documental, sobretudo se os valores que serviram ao lançamento têm origem apenas na declaração de rendimentos, sem demonstração analítica dos credores extraídos dos registros contábeis.

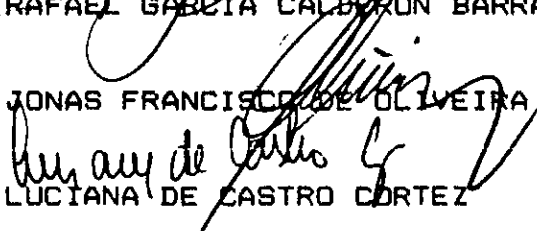
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INDUSTRIA DE PRODUTOS ALIMENTICIOS TEIXEIRA LTDA.

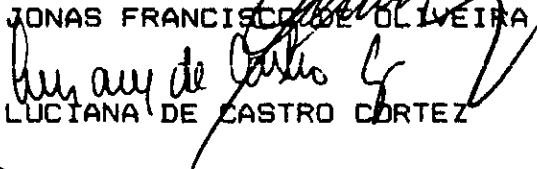
ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 08 de novembro de 1994.


RAFAEL GARCIA CALDERON BARRANCO - PRESIDENTE


JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR

VISTO EM
SESSAO DE:


LUCIANA DE CASTRO CORTEZ

- PROCURADORA DA FAZEN-
DA NACIONAL

22 SET 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, EDSON VIANNA DE BRITO, EDUARDO OBINO CIRNE LIMA, MARIANGELA REIS VARISCO e DICLER DE ASSUNÇÃO. Ausente, justificadamente, o Conselheiro NATANAEL MARTINS.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO No. 10875.002736/92-13.

Acórdão nº 107-1.700

RECURSO No. 107204

RECORRENTE: INDUSTRIA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS TEIXEIRA LTDA.

RECORRIDA : DRF/GUARULHOS - SP.

R E L A T Ó R I O

Recorre, a este Colegiado, Industria de Produtos Alimentícios Teixeira Ltda., contra a decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Guarulhos - SP, às fls. 311/319, que indeferiu sua impugnação, interposta frente à exigência consubstanciada no auto de infração de fls. 26/27.

Segundo a descrição dos fatos, constante à fl. 27, a autuação foi motivada pelas seguintes infrações, relativas ao período-base de 1987:

1. passivo fictício, caracterizando omissão de receita, pela falta de comprovação do total dos saldos existentes em 31.12.92 (31.12.87, segundo o Termo de fl. 23), relativamente às contas de fornecedores, financiamento a curto prazo e financiamento a longo prazo.

2. falta de comprovação de gastos lançados a título de custos/despesas, referentes a: comissões e corretagens sobre vendas; outras despesas financeiras; despesas com veículos e de conservação; outros custos; e compras de insumos, conforme seus respectivos valores.

O auto de infração ao Termo de Constatação de Irregularidades, como parte integrante do mesmo, e aponta como enquadramento legal os artigos 154, 157, 165, 180, 191, 387, 405, 645 e 676, III, do RIR/80.

Consta do referido Termo de Constatação, à fl. 23/23-v, que, após análise da documentação apresentada, a autoridade fiscalizadora constatou que a empresa deixou de apresentar parte dos documentos solicitados, passando, em seguida, a relacionar as contas acima referidas, donde se observa que a fiscalizada nada comprovou relativamente às contas do passivo, enquanto que, quanto às demais, consta a comprovação parcial, cujas diferenças foram tributadas de ofício.



Serviço Público Federal - Processo nº. 10875.002736/92-13.
Acórdão nº. 107-1.700

Instaurado o litígio com a impugnação de fls. 30/52, à qual foram colacionados os documentos de fls. 53/279, sendo exibidas, em síntese, as seguintes razões:

1. o auto de infração resulta de evidente exagero cometido pelo autuante, posto que o valor do crédito tributário representa mais de vinte e cinco vezes o patrimônio líquido da empresa (conforme valoração que faz), totalmente incompatível com sua realidade e capacidade contributiva, contrariando o par. 1º. do art. 145 da Carta de 1988, registrando-se, neste particular, a afirmativa de José Eduardo Soares de Melo, professor de Direito Tributário da FGV e Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas da SEFAZ/SP (transcreve, seguido de lição do professor Ives Gandra da Silva Martins, acerca do princípio da capacidade contributiva);

2. se tivesse obtido a receita que o autuante sustenta ter sido omitida, sua trajetória econômica dos últimos anos teria sido bem diferente da que quase a levou à insolvência, obrigando-a a se desfazer de ativos, despedir empregados, etc., e para que se tenha uma idéia do exagero basta relacionar as receitas e os resultados operacionais obtidos nos exercícios anteriores e posteriores ao que se refere a suposta exigência (a impugnante demonstra as receitas e os resultados referentes aos anos-base de 1985 a 1991 e faz juntada das declarações correspondentes);

3. o quadro acima (receitas e resultados), extraído das cópias das declarações do IRPJ e dos balanços, conforme comprovantes anexos, demonstra claramente os efeitos dos sucessivos planos econômicos do Governo Federal adotados a partir de 1986, quando o plano cruzado lhe permitiu um resultado positivo, repetido no exercício seguinte;

4. a partir de 1988, houve verdadeira explosão da inflação, inviabilizando a empresa, que passou a acumular sucessivos prejuízos, o que demonstra que o auto de infração não guarda nenhuma relação com a realidade econômico-fiscal da empresa, considerando-se os valores absurdos que registra;

5. quanto ao passivo fictício o autuante considerou o das as contas do passivo exigível como se a empresa não tivesse qualquer dívida, como se pagasse tudo à vista. Com relação às contas de financiamentos a curto e a longo prazo está promovendo diligências junto aos credores da época para obter os comprovantes e quanto à conta de fornecedores foi a mesma examinada pelo Fisco



Serviço Público Federal - Processo nº. 10875.002736/92-13.
Acórdão nº. 107-1.700

Estadual e nesse levantamento, feito em 1989, foram examinados os exercícios anteriores, inclusive os dados de 31.12.86, 31.12.87 e 31.12.88, da referida conta, quando foram elaboradas listagens detalhadas e cujo original foi entregue aos fiscais estaduais;

6. requer, em razão desse levantamento, a realização de diligências no Posto Fiscal PF-12, de Guarulhos, para que sejam fornecidas cópias de todos os documentos em que se baseou o levantamento fiscal, e, tão logo tais documentos sejam fornecidos, deverá ser-lhe concedida vista dos mesmos para que sobre eles se manifeste, reservando-se o direito de pedir novas diligências, com fundamento no art. 17 do Dec. 70.235/72, que transcreve;

7. o contribuinte, muitas vezes, não tem condições de exibir ao Fisco grande quantidade de documentos, mormente em se tratando de períodos passados, entretanto, segundo consta da página 33 do Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, que ora faz juntada, foi alvo de levantamento fiscal em 1989, possuindo o fisco estadual todos os documentos de interesse da defesa (volta a se referir acerca do direito à realização da diligência solicitada);

7. quanto à alegada falta de comprovação de gastos, não é verdadeira a afirmação do autuante segundo a qual teria a autuada apresentado apenas parte desses documentos. Em 14.09.92, requereu à fiscalização prazo para tentar obter os comprovantes exigidos, eis que sofrera sinistros de incêndio e inundação, deixando claro que nenhum documento havia sido fornecido, em razão dos sinistros, tendo o autuante silenciado a respeito. Caso tivesse se recusado a exibir os livros e documentos, que não possui por ser vítima de sinistros, deveria ser aplicado o disposto no inciso III do art. 399 do RIR/80 (arbitramento do lucro);

8. não apresentou ao autuante nenhum documento, sendo falsas as alegações de que parte deles foi apresentada. Na verdade, o autuante, ao mencionar números que não se sabe de onde extraiu para considerar como comprovações parciais que nunca ocorreram, pretendeu desclassificar a hipótese de arbitramento para omissão de receita, pelo simples fato de que nesta hipótese (omissão de receitas) atingiria números maiores, fazendo crescer artificialmente seu auto de infração;

9. no caso de arbitramento, o mesmo terá por base uma percentagem da receita bruta, que poderia ser obtida junto às



Serviço Público Federal - Processo nº. 10875.002736/92-13.
Acórdão nº. 107-1.700

guias de informação de ICM, se tal procedimento fosse aplicável, caso a empresa se recusasse a exhibir os documentos, e considerando-se a receita bruta do ano-base de 1987, conforme consta de sua declaração em cópia anexa, com a aplicação de 15% sobre a mesma, deduzindo-se o lucro regularmente declarado, o valor do auto de infração seria bem menor (segundo números que demonstra) do que o apurado em razão das falsas alegações de exibição parcial de documentos, que serviram apenas para aumentar o valor do crédito;

10. na verdade, nem poderia haver arbitramento, pois não houve recusa, mas impossibilidade de apresentação dos documentos, posto que foi vítima de dois sinistros, sendo um incêndio em 02 Out 88 e uma inundação em 16 Jan 91, comprovados pelas cópias anexas de Certidões passadas pela Polícia Militar;

11. comprovados os sinistros, cabe verificar a posição da jurisprudência quanto ao arbitramento nessas hipóteses, citando-se as seguintes decisões (seguem-se ementas de julgados do 1º. CC), e se a jurisprudência do 1º. CC é no sentido de não autorizar o arbitramento nesses casos, a doutrina aponta no sentido de que não se admite lançamento com caráter confiscatório, que ultrapassa a capacidade contributiva do sujeito passivo;

11. ao considerar como omissão de receita o total do passivo exigível e ao mesmo tempo considerar valores não comprovados, inclusive despesas financeiras, o autuante acabou por puni-la duplamente, posto que o passivo tem relação direta com tais despesas, que representam encargos seus encargos;

12. assinale-se que para o eventual passivo fictício seja considerado omissão de receita é necessária a existência de disponibilidade financeira capaz de liquidar as obrigações constantes de balanço, o que não foi demonstrado no caso em tela. No passivo fictício verifica-se a existência da obrigação, que teria, em verdade, sido liquidada, constando em aberto no exigível apenas para encobrir estouro de caixa decorrente de vendas não registradas, as quais é que se constituiriam em receitas omitidas, mesmo porque não se pode considerar como tal a simples existência do passivo, o qual é apenas presumidamente fictício enquanto se presume que sua permanência no exigível serve apenas para encobrir vendas não escrituradas - receitas omitidas - cuja existência é presumida;

13. o que evidencia um lançamento com base em passivo fictício é uma omissão de receitas, entretanto, a jurisprudência

Serviço Público Federal - Processo nº. 10875.002736/92-13.
Acórdão nº. 107-1.700

dência não admite lançamento de tributo com base em meras presunções, suposições ou hipóteses, pois, para que o mesmo seja possível é preciso que o fato gerador esteja perfeitamente caracterizado (transcreve ementas de julgados acerca de lançamento com base em presunções e cita lição doutrinária sobre a necessidade de prova de ocorrência do fato gerador por parte do Fisco);

14. no caso em tela acham-se ausentes os elementos básicos do fato gerador previstos no art. 42, I e II, do CTN, pois não foi demonstrada qualquer disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos, e quando se fala em disponibilidade econômica significa que o sujeito passivo auferiu renda ou provento em espécie, em moeda corrente ou título que a represente e que se torna imediatamente disponível, integrando-se ao seu patrimônio e podendo por ele ser usufruído e colocado em circulação, figurando no seu 'disponível';

15. em se tratando de disponibilidade jurídica está presente o direito ou crédito correspondente à renda ou provento auferido, o qual pode ser cedido, transferido, negociado, que passa a integrar o patrimônio do contribuinte, na categoria de 'realizável';

16. não restou provado o seu crescimento patrimonial em decorrência das supostas receitas omitidas, inexistindo, assim, qualquer disponibilidade econômica ou jurídica, ou seja, não se caracterizou o fato gerador do imposto de renda, tratando-se de lançamento por mera presunção ou suposição, sem suporte fático e, segundo o conceito de renda, para efeito de incidência do imposto e que se admita o lançamento como legítimo, é necessário que se demonstre a aquisição de disponibilidade, o que não foi comprovado nos presentes autos;

17. a autuação baseia-se em meras presunções. O fato de os documentos comprobatórios terem sido destruídos num incêndio não significa que os débitos com os fornecedores inexistissem, eis que, em se tratando de empresa industrial, que transforma leite em queijos, a falta dos comprovantes de seus compromissos não autoriza o Fisco a presumir que tivesse, ao final de 1987, adquirido todas as matérias-primas à vista, quando é público e notório que tais aquisições são feitas em prazos médios de mais de trinta dias;

18. a destruição de documentos relacionados a salários e respectivos encargos que venceriam no início de 1988 não permite que se conclua que a empresa não possuísse empregados ou não



Serviço Público Federal - Processo nº. 10875.002736/92-13.
Acórdão nº. 107-1.700

os pagasse, cujos valores podem ser obtidos através de diligências junto ao INSS, o que desde já requer.

Finalmente, a impugnante tece conclusões e arremata solicitando que seja julgado improcedente o auto de infração.

Constam às fls. 282 e 283 correspondências oficiais mantidas entre a Delegacia Regional Tributária e a Delegacia da Receita Federal, ambas em Guarulhos - SP, que tratam, respectivamente, do encaminhamento de cópia do auto de infração e imposição de multa e demais documentos que o integram, referente à interessada, e da solicitação feita pela DRF no sentido de ser fornecida cópia do auto de infração e imposição de multa, juntamente com a ficha de conclusão fiscal e demais anexos.

Tais documentos encontram-se às fls. 284 a 293, dos quais, incluindo-se os de fls. 282 e 283, foi cientificada a impugnante, sendo-lhe devolvido o prazo de trinta dias para se manifestar, caso fosse de seu interesse (doc. fl. 294/295).

Insurgiu-se a impugnante, conforme petição de fls. 298, na qual alega que a diligência restou incompleta, posto que o fisco estadual não a atendeu ou ela não foi solicitada nos termos em que pediu por ocasião da impugnação, o que implica em cerceamento de sua defesa, pelo que requer seja complementada a diligência a fim de que a mesma seja atendida, oficiando-se aos agentes fiscais de rendas estaduais para que forneçam as cópias que estão em seu poder.

Em suas contra-razões, exibidas às fls. 300 a 310, a autoridade fiscal se manifesta em favor da manutenção do lançamento. (Por se tratar de arrazoadado extenso e repetitivo, o Relator pede venia para fazer a leitura durante a Sessão de julgamento).

Seguem-se, em síntese, os fundamentos da decisão singular:

1. na Certidão de Sinistro nº. 5GI-299/13/88, à fl. 55, expedida em 17.10.88, consta como danos materiais provocados pelo incêndio ocorrido em 02.10.88, dentre outros, 'papéis de escritório', não estando consignado que se tratavam de livros fiscais e documentos contábeis, nem especificado o período a que se referiam tais documentos, na qual consta, ainda, 'sistema de proteção contra incêndio por extintores e hidrantes, fora da legis-



Serviço Público Federal - Processo nº. 10875.002736/92-13.
Acórdão nº. 107-1.700

legislação vigente', o que demonstra a negligência da autuada quanto aos cuidados mínimos para a preservação dos documentos;

2. quanto à Certidão de Sinistro nº. 5GI-015/13/91, fl. 56, expedida em 22.01.91, consta como danos materiais provocados pela inundação ocorrida em 16.01.91:

. Escritório: diversas documentações trabalhistas, contábeis, fiscais, livros, documentos atualizados até a data de 15.01.91 e materiais para escritório.

. Arquivo Morto: diversas caixas de papelão contendo documentações contábeis e fiscais de outubro de 1988 a novembro de 1990, da matriz e de suas filiais.

3. a documentação que se achava no arquivo morto, conforme consta claramente da certidão, não se refere ao período tratado na autuação, o mesmo ocorrendo com os seguintes documentos que se encontravam no escritório, conforme se verifica junto à cópia da página 33 do livro modelo 6, às fls. 167:

. as notas fiscais de entrada e de saída destruídas referem-se ao período de 10.05.90 a 15.01.91;

. o livro registro de inventário mencionado foi o de nº. 1, sendo que às fls. 170/198 do presente processo foram inseridas cópias das páginas 1 a 4 do de nº. 2, abrangendo o período de 31.12.86 a 31.12.91, não constando do documento de fls. 167 que os livros Diário e Razão tenham sido destruídos no incêndio;

4. não ficou demonstrado, portanto, que os livros e documentos contábeis do período abrangido pela ação fiscal se encontravam, na totalidade, no local sinistrado, mas ao contrário, o que se prova inequivocamente, na certidão de fls. 56 e no registro de ocorrência de fls. 167, é que a documentação suporte da contabilidade, especialmente as notas fiscais de entrada e saída e os livros Diário e Razão, não foram objeto do sinistro, como também, na certidão de fls. 55, consta como destruído apenas papéis de escritório, o que, 'strictu sensu', não assegura à autuada a certeza de tratar-se de 'documentos contábeis e livros fiscais' e, menos ainda, 'relativos ao período-base de 1987';

5. mesmo considerando válida a hipótese da destruição dos livros e documentos, deve-se verificar se a defendente

Serviço Público Federal - Processo nº. 10875.002736/92-13.
Acórdão nº. 107-1.700

os mantinha em local e em condições de segurança tais que se poderia afirmar que foram adotadas medidas tendentes a evitar as consequências do caso fortuito ou de força maior, e nesse aspecto o conteúdo das certidões de sinistros não ampara a pretensão da impugnante, tendo em vista que, quanto ao incêndio, foi atestado que, quanto ao sistema de proteção, 'por extintores e hidrantes, fora da legislação vigente' e, quanto à inundação, consta da certidão que a altura atingida pelas águas pluviais foi de aproximadamente de 0,70m, evidenciando que a empresa não adotou as cautelas que se poderiam esperar do bom senso, da prudência e diligência normais para evitar a destruição de seus livros e documentos, não havendo nos autos qualquer prova de que a autuada tenha adotado as medidas previstas no art. 165, par. 1º., do RIR/80 (transcreve), e o 1º. CC decidiu, segundo o Ac 103-08.964/89, que, se não tomou tais providências antes da visita da fiscalização, não aproveita à pessoa jurídica alegar que os livros e respectiva documentação foram extraviados;

6. restaria averiguar se a impugnante tentou ou poderia tentar reconstituir sua escrita contábil e fiscal, e, como se verá, nada foi feito nesse sentido, limitando-se a solicitar a realização de diligência que visa transferir o ônus da prova, que é seu, para o Fisco, e postergar a exigência do crédito tributário. No curso da ação fiscal a empresa foi intimada a apresentar documentos comprobatórios dos saldos de diversas contas, tendo solicitado prorrogação de prazo, o que foi concedido conforme Termo de fls.21. Com exceção dos documentos apresentados, que comprovaram os saldos na forma discriminada no Termo de fls. 17, verifica-se que a impugnante não apresentou quaisquer outros documentos, culminando com a lavratura do auto de infração e, embora insista em negar a apresentação de qualquer documento, os números constantes do referido Termo evidenciam os valores efetivamente comprovados;

7. quanto à alegação da impugnante de que está providenciando a comprovação das contas de financiamento a curto e a longo prazo, de nada vale tal argumento, posto que segundo o disposto no art. 15 do Dec. 70.235/72, a impugnação deve estar instruída com as provas das alegações, e nada consta dos autos, até o momento, que possa infirmar o procedimento fiscal;

8. quanto à diligência solicitada em relação à conta Fornecedores há um erro crasso na defesa, ou seja, como explicar que uma documentação 'destruída' num incêndio em 02.10.88 foi apresentada ao fisco estadual no período de 03.07.89 a 13.09.89, cujo

Serviço Público Federal - Processo nº. 10875.002736/92-13.
Acórdão nº. 107-1.700

levantamento abrangeu o período de 01.10.87 a 31.07.89, conforme consta do auto de infração de fls. 285/288?

9. quanto à complementação da diligência, indefiro a solicitação por julgar prescindível a sua realização, por entender que os elementos fornecidos pelo fisco estadual e os do presente processo são suficientes à solução do litígio, pelos seguintes motivos:

a. se o fisco estadual informa que encaminhou cópia do auto de infração e imposição de multa nº. 020903/4, série Q, de 11.09.89 e demais documentos que o integram, não há dúvida de que não há mais documento algum a ser entregue;

b. no referido auto de infração não há referência a levantamento da conta Fornecedores;

c. sabe-se que após a ação fiscal os documentos básicos são devolvidos à empresa, não havendo nos autos qualquer prova de que tenham ficado em poder do fisco estadual;

d. da análise dos documentos existentes no processo restou comprovado que os documentos contábeis e livros fiscais exigidos não foram objeto de destruição nos mencionados sinistros;

e. o pedido de diligência e de sua complementação evidencia tratar-se medidas protelatórias, visando transferir ao fisco o ônus da prova, que cabe ao contribuinte nos termos do art. 165 do RIR/80.

10. igualmente indefiro o pedido de realização de diligência junto ao INSS, pelos mesmos motivos mencionados anteriormente e porque os referidos saldos não foram objeto de autuação;

11. a alegação quanto à incapacidade contributiva não lhe aproveita, por estar desacompanhada de elementos concretos de prova do alegado e a infração é do tipo objetivo, segundo o disposto no art. 136 do CTN, ou seja, a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato;

12. quanto à alegação sobre o arbitramento, a par de

Serviço Público Federal - Processo nº. 10875.002736/92-13.
Acórdão nº. 107-1.700

a autoridade fiscal ter adotado outra forma de tributação para fazer crescer o valor da autuação, não cabe o arbitramento do lucro no presente caso, tendo em vista que os valores sobre os quais solicitou-se sua comprovação foram extraídos da declaração de rendimentos, não sendo, portanto, considerados como inconfiáveis ou inexatos, bem como, não houve recusa na apresentação dos livros e documentos e a escrituração mantida pelo contribuinte não foi classificada como imprestável na determinação do lucro real, nos termos do art. 399, inc. III e IV, do RIR/80;

13. não se aplica ao presente caso a alegação de que o lançamento baseado em passivo fictício é uma presunção de omissão de receitas e que lançamento com base em meras presunções, suposições e hipóteses não é admitido pela nossa jurisprudência, tendo em vista que a autuação tem pleno respaldo no art. 12, par. 2º., do D.L. 1.598/77, consolidado no art. 180 do RIR/80, segundo o qual a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza a presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da autuação, trazendo, o dispositivo legal, explícita presunção legal relativa à omissão de receita, que somente é elidida por meio da comprovação, pela autuada, da existência efetiva das obrigações consignadas no balanço. Face à inexistência da comprovação ocorre a situação prevista no art. 180 do RIR/80, como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária, e, portanto, não subsiste a alegada inocorrência do fato gerador.

De final, a Autoridade tece considerandos referentes a questões já abordadas na fundamentação e indefere a impugnação.

A ciência à decisão deu-se através do A.R. de fls. 325.

Em suas razões apelo, a recorrente diz, preambularmente, que ratifica inteiramente a impugnação e requer que a mesma seja considerada como parte integrante do recurso como se transcrita fosse.

Pede a reforma da decisão monocrática, alegando, ainda, que:

1. foi indeferido ilegalmente o pedido de realização de diligências necessárias ao deslinde da questão; a decisão baseou-se em falsa afirmação do autuante, que afirma ter recebido parte de

Serviço Público Federal - Processo nº. 10875.002736/92-13.
Acórdão nº. 107-1.700

documentos; e contrariou a jurisprudência predominante neste Conselho;

2. a autuação parte da premissa de que todo o passivo é fictício, pelo fato de a recorrente não poder exibir a respectiva documentação, sendo tal premissa, ilegal e absurda;

3. a inexistência de passivo real, constante das declarações apresentadas, só seria possível se comprasse somente à vista e mesmo assim se pagasse adiantados os salários, os encargos, os tributos, etc.;

4. ao ser desconsiderado todo o passivo, e considerando-o inteiramente fictício, pretende-se tributar o impossível, pois em regime inflacionário onde uma indústria de laticínios pagasse à vista ou adiantadamente a atividade econômica tornar-se -ia inviável;

5. o autuante pretende justificar o procedimento com o fato de que não foram exibidos os comprovantes, destruídos em incêndio, e o que foi destruído não existe e, obviamente, não pode ser exibido;

6. trata-se de um 'arbitramento', considerando-se fictícios os valores apontados na declaração de rendimentos, e no item de despesas/custos o autuante alega ter recebido documentos, para evitar um outro arbitramento e assim aumentar exageradamente o auto de infração (em seguida a recorrente transcreve ementas de diversos arestos desse Colegiado, versando sobre arbitramento de lucro);

Prossegue, tecendo considerações semelhantes às já oferecidas na impugnação, perseverando nas razões acerca do pedido de diligência, que ao ser indeferido foi cerceado seu direito de defesa, notadamente em razão do valor do auto de infração, pedindo seja declarada nula a decisão recorrida e diligenciando-se no que não foi atendido pela Autoridade "a quo". Volta a afirmar que não exibiu qualquer documento à fiscalização, quanto aos custos e despesas, posto que os documentos foram destruídos em sinistros, tendo o fiscal criado números para justificar o lançamento ao invés de fazer o arbitramento do lucro, inexistindo nos autos qualquer relação de documentos, qualquer termo referente à arrecadação dos documentos, qualquer indício, de que ao autuante tenham sido entregues ou por ele arrecadados tais documentos, que comprovariam 'uma parte' dos custos/despesas.

Serviço Público Federal - Processo nº. 10875.002736/92-13.
Acórdão nº. 107-1.700

Lega mais que, se houve exame em documentos, não foi juntado aos autos cópia dos termos de devolução ao contribuinte e se o mesmo não existe presume-se que tais documentos ainda estejam em poder do autuante ou nos arquivos da repartição, pelo que requer que o autuante faça juntar imediatamente aos autos as cópias que dos documentos que ele alega ter examinado, sem demonstrar sequer que lhe foram exibidos, nem devolvidos.

Finaliza, asseverando que a autuação baseia-se em suposições, presunções, inclusive em arbitrariedade do autuante, tendo a autoridade julgadora ignorado os documentos acostados à impugnação, que não foram destruídos no incêndio e que contém subsídios que fazem prova a seu favor, devendo, por isso, ser reformada a decisão e declarado improcedente o auto de infração.

É o Relatório.

V O T O

Conselheiro JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - Relator.

O recurso deve ser conhecido, posto que observado o prazo regulamentar para a sua interposição.

Não obstante os fundamentos da decisão recorrida, quase em sua totalidade, tenham focado a questão em torno de eventual possibilidade de arbitramento do lucro, posto que refutada veementemente a destruição da totalidade dos livros e documentos, que, segundo a recorrente, teriam sido atingidos pelos sinistros, o fulcro central da lide situa-se, sem sombra de dúvida, no fato de o lançamento objurgado encontrar-se ou não verdadeiramente motivado pelos fundamentos que, segundo os autos, ensejaram sua celebração.

Como vimos alhures, o feito teve por motivação a falta de comprovação de custos e despesas, por não ter a pessoa jurídica apresentado toda a documentação solicitada, cujos valores foram glosados, bem como, a falta de comprovação total das três maiores contas do passivo, quais sejam: fornecedores, financiamento a curto prazo e financiamento a longo prazo, considerados os valores dos respectivos saldos como receitas omitidas.

Em síntese, segundo a fiscalização, foram exibidos



Serviço Público Federal - Processo nº. 10875.002736/92-13.
Acórdão nº. 107-1.700

alguns documentos referentes aos custos e despesas objeto de glosas e, quanto às contas credoras cujos saldos foram tributados como omissão de receita, nenhum documento foi apresentado.

E o ponto nodal de toda a insatisfação demonstrada pelo sujeito passivo refere-se à alegada apresentação parcial de documentos segundo a acusação fiscal e os fundamentos da decisão recorrida, com todas as suas consequências. Insiste em afirmar que esta acusação é falsa. Quanto ao passivo, além de insurgir-se contra a acusação de evidenciar omissão de receita, faz referências aos respectivos comprovantes. Esta é a motivação cuja análise interessa ao deslinde da questão.

Inicialmente, reporto-me, como em julgado onde fui Relator, aos ensinamentos do Ilustre Professor e Tributarista Paulo de Barros Carvalho, divulgado através da RDT nº. 06, às págs. 124/137, acerca das disposições contidas no artigo 142 do CTN, em que o citado Mestre, lecionando sobre o significado de "Ato jurídico administrativo" (lançamento), para o que considera o motivo e a finalidade como elementos que completam sua existência, assim verberou:

" O motivo está atrelado aos fundamentos que ensejaram a celebração do ato. Pode, na doutrina de Hely Lopes Meirelles, vir expresso em lei ou ficar ao critério do administrador. Tratar-se-á, então, de ato vinculado ou discricionário, segundo a hipótese. No primeiro caso, terá a autoridade que houver de celebrá-lo de justificar a existência do motivo, sem o que o ato será invalidado ou, pelo menos, invalidável, por ausência de motivação. Mas, deixado ao alvedrio do administrador, poderá ele praticá-lo sem motivação expressa. Caso venha a especificá-la, porém, ficará jungido aos motivos aduzidos."

Mais adiante, ao comentar acerca da cláusula "Mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário" (o lançamento do art. 142 do CTN), assim lecionou o mestre:

" O ato jurídico administrativo de lançamento deve aludir a um fato concreto e, portanto, que ocorreu segundo certas condições de espaço e de tempo. Tal evento haverá de coincidir, à justa, com a descrição

Serviço Público Federal
Acórdão nº. 107-1.700

- Processo nº. 10875.002736/92-13.

hipotética veiculada na hipótese normativa, o que representa o fenômeno da subsunção, isto é o perfeito enquadramento do fato à previsão da hipótese tributária.

A necessidade desta menção é imperiosa, dado que o acontecimento do fato é pressuposto do nascimento do liame jurídico tributário e, pois, do direito subjetivo à percepção do tributo ou à prestação não patrimonial.".

~

As lições transcritas têm por escopo a análise dos fatos e circunstâncias que motivaram o lançamento sob exame, para que se possa concluir pela existência ou não da materialização da hipótese tributária apontada nos autos, relativamente às irregularidades de que é acusada a recorrente. Vale dizer, é preciso verificar se o motivo do lançamento em questão está plenamente justificado, autorizando-o, e, se, como tal, deu nascimento à obrigação tributária legítima.

Para tanto, importa analisar alguns fatos e alegações constantes do processo e que despertam maior interesse na solução da lide. Vejamos, pois:

1. Da ação fiscalizadora:

Após o Termo de Início de Fiscalização, datado de 20.01.92, à fl. 01, consta, à fl. 13 (as fls. de nº. 02 a 12 compreendem a declaração de rendimentos), uma Certidão de Sinistro passada pela Polícia Militar do Estado de São Paulo, certificando a ocorrência de inundação em instalações da recorrente, em 16.02.91, e os danos causados. Em sequência, foram lavrados três termos de prosseguimento de fiscalização, sem nenhuma solicitação, em 26.03.92, 22.05.92 e 20.07.92, respectivamente (fls. 14/16). Em 11.08.92, à fl. 18, a fiscalização lavrou um termo de intimação, no qual consignou que a empresa deixou de apresentar parte da documentação solicitada no termo de início de fiscalização, pedindo, agora, no prazo de dez dias, a documentação comprobatória exatamente das contas cujos valores constituíram a matéria dimensível constante do auto de infração. Destaque-se que tais elementos foram extraídos da declaração de rendimentos. Não há menção a livros comerciais. No dia 19.08.92, portanto, antes do prazo de dez dias atribuído no termo anterior, foi lavrado novo termo de intimação para apresentação dos mesmos documentos, tendo a fiscalização consignado

Serviço Público Federal - Processo nº. 10875.002736/92-13.
Acórdão nº. 107-1.700

que constatou ter a fiscalizada deixado de apresentar parte da documentação solicitada no termo de início de fiscalização datado de 20.01.92. Ciente de tais constatações, a empresa, através de seu procurador, insurgiu-se, em petição dirigida ao Delegado da Receita Federal em sua jurisdição fiscal (à fl. 19), afirmando que nenhum documento fora apresentado e que, certamente, o agente fiscal se equivocou. Na mesma oportunidade, pediu prorrogação de prazo para tentar obter os aludidos documentos. À fl. 21, consta o termo de prorrogação de prazo, lavrado no dia 17.09.92, cuja ciência deu-se em 21.09.92 (AR de fl. 22), pelo qual a autoridade fiscal, após declarar que se passaram oito meses do início da ação fiscal e somente agora o contribuinte pede dilação de prazo, concede os noventa dias solicitados. Em 06.11.92, foi lavrado o Termo de Constatação de Irregularidades e Verificação, onde seu signatário declara que "Após a análise da documentação apresentada constatee que a mesma deixou de apresentar parte dos documentos solicitados, a saber:", seguindo-se a discriminação das contas cujos valores foram tributados e, a seguir, às fls. 26/27, foi, finalmente, lavrado o auto de infração, no dia 06.11.92, portanto, muito antes do vencimento do prazo de noventa dias concedido em 17.09.92.

Sobre os fatos acima, cabem algumas considerações.

Estranhamente a ação fiscal, sob o ponto de vista de exames, de trabalho fiscal propriamente dito, parou por aproximadamente seis meses, sem qualquer justificativa, inavendo, nos autos qualquer indício de que, naquele lapso de tempo, foram procedidas investigações paralelas, pertinentes à mesma ação. E tais investigações, sem dúvida se tornaram necessárias a partir da apresentação da Certidão de Sinistro, à fl. 13, que, à evidência, foi exibida para tentar justificar o não atendimento do termo de início de fiscalização. Ressalte-se que, além desse sinistro, foi apresentada outra certidão, à fl. 55, junto à impugnação, onde consta a ocorrência de incêndio nas instalações da empresa, no dia 02 de outubro de 1988, onde constam diversos danos. Causa espécie, portanto, a constatação fiscal no sentido de que parte dos documentos foram apresentados. Sublinhe-se que nenhum documento foi acostado aos autos pela fiscalização, sequer relacionados. Também não há, nos presentes autos, qualquer termo de restituição de documentos, como é de praxe fazer constar do termo de encerramento de fiscalização, que omitiu esta providência. A esse respeito, desperta atenção o fato de que o agente fiscal não contestou a afirmativa da fiscalizada, no sentido de que nenhum documento fora apresentado, limitando-se dita autoridade a conceder, através de



Serviço Público Federal - Processo no. 10875.002736/92-13.
Acórdão no. 107-1.700

termo por ela mesma lavrado, o prazo solicitado, que, aliás, não foi respeitado. Sem qualquer dúvida, diante da afirmativa do sujeito passivo, dirigida ao Delegado da Receita Federal, fez-se necessária a realização imediata de diligência, como medida saneadora, para esclarecer os fatos alegados pela fiscalização e pela fiscalizada, a fim de dar sustentação a eventual lançamento. Todavia, nenhuma providência a respeito foi tomada e o auto de infração, ao que parece, já, neste passo, se apresenta de todo inseguro, frágil e sem qualquer substância motivadora da exigência. Mas não é só.

2. Das contra-razões fiscais frente às razões da impugnação, apresentadas na mesma ordem dos parágrafos:

No primeiro parágrafo da impugnação (fl. 31) a impugnante se refere a "suposto exame" fiscal, enquanto que, à fl. 300, a autoridade fiscal apenas busca justificar a lavratura do auto de infração, sob o argumento de ter passado mais de nove meses contados do início da fiscalização sem que o contribuinte tivesse apresentado os documentos solicitados. Além de silenciar quanto à alegação sobre tratar-se de suposto exame, a justificativa para a lavratura do auto de infração é pouco plausível, posto que, na verdade, a ação fiscal durou, efetivamente, tres meses. Os restantes seis meses compreenderam as prorrogações cujos motivos não foram esclarecidos.

No parágrafo 28, à fl. 40, da impugnação, consta a alegação de que ficara claro que, diante dos dois sinistros, nenhum documento fora exibido à fiscalização. À fl. 303 o autuante informa apenas que "Se o contribuinte tivesse se dado ao trabalho de folhear os autos, teria verificado que apenas com relação às contas de Fornecedores e Financiamento a Curto/Longo não foi apresentado qualquer documento, conforme fls 23.". Ora, trata-se de mera evasiva. Deveria o Sr. Fiscal demonstrar, através de dados concretos - e novamente se justificaria a medida saneadora - quais os documentos apresentados, sua espécie, suas características, valores, rubrica por rubrica, de sorte que não mais o assunto fosse objeto de discussão e, assim, se permitisse ao Julgador o fácil acesso aos elementos de convicção, necessários à solução da lide.

A impugnante refirma, no parágrafo 30, à fl. 40, que não apresentou nenhum documento ao autuante, chegando a dizer que são falsas as alegações de que houve apresentação parcial de documentos. Por seu lado, o autuante (fl. 303) simplesmente diz que o advogado não pode fazer tal afirmação porque não acompanhou toda a ação fiscal e, se alega que nenhum documento foi apresentado, "Como

Serviço Público Federal - Processo no. 10875.002736/92-13.
Acórdão no. 107-1.700

se explica então o documento de fls 13 ?". Esta contra-razão é de toda impertinente, data venia, primeiramente, porque, em que pese sua aparente ausência nos autos por algum tempo, nada impede que o procurador da empresa acompanhe, à distância, todos os atos praticados no curso da ação fiscal. Em segunda, porque, muito antes da lavratura do auto de infração o advogado a que se refere o autuante já se manifestara, através da petição de fls. 19, em setembro de 1992. De considerar que a ação fiscal se encerrou em 06.11.92. O documento a que se refere o autante para tentar justificar suas acusações é a Certidão de Sinistro referente à inundação, apresentada à fl. 13. Mais uma vez a questão não foi enfrentada na mesma medida das afirmações da impugnante.

A fl. 42, no parágrafo no. 38, a impugnante volta a afirmar que as alegações de exibição parcial são falsas, expondo, ainda, que o procedimento fiscal objetivou apenas aumentar o valor da exigência. E assim se expressou a autoridade fiscal, à fl. 304: " A fiscalização simplesmente se limita a proceder às verificações de praxe, levantando as diferenças existentes e dando prazo para que as mesmas sejam comprovadas. Como o contribuinte não logrou comprová-las, foi lavrado o Auto de Infração.". Afinal, com base em que documentos foram constatadas as diferenças alegadas, se por mais que a impugnante questionou, sequer um documento foi citado, que dirá apresentado, a não ser a Certidão de Sinistro?

Na folha 43, no parágrafo 40, a impugnante faz referência aos sinistros. Diz o Sr. Fiscal ((fl. 304) que as certidões não provam que a documentação suporte da contabilidade referente ao ano de 1987 foi objeto de sinistro. Ora, assim sendo, por que a fiscalização não optou pelo arbitramento? não seria muito mais seguro? Por que optar por uma base de cálculo improvável?

Diante dos fatos acima relatados, a conclusão a que se chega, mais uma vez, a par de não ter a fiscalização enfrentado as alegações insistentes da impugnante, aliás, desde a lavratura do primeiro termo em que aquela diz o que constatou acerca da apresentação parcial de documentos, é que inexiste a motivação suscitada pela fiscalização para autuar a recorrente, por absoluta falta de comprovação de que a mesma apresentara "parte" dos documentos solicitados. Mister se faz esclarecer que a irregularidade apontada é de natureza substancial, e neste caso, cabe ao Fisco a prova da acusação. Não o fazendo, o lançamento se torna insubsistente, posto que se trata de procedimento plenamente vinculado e também regrado. Ao refutar as certidões de sinistros apresentadas pela recorrente (e o fez porque não apresentou nenhum outro documento), a fiscalização teve a oportunidade de, em razão de

Serviço Público Federal - Processo no. 10875.002736/92-13.
Acórdão no. 107-1.700

investigações, se eventualmente comprovadas suas suspeitas (refuta os alegados danos causados pelos sinistros), eleger uma base cálculo sólida, segura e confiável, passível de, a qualquer tempo, demonstrá-la eficaz e plenamente. Mas não o fez. Preferiu escolher um base de cálculo de difícil sustentação, sobre a qual, instado a se manifestar, não logrou convencer. E tais conclusões se aplicam ao todo. Não apenas aos custos e despesas glosados, mas também aos valores considerados como receitas omitidas. Aliás, esta presunção é de toda absurda, pois parte do pressuposto que a recorrente não possuía nenhum compromisso junto a qualquer credor, ao findar o ano. Ora, como admitir, em um sistema econômico em que as atividades mercantis somente são desenvolvidas em função de créditos concedidos por fornecedores e bancos a seus clientes, cujos recursos financeiros são escassos, que esta ou aquela empresa compra somente à vista? como conceber que todo o saldo de fornecedores e todo o saldo de financiamentos foram quitados com o produto de receitas omitidas, se sequer foram levantados outros indícios? a explicação está nas mesmas linhas antecedentes e o fato confirma, mais uma vez, que, de fato, a recorrente não apresentou qualquer documento à fiscalização, posto que, não faz sentido acreditar-se, salvo as investigações não procedidas, que a água ou o fogo tem capacidade de distinguir, entre os papéis, as contas redituais das contas patrimoniais. Portanto, nem umas, nem outras, face ao até aqui exposto, pode servir de fundamento ao liame jurídico tributário. Sublinhe-se, ainda, a falta de discriminação dos credores, posto que os saldos foram extraídos exclusivamente da declaração de rendimentos. E não poderia ser diferente, posto que não há qualquer referência a livros comerciais.

3. Da decisão:

Esta, desde o início de seus fundamentos, revela, à primeira vista, uma tendência ao arbitramento do lucro. Com efeito, a Autoridade julgadora discorda veementemente com a afirmação da impugnante de que os livros e documentos solicitados pela fiscalização foram atingidos pelos sinistros certificados. A maior parte dos fundamentos de decidir, no mérito, se processa nesta linha de argumentação. Entretanto, a Autoridade manteve o lançamento com base na mesma motivação em que o autuante descreveu.

Quanto às repetidas alegações da impugnante no sentido de que não apresentou qualquer documento à fiscalização, não obstante as cinco laudas de fundamentação, apenas três linhas bastaram para contestá-las, assim:

Serviço Público Federal - Processo nº. 10875.002736/92-13.
Acórdão nº. 107-1.700

" Embora insista em negar que tenha apresentado qualquer documento, os números constantes do termo supramencionado estão a evidenciar os valores efetivamente comprovados."

Da mesma forma que nas contra-razões fiscais, já comentadas, também aqui não restou objetivaente esclarecido sobre que documentos foram apresentados e que comprovaram os custos e as despesas cujas supostas diferenças foram glosadas pela fiscalização. Também não se determinou a realização de diligências e ou perícias a fim de sanear o processo nesta parte.

Importa destacar, ainda, alguns fundamentos esposados pelo julgador "a quo", e que também comprometem o trabalho fiscal:

Fls. 315/316: " Portanto, não fica demonstrado, através das certidões apresentadas, que os livros e documentos contábeis relativos ao período abrangido pela ação fiscal se encontravam, na sua totalidade, no local sinistrado.";(grifei).

Infere-se, do excerto transcrito, que, de fato, nenhum documento foi apresentado ao Fisco pela recorrente na fase de fiscalização. Fica mais que evidente que a apresentação das certidões de sinistros teve o único objetivo de justificar a não exibição da totalidade (segundo afirma o Julgador Monocrático) dos livros e documentos solicitados.

Fl. 316: " Mesmo considerando válida a hipótese da destruição dos livros e documentos, há que se verificar se a defendente os mantinha em local e em condições de segurança tais que se poderia afirmar terem sido adotadas medidas tendentes a evitar as consequências do caso fortuito ou de força maior."

Tais fundamentos, além de demonstrarem a possibilidade indicada pela própria decisão de se arbitrar o lucro da recorrente, embora não o fazendo, deixam claro, por outro lado, que os sinistros podem ter ocorridos. Aliás, nenhuma providência foi tomada no sentido de examinar a efetividade daqueles acontecimentos, tampouco a idoneidade das certidões foram contestadas, o que autoriza a acreditar em seu teor.

Por fim, ao justificar a não opção pelo arbitramento do lucro, diz a Autoridade, à fl. 318:

Serviço Público Federal - Processo nº. 10875.002736/92-13.
Acórdão nº. 107-1.700

" Com efeito, não cabe o arbitramento do lucro no presente caso, tendo em vista que os valores solicitados a comprovar foram extraídos da Declaração de Rendimentos, não tendo sido, portanto, considerados como inconfiáveis ou inexatos, bem como não houve recusa na apresentação dos livros e documentos e, também, a escrituração mantida pelo contribuinte não foi classificada como imprestável na determinação do lucro real, nos termos do art. 399, incisos III e IV, do RIR/80."

O fundamento transcrito demonstra claramente, de um lado, que o lançamento, mesmo com base no lucro real, não poderia prevalecer, posto que procedido com fulcro no art. 676, inciso III, do RIR/80, segundo o qual:

Art. 676 - O lançamento será efetuado de ofício quando o contribuinte:

- I -;
- II -;
- III- fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevidas."

Ora, se o Julgador, não obstante possa ter confundido base de cálculo com lançamento, afirma que os dados da declaração não são inconfiáveis nem inexatos, vale dizer, são confiáveis e exatos, o procedimento não se justifica e, desde então, deveria ser cancelado. De outro lado, não faz sentido falar-se em desclassificação de escrita, quando a mesma sequer foi exibida pela recorrente à fiscalização, em virtude de sinistros. Em verdade, o Fisco teve condições de proceder ao arbitramento em razão de recusa velada, segundo se extrai dos próprios fundamentos de decidir e pelas contra-razões fiscais. Bastaria, para tanto, maiores investigações em torno dos fatos referentes aos sinistros. Todavia, estranhamente, preferiu-se, sem maiores preocupações, adotar-se uma base de cálculo maior, em detrimento da segurança do lançamento e do crédito tributário exigido.

Consubstancia-se, assim, face ao acúmulo de evidências, a falta de comprovação de que efetivamente ocorreram as irregularidades que supostamente motivaram a lavratura do auto de

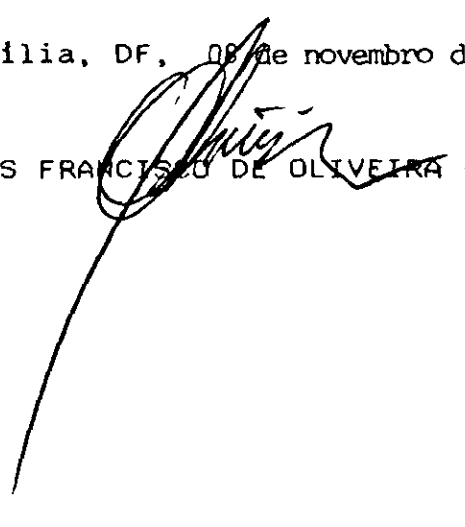
Serviço Público Federal - Processo no. 10875.002736/92-13.
Acórdão no. 107-1.700

infração. Falta ao lançamento a seriedade necessária, em face da ausência de elementos pressupostos substanciais e comprobatórios da exigência formulada.

Enfim, conclui-se que o lançamento sobre o qual versam os presentes autos não preenche os requisitos exigidos pelo artigo 142 do CTN, sobretudo por falta de justificação dos motivos que ensejaram sua celebração, bem como, do efetivo estabelecimento do vínculo obrigacional tributário, face à ausência de fundamentos concretos. Isto o torna insubsistente. Diante do exposto, considero superados os demais questionamentos.

Nesta ordem de juízos, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Brasília, DF, 08 de novembro de 1994.


JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR.