



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10835.001684/95-14
Recurso nº. : 114.406
Matéria: : IRPJ E OUTROS - Exs: 1992 a 1994
Recorrente : OLIVEIRA LOCADORA DE VEÍCULOS LTDA.
Recorrida : DRJ EM RIBEIRÃO PRETO - SP
Sessão de : 14 DE JULHO DE 1998
Acórdão nº. : 101-92.166

PERÍCIA - Considera-se não efetuado o pedido de perícia que não atenda aos requisitos estabelecidos na lei processual.

MEIOS DE PROVA - PRESUNÇÃO SIMPLES - O processo administrativo fiscal admite todos os meios de prova em direito admitidas, inclusive a presunção simples, desde que, nesse caso, a presunção esteja corroborada por vários indícios convergentes.

COMPRAS NÃO REGISTRADAS - A falta de registros contábeis e fiscais de aquisição e correspondente pagamento de mercadorias, fatos devidamente comprovados, autoriza a presunção de que os valores dessas aquisições foram pagos com recursos oriundos de receitas anteriormente realizadas à margem da escrituração comercial e fiscal.

EXIGÊNCIAS DECORRENTES -. Tendo em vista o nexo lógico entre a exigência formalizada no auto de infração relativo ao IRPJ e a relativa à Contribuição Social, ao FINSOCIAL, à COFINS e ao IRRF, as soluções adotadas não que ser consentâneas.

PIS - Não prevalece a exigência formalizada com base nos Decretos-leis 2.445 e 2.449, de 1988, declarados formalmente inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

FINSOCIAL - Conforme determina a Medida Provisória 1.110/95, deve ser cancelada a exigência no que exceder à aplicação da alíquota de 0,5%.

IRRF SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. Em se tratando de sociedade por quotas, legítima a incidência do imposto de acordo com o art. 35 da Lei 7.713/88 se o contrato social prevê a imediata disponibilidade econômica ou mesmo jurídica ou, ainda, definição diversa a exigir manifestação de vontade de todos os sócios.

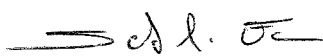
Recurso parcialmente provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por OLIVEIRA LOCADORA DE VEÍCULOS LTDA.

JS

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora. Vencido o Conselheiro Francisco de Assis Miranda, no item "Tributação do Lucro Líquido".


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 27 AGO 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, KAZUKI SHIOBARA, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL e CELSO ALVES FEITOSA.

Recurso nº. : 114.406
Recorrente : OLIVEIRA LOCADORA DE VEÍCULOS LTDA.

RELATÓRIO

Contra o contribuinte OLIVEIRA LOCADORA DE VEÍCULOS LTDA. foram lavrados os autos de infração de IRPJ (fls. 127/134), PIS/Faturamento (fls. 135/139), FINSOCIAL/Faturamento (fls. 149/143), COFINS (fls. 144/148), Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 149/157), e Contribuição Social (158/163), para exigência de crédito tributário em valores equivalentes, respectivamente, a 1.153.485,14 UFIR, 27.356,11 UFIR, 4.277,27 UFIR, 79.895,19 UFIR, 856.077,39 UFIR e 284.832,97 UFIR, aí já incluídos juros de mora e multa por lançamento de ofício. No auto de infração do IRPJ está exigida multa por atraso na entrega da declaração.

A infração cometida está assim descrita no auto de infração do IRPJ (tomado como matriz, do qual os demais são considerados decorrentes):

“OMISSÃO DE RECEITAS

NÃO CONTABILIZAÇÃO DE AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS

Valor apurado referente à não escrituração de aquisição de veículos efetuados pela pessoa jurídica, conforme detalhado no Termo de Verificação e Conclusão Fiscal (fls. 121 a 126), e no Demonstrativo de Aquisição de Veículos sem Escrituração, os quais passam a fazer parte integrante deste.”

Do Termo de Verificação e Conclusão Fiscal consta o seguinte :

“1. A presente fiscalização originou-se dos trabalhos fiscais efetuados visando a comprovação da regularidade das aquisições efetuadas pela pessoa jurídica - na condição de frotista - de um total de 151 (cento e cinquenta e um) veículos da Autolatina Brasil S/A - Divisão Volkswagen, CGC MF 59.104.422/0024-46 (124 veículos) e de Autolatina Brasil S/A - Divisão Ford, CGC MF 59.104/422/0058-95 (37 veículos) conforme dados fornecidos por estas à Coordenação do Sistema de Fiscalização da Receita Federal - COFIS e remetidos à DRF em Pres. Prudente pelo MEMO/DIVIN/COFIS n. 717/94, de 11/11/94.

2. Comparecendo à sede da pessoa jurídica, constatou-se, através dos livros/documentos apresentados, que dos 161 (cento e sessenta e um) veículos faturados pela Autolatina Brasil S/A - Divisões Volkswagen e Ford, somente 36 (trinta e seis) veículos (notas fiscais 179.741, 179.743, 180.363, 355.112, 404.312, 457.557, 457.558, 457.559, 457.561, 457.562, 457.564, 771.662, 771.664, 771.666, 771.669, 772.313, 773.718, 773.721, 775.141, 775.144, 780.101, 780.102, 780.103, 780.104, 782.900, 783.370, 783.371, 783.372, 783.375, 783.376, 783.377, 783.378, 783.383, 784.814, 786.476 e 787.911) tinham sido lançados em seus registros contábeis, não constando registro dos demais 125 (cento e vinte e cinco) veículos faturados no período compreendido entre os dias 22/08/91 e 30/09/93.



3- Isto feito, intimou-se para prestações de esclarecimentos, Autolatina Brasil S/A - Divisões Volkswagen e Ford, Oliveira Locadora de Veículos Ltda. e os proprietários dos veículos em pauta (conforme dados dos mesmos obtidos através do sistema RENAVAN, fornecidos pelo CIRETRAN Regional).

4. Com os atendimentos das intimações por parte de Autolatina Brasil S/A - Divisões Volkswagen e Ford e pelos proprietários dos veículos (Oliveira Locadora de Veículos Ltda não atendeu), ficou evidenciado que a empresa Oliveira Locadora de Veículos Ltda. adquiriu - na condição de frotista - os 125 ((cento e vinte e cinco) veículos em pauta, da Autolatina Brasil S/A - Divisões Volkswagen e Ford, deixando de registrá-los em sua escrituração contábil, e tendo logo após suas aquisições, os revendido a terceiros, utilizando-se para tanto de vendas diretamente efetuadas pela mesma, bem como da intermediação de concessionárias, revendedoras, estacionamentos e garagens, estabelecidas em diversos pontos do território nacional.

6. Apurou-se ainda - após o encerramento dos trabalhos na fase de diligência fiscal - que a pessoa jurídica havia, também no ano de 1994, adquirido veículos de Autolatina Brasil S/A - Divisão Volkswagen, motivo pelo qual lavrou-se o Termo de Intimação n. 286/95.....constatando-se então, que pelo mesmo modo que os 125 (cento e vinte e cinco) veículos acima citados, também não foram os 4 (quatro) veículos adquiridos no ano de 1994, registrados contabilmente pela pessoa jurídica.

7.....aplicando-se sobre as aquisições supra o previsto no art. 181, do RIR/80...e no art. 228, parágrafo único do RIR/94...os quais autorizam a presunção de OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITA para esses valores não escriturados pela pessoa jurídica.

8. Por ter ficado caracterizado o evidente intuito de fraude, no sentido do não recolhimento aos cofres públicos do imposto devido, aplica-se o disposto no art. 4º da Lei 8 218/91 (multa de 300% - trezentos por cento - sobre o imposto devido).

11.....fica a empresa interessada ciente de que formalizamos Representação Fiscal para Fins Penais.....”

Consta, ainda, dos autos, que o endereço da sede da empresa fiscalizada pertence, também, à empresa Rodocastro Transp. de Veículos Ltda., que o Sr. Ricardo José de Oliveira fazia parte do quadro societário tanto da Oliveira Locadora de Veículos quanto da Rodocastro e, ainda, das empresas Norwagen Distribuidora de Automóveis Ltda. e Mercovel- Mercantil Comercial Veículos Ltda., citadas pela Autolatina como responsáveis pelos pagamentos e entrega daqueles veículos. A fl. 170 a fiscalização elaborou fluxograma no qual identifica as empresas Oliveira, Norwagen e Mercovel como tendo por sócio majoritário o Sr. Ricardo José de Oliveira, e demonstra o esquema das operações : (1) Oliveira compra os veículos na condição de frotista, (2) realiza os pagamentos através das concessionárias Norwagen e Mercovel, (3) a Autolatina remete os veículos através da Norwagen e da Mercovel, (4) Oliveira revende os veículos sem nota fiscal através de concessionárias, revendedoras, estacionamentos, garagens ou da própria Oliveira. Às fls 1406, 1407 e 1407 constata-se que o Sr.

Ricardo José de Oliveira figura nos cadastros da Receita Federal como responsável pelas empresas Oliveira Locadora de Veículos Ltda. e Norwagen Distribuidora de Automóveis Ltda.

Regularmente notificada, a empresa impugna o lançamento, alegando, em síntese, que efetivamente adquiriu veículos da Autolatina Brasil S/A - Divisões Volkswagen e Ford, mas não naquela quantidade, negando a autenticidade de vários pedidos de compra que figuram nos autos e acusando de falsificação grosseira a assinatura do representante legal da empresa, inclusive em recibos de venda, o que se comprova pelo confronto com o contrato social. Afirmar que nas operações em que concorrera diretamente houve regular escrituração e que, além disso, a “grande totalidade das operações de que nos dá conta as respostas às intimações foram realizadas com terceiros, pessoas físicas ou jurídicas das quais o representante legal não tem qualquer vinculação. ”. Ressalta, ainda, que, contrariamente ao que consta do fluxograma de fls 170, a Mercovel não pertence ao representante legal da empresa. Questiona a legalidade do auto, por se fundar em presunção. Afirmar que em momento algum o fisco comprovou que a impugnante adquirira os veículos, tanto assim que os pagamentos não foram por ela efetuados à montadora e em momento algum ficou caracterizado que os canhotos das notas fiscais foram assinados por seu representante ou preposto. Aventa a possibilidade de que ex-sócio minoritário da empresa Norwagen, antigo procurador do Sr. Ricardo José de Oliveira para fins de administração dessa empresa e com acesso aos mecanismos de compra e venda, tenha praticado os atos delituosos valendo-se do nome da empresa autuada e das empresas envolvidas. Argumenta, ainda, que uma vez que o fisco utilizou a presunção de omissão de receita, deveria ele considerar os custos respectivos, devidamente comprovados nas notas fiscais. Requer prova pericial. Esclarece, em aditamento, que o Sr. Ricardo José de Oliveira participou do quadro societário da Mercovel até 18/03/95.

A autoridade de primeiro grau rejeitou a preliminar de nulidade do auto de infração. O pedido de perícia foi considerado não formulado, por não atender os requisitos da lei processual. Também a prova testemunhal requerida foi rejeitada, por preclusão e porque os cinco volumes que formam os autos estão repletos de provas testemunhais. Por não se encontrarem nos autos os motivos que teriam tipificado o “evidente intuito de fraude”, foi mantida a imposição da penalidade de 100% originalmente estampada nos DEMONSTRATIVOS DE MULTAS E JUROS DE MORA. No mérito, assim decidiu :



a) quanto ao IRPJ, mantida integralmente a exigência;

b) quanto ao PIS, uma vez que os valores exigidos atendem à restrição da MP 1.175/95 e suas edições posteriores, mantida integralmente a exigência;

c) quanto ao Finsocial, cancelada a parte que excede à aplicação da alíquota de 0,5%;

d) quanto à COFINS, ao IRRF e à Contribuição Social, mantidas integralmente as exigências.

Em recurso a este Colegiado, a empresa reedita e reforça as razões deduzidas na impugnação.

É o relatório. 

VOTO

Conselheiro SANDRA MARIA FARONI, Relatora

A preliminar de “ilegalidade do auto pela presunção” não prospera. Pretende a empresa que a compra dos veículos de que é acusada não esteja comprovada, sendo fruto de presunção e, por isso, a auto de infração ilegal.

A presunção é meio de prova, expressamente admitido pelo art. 136 do Código Civil e reconhecido pelo art. 332 do Código de Processo Civil. Não tendo, o Código Tributário Nacional e a Lei Processual Tributária (Dec. 70.235/72), criado normas específicas quanto às provas admitidas no litígio fisco-contribuinte, o problema segue as normas da lei civil. Assim, o processo administrativo fiscal admite todos os meios de prova, inclusive a presunção simples. Apenas, nesse caso, deverá a presunção estar corroborada por vários indícios convergentes, não bastando um único indício, que, na lição de Paulo Bonilha, “é mero princípio de prova, insuficiente para fundamentar, com absoluta verossimilhança, a existência de fato gerador ocultado pelo contribuinte”. Citando Túlio Rosenbuj, ensina Bonilha que “a aplicação das presunções simples deve reunir os requisitos de seriedade, precisão e concordância. Seriedade quanto à necessidade de um nexó evidente entre o fato conhecido e sua consequência; precisão quanto à idoneidade do fato conhecido, e concordância a respeito da relação entre os fatos para se chegar à conclusão que se pretende demonstrar, cercada de absoluta certeza”. (Paulo Celso B. Bonilha, *in* Da Prova no Processo Administrativo Fiscal). Ora, no caso, a seriedade está evidenciada, pois existe um nexó evidente entre o fato conhecido (veículos vendidos pela Autolatina à Oliveira Veículos e por esta não contabilizados) e sua consequência (pagamento dos mesmos com recursos também não contabilizados e, portanto, não oferecidos à tributação). A precisão quanto à idoneidade do fato conhecido é indiscutível, pois funda-se nas provas documentais fornecidas pela Autolatina e pelo Ciretran. E a relação entre os fatos (compra de veículos sem transitar pela contabilidade e omissão de receitas) é notória, pois os recursos utilizados para pagamento, se não escriturados, advêm de receitas omitidas, se não provada outra origem.

Correta também a decisão singular quando considerou não formulado o pedido de perícia. Limitou-se a empresa a requerer “que lhe seja deferida produção de prova pericial, com indicação de assistente técnico, provas testemunhais, sem prejuízo de nenhuma outra “. Ora, de acordo

85

com a lei processual, a impugnação deve mencionar as diligências ou perícias que o impugnante pretende sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, endereço e a qualificação profissional do seu perito, considerando-se como não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender esses requisitos (Dec. 70.235/72, com a redação alterada pela Lei 9.748/93, art. 16, inc. IV e § 1º).

A prova testemunhal, como todas as provas em direito admitidas, também o é no processo administrativo fiscal. Apenas, pelo caráter eminentemente escrito deste, as declarações das testemunhas devem ser tomadas por escrito, para compor o processo. Como as provas que o impugnante possua devem ser apresentadas com a impugnação (Dec. 70.235/72, art. 16, IV), as declarações das testemunhas que a empresa pretendia apresentar como prova deveriam ter sido apresentadas por escrito com a impugnação. A fase instrutória que se segue à fase postulatória, no processo administrativo fiscal, compreende apenas, se for o caso, a realização de diligências ou perícias, nunca a audiência de testemunhas.

Quanto ao mérito, as razões de recurso são as mesmas contidas na impugnação, e foram eficientemente desconstituídas pelo julgador singular. Mesmo porque, ao robusto quadro probatório coligido pela Fiscalização, a autuada contrapôs apenas alegações.

Assim, a alegação de que o signatário de determinados pedidos de compra é pessoa desvinculada da empresa não permite o afastamento dos referidos pedidos como prova, diante do fato de que pedidos de compra pela empresa reconhecidos como seus e referentes à parte das compras escrituradas estão assinados pela mesma pessoa, e se referem a períodos em que o signatário também não tinha vínculo com a pessoa jurídica.

Alega ainda a empresa não ter restado comprovada a efetividade das compras, pois que os pagamentos à montadora não foram por ela efetuados e não ficou caracterizado que os canhotos das notas fiscais tivessem sido assinados por representante legal ou preposto seu. A alegação referente aos canhotos não é de ser considerada, pois que nas faturas consta a observação de que os veículos deveriam ser entregues na concessionária (Norwagen ou Mecovel) para revisão de entrega, sem ônus para o adquirente. Logicamente, quem deve ter assinado os canhotos deve ser representante ou



preposto da concessionária que recebeu os veículos, e não da adquirente, Oliveira Locadora de Veículos Ltda. Além disso, o fato de o pagamento ter sido efetuado algumas vezes através da Mercovel e da Norwagen não é suficiente para descaracterizar a efetividade das compras pela Oliveira Locadora. O que prova ser essa a adquirente são as faturas emitidas em seu nome, corroboradas pelos pedidos de compra. Os adquirentes pessoas físicas apresentaram documento de transferência dos veículos em que figura como alienante Oliveira Locadora de Veículos, representada por Ricardo José de Oliveira, cuja assinatura está reconhecida por autenticidade por diversos cartórios.

Quanto aos pagamentos, a Volkswagen, conforme documento de fls 1385, declara que o pagamento relativo às notas fiscais de números 505604, 7201252, 720162 e 725492 foi efetuado pela Oliveira Loc. Veic. Ltda., através de transmissão bancária. Quanto às demais notas fiscais, além das declarações das vendedoras de que os pagamentos foram feitos pelas concessionárias Norwagen e Mercovel, a própria fiscalização, no fluxograma de fls. 170, reconhece que os pagamentos são efetuados através das concessionárias. O que permite a presunção de omissão de receita não é o fato simples de as compras não estarem contabilizadas, mas sim, seu pagamento com recursos não contabilizados. Porque, se o pagamento não houver sido efetuado ou tiver sido comprovadamente feito por terceiros, não há como presumir seja ele oriundo de recursos provenientes de receitas anteriores, mantidas à margem da escrituração. Nesse último caso, lícito seria presumir a omissão por parte de quem, efetivamente, houver feito os pagamentos, caso não os tenha escriturado.

Portanto, tendo em vista que só restou comprovado o pagamento por parte da recorrente em relação às notas fiscais 55604, 7201252, 720162 e 725492, apenas em relação aos veículos constantes dessas notas permanece a presunção de omissão de receita.

Quanto aos lançamentos decorrentes, a conclusão supra a eles se aplica integralmente, ressalvados os aspectos específicos que cada um possa ter.

Assim, em relação ao PIS, é de se considerar que a exigência está formalizada com base nos Decretos-leis 2.445 e 2.449, de 1988, reiteradamente declarados formalmente inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, e que tiveram sua execução suspensa através da Resolução nº 49, do Senado Federal (DOU 10/10/95).

16

A MP 1.175/96, no item VIII, ordenou que fossem cancelados os lançamentos efetuados com base nos referidos Decretos-leis, na parte que exceda o valor devido com fulcro no art. da LC 07/70. Por isso a decisão singular, considerando que o cálculo com base na LC 07/70, à alíquota de 0,75%, resulta em valor maior que o lançado, mediante alíquota de 0,65%, manteve a exigência. Entretanto, não há como manter o lançamento, vez que a modificação introduzida pelos Decretos-leis 2.445 e 2.449 não se restringiu à alíquota, mas a base de cálculo, que pela LC 07/70 era o faturamento de seis meses atrás, com o DL 2.445/83 passou a ser a receita bruta do mês anterior. Portanto, todo o lançamento deve ser alterado, razão pela qual não pode prevalecer a exigência.

No que se refere ao FINSOCIAL, correta a decisão singular ao reduzir a alíquota aplicável.

Efetivamente, o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o Recurso Extraordinário nº 150764-1/Pernambuco, declarou a inconstitucionalidade do artigo 9º da Lei 7.689/88, do art. 7º da Lei 7.787/89, do art. 1º da Lei 7.894/89 e do art. 1º da Lei 8.147/90, que majoraram a alíquota da contribuição. Conseqüentemente, ressalvados os fatos geradores ocorridos em 1988, quando vigorou a alíquota de 0,6%, a alíquota não pode ser superior a 0,5%. Na esteira do pronunciamento da Suprema Corte, o Poder Executivo, por meio do art. 17, inciso III, da Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/95, determinou o cancelamento dos lançamentos relativos à contribuição ao Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, exigida das empresas comerciais e mistas, com fulcro no artigo 9º da Lei 7.689/88, na alíquota superior a 0,5%, conforme Leis 7.787/89, 7894/89 e 8.147/90.

O Imposto de Renda Retido na Fonte está lançado com base no art. 35 da Lei 7.713/83. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 197.744-2- RS, Relator, Ministro Marco Aurélio, o Supremo Tribunal Federal manifestou-se no sentido de que em relação ao sócio cotista, “a norma insculpida no art. 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior.”

VF

O mesmo Ministro Marco Aurélio, no voto condutor do RE 172.058-1/SC, assim se pronunciou :

“Relativamente às sociedades por quotas, cumpre sempre perquirir, à luz do contrato social, a disciplina do lucro líquido. **Prevista a imediata disponibilidade econômica ou mesmo jurídica ou, ainda, definição diversa a exigir manifestação de vontade de todos os sócios, tem-se o fato gerador fixado no art. 43 do CTN.** No caso, não se abre campo propício à aplicação da Lei das Sociedades Anônimas, porque sempre subsidiária, a depender do silêncio do contrato social e da compatibilização ante as regras mínimas constantes do Decreto nº 3.709/19”

No presente caso, o contrato social prevê que “ao fim de cada exercício serão preparadas as demonstrações financeiras requeridas em lei. Os lucros então verificados mediante resolução dos sócios quotistas poderão ser : a) distribuídos aos quotistas proporcionalmente às suas quotas ou, b) retidos total ou parcialmente na sociedade em contas de lucros suspensos ou de reservas ou ainda capitalizados”.

Portanto, uma vez que distribuição ou não imediata dos lucros se sujeita, apenas, à deliberação dos sócios, não havendo qualquer limitação no contrato quanto a essa destinação, têm, os sócios, a disponibilidade jurídica imediata dos lucros, sendo legítima a incidência do imposto de fonte.

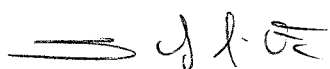
Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para :

a) reduzir a base tributável relativa ao IRPJ ao valor correspondente às notas fiscais 55604, 72012252, 720162 e 725492;

b) cancelar a exigências relativa ao PIS ;

c) adequar as bases de cálculo do FINSOCIAL da Contribuição Social, da COFINS e do IRRF ao decidido quanto ao IRPJ.

Sala das Sessões - DF, em 14 de julho de 1998



SANDRA MARIA FARONI

INTIMAÇÃO

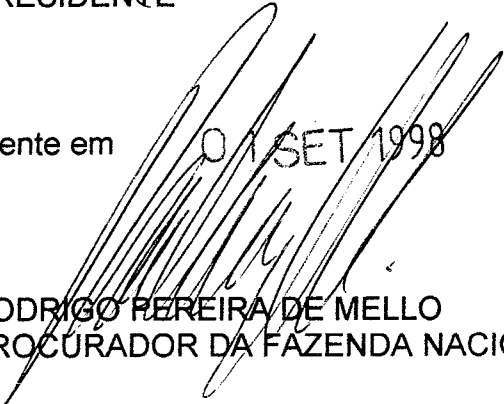
Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial n.º 55 de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17.03.98).

Brasília-DF, em 27 AGO 1998


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em

01 SET 1998


RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL