



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10950.001.313/97-41
Recurso nº. : 116.724
Matéria: : IRPJ E OUTROS – EXS: DE 1994 e 1995
Recorrente : FRIGORÍFICO NOVO PARANAVAÍ LTDA.
Recorrida : DRJ EM FOZ DO IGUAÇÚ - PR
Sessão de : 13 julho de 1999
Acórdão nº. : 101-92.729

I. R. P. J. - LANÇAMENTO *EX OFFICIO* - TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS. – OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS - PRESUNÇÃO - Após o advento do Código Tributário Nacional, que consagrou o princípio da reserva legal no exercício da atividade administrativa de lançamento, as exigências tributárias somente poderão ser formalizadas com prova segura, a cargo de quem alega, dos fatos que revelem o auferimento de receita passível de tributação, ou mediante a demonstração de que ocorreram aqueles fatos expressamente arrolados pela lei, como presumíveis da ocorrência de omissões de receitas. Se é certo que as presunções *hominis* ou *facti*, não se prestam para alicerçar a incidência do Imposto sobre a Renda, como é cediço na doutrina e jurisprudência, impossível a manutenção da exigência quando se baseia em simples ilação.

LANÇAMENTO COM BASE EXCLUSIVAMENTE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS – Os depósitos bancários, por não evidenciarem disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou proventos, fato gerador do imposto, servem de base para arbitramento da receita mantida à margem da escrituração quando comprovado, pelo Fisco, nexo causal entre o depósito e qualquer fato que tipifique omissão no registro de receitas.”

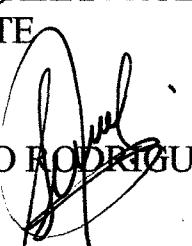
Recurso conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
FRIGORÍFICO NOVO PARANAVAÍ LTDA.

Processo nº. :10950.001.313/97-41
Acórdão nº. :101-92.729

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR Provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do Relatório e Voto que passam a integrar o presente Julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 OUT 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL, SANDRA MARIA FARONI e CELSO ALVES FEITOSA.

RELATÓRIO

FRIGORÍFICO NOVO PARANAVAÍ LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C.G.C. - MF sob o nº 82.338.690/0001-58, não se conformando com a decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Foz do Iguaçu - PR, recorre a este Conselho com a pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

Tratam os presentes autos de lançamento tributário efetuado em razão de haver sido constatado omissão no registro de receitas, conforme descrito no "Termo de Verificação Fiscal de fls. 10/11.

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento fiscal, foi proferida decisão pela autoridade julgadora singular, cuja ementa tem esta redação:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDIC – IRPJ
INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS – Descabe à Autoridade Julgadora de Primeira Instância apreciar alegações de inconstitucionalidade de leis ordinárias, atribuição reservada ao Supremo Tribunal Federal.

OMISSÃO DE RECEITAS – É admitida a tributação da omissão de receitas, caracterizada pela não comprovação da origem de depósitos em contas correntes bancárias, tendo a autoridade fiscal demonstrado claramente os valores tributáveis, realizando os levantamentos necessários à correta constituição do crédito tributário

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE – IRRF
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – CSLL
CONTRIBUIÇÃO /SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS

Tratando-se de lançamento reflexivo, a decisão proferida ao procedimento matriz, Imposto de Renda Pessoa Jurídica, é aplicável aos procedimentos decorrentes, face à relação de causa e efeito entre eles existente

LANÇAMENTOS PROCEDENTES.”

Em seu recurso para este Colegiado, a contribuinte sustenta em resumo:

- a) pelo próprio valor da exação é fácil concluir que o Fisco laborou em engano, visto que se trata de valor astronômico, tendo havido erro nos cálculos, sendo certo que a recorrente nunca poderia ter omitido receita na ordem pretendida;
- b) é sabido que a movimentação bancária não pode servir de base para apuração de receita das empresas, uma vez que na movimentação financeira existem lançamentos de toda ordem, como empréstimos, transferências, juros, despesas, depósitos, saques, reembolsos, etc., e os tribunais vêm sufragando esse entendimento, visto que realmente não se pode tributar sem uma base sólida;
- c) embora tenha ocorrido a incineração de parte da documentação contábil, a escrita foi reconhecida como válida pelo Fisco, cuja receita foi declarada e o imposto cabível devidamente pago, sendo certo que, no caso, incorreu a desclassificação da escrituração, devendo esta prevalecer para todos os efeitos fiscais;
- d) a persistir o entendimento do Fisco, a empresa que gera inúmeros empregos diretos, não terá condições de honrar compromisso tão elevado para com o Fisco, estando fadada a encerrar suas atividades.

É o Relatório.

V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O Recurso foi manifestado no prazo legal. Conheço-o por tempestivo.

De plano deve ser consignado que, ao contrário do afirmado pela autoridade julgadora monocrática, entendo que a Autoridade Administrativa, quando no exercício de função judicante, não pode se furtar, muito menos se omitir, no seu dever de enfrentamento das argüições de constitucionalidade de texto ou comando legal. Já tive a oportunidade de escrever (Ac. 101-86.902):

“Além dos fundamentos exposto neste voto, que demonstram não só a necessidade mas também a legalidade das manifestações deste Órgão Colegiado sobre princípios insculpidos na Carta Magna, vale transcrever parte do voto que proferi quando do julgamento do recurso protocolizado sob o nº 104.709, que deu causa ao Acórdão nº 101-85.851, de 16 de novembro de 1993, “*verbis*”:

“É certo que a qualquer manifestação que vise obter declaração de constitucionalidade de texto legal deve ser intentada junto ao Poder Judiciário, único foro competente para decidir questões dessa natureza. Também é certo que parte dos fundamentos expedidos pela autoridade “a quo” é verdadeiro, só não o sendo a assertiva feita no sentido de que inocorreu irretroatividade na aplicação da lei.

Nos termos do artigo 37 da Constituição Federal, de 1988,

“A administração pública direta, indireta ou fundacional de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade ...”

o que deve ser observado rigorosamente por todos aqueles que, direta ou indiretamente, exercem cargos ou funções na mencionada administração.

O artigo 101 da Lei nº 5.172, de 1966 (C.T.N.) declara textualmente que:

"A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral..."

sendo certo que, na aplicação da legislação tributária deve ser observada a regra inserta no artigo 105 do C.T.N., principalmente quando introduzindo no mundo jurídico, incidência de encargos mais onerosos para os contribuintes, o artigo 30 da Lei nº 8.218, de 1991, não pode ser aplicado retroativamente, pois não se trata, no caso, de qualquer uma das hipóteses elencadas no artigo 106 do C.T.N..

.....
A lei, para ser aplicada a casos concretos, deve ser interpretada. Tal interpretação, no entanto, não pode ser feita de forma literal, direta, mas sistematicamente, tendo em conta os princípios gerais de direito e outras normas que norteiam ou formam o arcabouço de nosso Sistema Jurídico. Assim, tendo presente a Lei nº 5.172, de 1966, a Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Constituição Federal e outras normas legais, não há como concluir que a incidência dos juros calculados segundo a T.R.D. possam incidir de forma retroativa, alcançando o período de fevereiro de 1991 a janeiro de 1992. Aquela data, embora expressamente indicada, não corresponde ao verdadeiro marco inicial da incidência dos juros, vez que, se assim fosse, seriam contrariados não só princípios como também textos legais de hierarquia superior, como é o caso da Constituição Federal.

Há que ser entendido, portanto, que a repetição da data no texto legal que introduziu a correção, ocorreu por lapso do legislador, que ao dar nova redação ao artigo 9º da Lei nº 8.177, de 1991, não excluiu, como deveria, a menção expressa ao termo inicial da aplicação da lei. Tal impropriedade só pode

ser creditada a um cochilo do legislador, pois seria impróprio admitir-se que a manutenção de tal despropósito resulta da intenção deliberada de burlar princípios universalmente aceitos e consagrados por nosso ordenamento jurídico. Em maior heresia incorre, ainda, aquele que tem por dever aplicar a lei e, sem qualquer justificativa plausível, aceita como válido e legítimo lançamento tributário que faz retroagir texto de lei que sabidamente não pode ter eficácia retro-operante.

Ao aplicar a lei cabe, portanto, extrair do texto interpretação lógica, consentânea, razoável e que esteja em plena harmonia com todo o Sistema Jurídico.

E não se diga que na esfera administrativa o aplicador da lei, exercendo função judicante, com o dever-poder de rever o ato administrativo, seria incompetente para dar por ineficaz texto de lei que, sem qualquer dúvida, fere princípios constitucionais. Não se trata, como afirmado, de declarar a constitucionalidade da lei, tarefa afeta ao Poder Judiciário, mas sim de decidir se, no caso concreto, tem aplicação de lei que viola princípios consagrados por nosso ordenamento jurídico. Diante do caso concreto, qual deve prevalecer, o princípio constitucional ou a lei, o julgador não tem como fugir da situação.

Como ressaltado pelo nobre ex-Conselheiro Pedro Martins Fernandes, em voto que proferiu no Acórdão nº CSRF/01-0.299, de 07/3/83:

"O processo administrativo tributário, porém, é uma forma pela qual a própria administração pública controla os atos administrativos. Esse controle é exercido, em parte, pela administração tributária, como órgão jurisdicional-administrativo de primeiro grau, e, em parte, por órgãos colegiados desvinculados desta mas também integrantes da estrutura fazendária.

A atividade de controle dos atos administrativos pela própria administração tem por objetivo eliminar os excessos e suprir as omissões parciais ou totais praticados na execução e apurados no exame desses atos.

Nesse sentido, o art. 149 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/66), determina a revisão de ofício do lançamento pela autoridade administrativa, nos casos nele elencados.

.....
Ademais, a obrigação tributária é obrigação "ex-lege", e, portanto, de direito material. Logo, inexistindo a norma que faz nascer a obrigação, esta também inexistiria e não pode ser criada ou mantida por mero incidente processual, e, por isso, de direito formal, quais sejam a existência de pedido e a extensão deste."

Com vistas a afastar o argumento expendido na fase impugnativa, no sentido de que o lançamento tributário atacado resulta, exclusivamente, de valores apurados com base em depósitos ou extratos bancários, a autoridade julgadora monocrática afirmou:

"A Fiscalização elaborou completo demonstrativo de Recursos e Aplicações do ano de 1994 (fls. 05/06), abrangendo os saldos de caixa do início e do final de cada mês, as receitas contabilizadas, demais recursos e o valor líquido de todos os depósitos bancários efetuados em cada mês nas contas correntes da empresa em estabelecimentos bancários, tudo apurado em seus livros contábeis culminando com a apuração de insuficiências de recursos.

.....
Face da falta (SIC) de comprovação pela contribuinte da origem desses depósitos, é correta a conclusão de que houve omissão de receitas.

Com efeito, evidencia-se que a tributação não foi realizada com base apenas em extratos bancários, portanto não há que se falar em nulidade do feito. Trata-se de um trabalho técnico, do qual a Contribuinte teve pleno conhecimento prévio e oportunidade para influir em seu resultado. Entretanto, não o fez, nem mesmo na fase impugnatória, pois, traz alegações desacompanhadas de comprovação.

A omissão de receitas foi mensurada por meio da diferença entre o total dos depósitos líquidos em conta bancária e o total dos recursos disponíveis na contabilidade da empresa a cada Mês (exceto os cheques emitidos)."

Deve ficar consignado, por relevante, que a Fiscalização, para apuração da base de cálculo do tributo, nada mais fez que elaborar "DEMONSTRATIVO DE RECURSOS E APLICAÇÕES" (fls. 05/06), valendo-se dos elementos constantes da escrituração contábil mantida pela recorrente, para determinar o que denominou de "Recursos", subtraindo a correspondente parcela do montante dos depósitos bancários efetuados no mesmo período, como reconhecido pela própria decisão recorrida, nada havendo que se pudesse reconhecer como resultado de trabalho técnico, elaborado, ou que tenha exigido conhecimento específico sobre a matéria.

É inegável que o montante tributado não resulta da totalidade dos recursos depositados em contas correntes bancárias, e nem poderia ser diferente vez que a Fiscalização, via de regra, deduz desse montante as disponibilidades existentes no período de referência. No entanto, é certo afirmar-se que a base de cálculo do tributo é constituída, EXCLUSIVAMENTE, por valores apurados através de levantamento efetuado em contas correntes bancárias, resultantes de depósitos promovidos pela recorrente.

Importa ressaltar que a pessoa jurídica autuada apresentou declaração de rendimentos utilizando-se do Formulário 1, o que significa dizer que optou pela tributação com base no lucro real, implicando reconhecer, portanto, que mantinha escrituração de acordo com a leis comerciais e fiscais.

A propósito do assunto, restou registrado pela autoridade julgadora de primeiro grau:

"Tendo em vista que todos os depósitos e cheques estavam contabilizados, a Contribuinte deveria manter em boa ordem todos os comprovantes, pois são parte integrante da contabilidade.

No presente caso, o fato de a escrita contábil ter sido reconhecida como válida, não havendo sua desclassificação, faz prova a favor do Fisco, uma vez que nela encontram-se provas sólidas da irregularidade: a própria contabilização de todos os depósitos efetuados em contas correntes.

O fato de os depósitos estarem todos contabilizados e mesmo assim não terem origem comprovada é explicável:

- conforme se verifica nas cópias do Livro Razão da empresa, às fls. 123 por exemplo, a Contribuinte contabiliza em partidas mensais todos os pagamentos e recebimentos;
- no final do mês a Contribuinte fazia os seguintes lançamentos
-
- da mesma forma que os depósitos são aplicações de recursos, os cheques emitidos constituem origem;
- pelo fato de tudo transitar pela conta Caixa (...) os próprios cheques emitidos estão justificando os depósitos sem origem, pois, no sistema contábil adotado pela Contribuinte, os cheques não são identificados individualmente, com isso as receitas omitidas podem transitar pelas contas bancárias;
- este procedimento evita também a ocorrência de saldos credores de caixa, posto que, normalmente, o montante dos depósitos (aplicações) é equivalente aos saques (recursos); como tudo transita pela conta caixa, o resultado é praticamente nulo;
- o expediente assemelha-se a um estorno. A emissão dos cheques sem destinação comprovada na contabilidade seria como um estorno dos depósitos de valores da mesma natureza. Todavia, estes

depósitos foram realmente realizados, ao contrário dos estornos que seriam correções de erros;

-

- no sistema de apuração adotado pelo Fisco, que entendo ser simples e eficiente, os saldos de Caixa do início e do fim do mês, escriturados pela Contribuinte, são também somados como origem e aplicação de recursos, respectivamente. Portanto, rigorosamente, todos os recursos contabilizados foram considerados, exceto os cheques emitidos, como anteriormente frisado, estando aí a "válvula de escape" para a Contabilidade;"

Do texto retro transscrito resta evidenciado que:

- é reconhecido que toda movimentação bancária levantada pela Fiscalização estava contabilmente registrada;
- a recorrente fazia transitar, pela conta Caixa, tanto os depósitos quanto os saques de recursos movimentados através de bancos;
- os lançamentos foram efetuados por partidas mensais;
- a autoridade julgadora monocrática, sem respaldo seja em documentação seja em outros elementos trazidos para os presentes autos, concluiu que apenas o fato de fazer transitar toda movimentação bancária pela conta Caixa, é bastante para caracterizar o trânsito de receitas omitidas pela conta Bancos, evitando-se, também, o aparecimento do denominado saldo credor de Caixa.

Considerada a metodologia adotada pela recorrente, excluídas as movimentações diretas de numerários entre a conta Caixa e a conta Bancos, o ingresso de recursos no Caixa, quando efetuado o registro contábil da operação, acarreta lançamento que permite identificar a conta que registrou o correspondente crédito. Por outro lado, quando da saída dos recursos do Caixa,

não há negar que sempre será possível a identificação da conta na qual se registra o correspondente débito.

Ora, para configurar a hipótese de omissão no registro de receitas, não é bastante a ocorrência de movimentação de recursos através de contas bancárias em montante superior à receita declarada pela pessoa jurídica, devendo a Fiscalização, diante das circunstâncias e das peculiaridades que o caso se reveste, aprofundar-se nas investigações com vistas a esclarecer e demonstrar, de forma inequívoca, que o excedente apurado decorreu, efetivamente, da prática de omissão no registro de receitas.

Cumpre assinalar que a jurisprudência deste Conselho se firmou no sentido de que os depósitos bancários, por si sós, não constituem fato gerador do Imposto de Renda, vez que lhes faltam a característica essencial, qual seja, se qualificarem como disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou proventos. Nesta linha de entendimento, dentre outros, podem ser invocados os Acórdãos cujas ementas estão transcrias:

“**DEPÓSITOS BANCÁRIOS** – Os depósitos bancários não constituem, na realidade, fato gerador do imposto de renda, porquanto não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento baseado em depósitos bancários só é admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de rendimentos, mesmo porque representam mero indício, não podendo ser tributado isoladamente como se renda fosse.”
(Ac. nº 102-29.673, de 1995).

“**IRPJ - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITO BANCÁRIO** – Os depósitos bancários não constituem por si só fato gerador do imposto de renda, pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento baseado em depósitos bancários só é

Processo nº. :10950.001.313/97-41
Acórdão nº. :101-92.729

admissível quando ficar provado o nexo causal entre o depósito e o fato que representa omissão de rendimento.
(Acórdão 104-16370, in D.O.U, de 27.NOV.98).

“OMISSÃO DE RENDIMENTOS – LANÇAMENTO COM BASE EXCLUSIVAMENTE EM DEPÓSITO BANCÁRIO – Os depósitos bancários não constituem, por si só, fato gerador do imposto de renda, pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento baseado em depósitos bancários só é admissível quando ficar provado o nexo causal entre o depósito e o fato que representa omissão de rendimentos.”

(Acórdão 104-264, in D.O.U. de 26.NOV.98)

“DECRETO-LEI 2471, VII, ART. 9º. SÚMULA 182 DO TFR.

1. O Imposto de Renda arbitrado, exclusivamente, com suporte em extratos de contas bancárias, já não encontra qualquer suporte legal após a edição do Dec.Lei 2.471, de 01/09/88, que, em seu art.9, inc.VII, proibiu o lançamento do IR com base exclusiva nos extratos bancários.
2. Anteriormente, o TFR, na Súmula 182, decidira: ‘É ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários’.

.....
(TRF – 1ª Região, REO nº 89.01.20986-1/MG, rel. Juiz NELSON GOMES DA SILVA, 4ª T, ac.un. in DJ 23.ABR.90)

“IRPF – LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. Depósitos bancários, embora possam refletir sinais exteriores de riqueza, não caracterizam, por si só, rendimentos tributáveis. Por conseguinte, o simples levantamento dos depósitos em extratos bancários não justifica lançamento, sendo imprescindível que seja comprovada a utilização dos valores depositados como renda consumida e demonstrado nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de rendimentos.” (Acórdão 106-10360, DOU de 21.JAN.99)”

Outro aspecto relevante que deve ser considerado na análise do caso concreto, diz respeito a lançamento com base em simples presunção de omissão de receitas, cabendo aqui, por oportuno, invocar mais uma vez a jurisprudência deste Conselho, transcrevendo a ementa do Acórdão nº 101-92.549, de 23 de fevereiro de 1999:

"I.R.P.J. – OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITA - Após o advento do Código Tributário Nacional, que consagrou o princípio da reserva legal na atividade administrativa de lançamento, as exigências tributárias somente poderão ser formalizadas com prova segura, a cargo de quem alega, dos fatos que revelem o auferimento da receita passível de tributação, ou mediante a demonstração de que ocorreram aqueles fatos, expressamente arrolados pela lei, como presunções de omissões de receitas. Se é certo que as presunções *hominis* ou *facti*, não se prestam para alicerçar a incidência do Imposto sobre a Renda, como é cediço na doutrina e jurisprudência, impossível a manutenção da exigência quando se baseia em simples ilação.

Recurso voluntário conhecido e provido."

No caso sob comento, como já anteriormente registrado, os valores movimentados através das contas correntes bancárias estavam contabilmente registrados, fato que os diferenciam de inúmeros outros, cujos lançamentos foram submetidos à apreciação deste Conselho, onde a característica dominante é a não contabilização de toda ou de parte da movimentação bancária. Neste caso inverte-se o ônus da prova, cabendo ao sujeito passivo demonstrar, de forma inequívoca a vinculação dos recursos com as receitas escrituradas e submetidas à tributação. Invoca-se, aqui, os Acórdãos cujas ementas estão abaixo transcritas:

"DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO ESCRITURADOS – Caracteriza hipótese de omissão de receitas o fato de a empresa possuir dinheiro em banco sem a devida escrituração do mesmo, caso não prove que a origem desse numerário é a receita regularmente contabilizada e que os saldos da conta Caixa, ou semelhante, englobam o montante em depósito. (Acórdão nº 105-0.342, de 1983).

"DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO ESCRITURADOS – Na hipótese de existência de depósitos bancários não escriturados, se a empresa não provar, mediante razoável correlacionamento individualizado, que sua origem é a escrita regularmente contabilizada e que os saldos de caixa englobam os montantes em depósito, torna-se correta a ação fiscal que

Processo nº. :10950.001.313/97-41
Acórdão nº. :101-92.729

adiciona à receita bruta contabilizada os depósitos bancários cuja origem não foi comprovada." (Acórdão nº 105-0.481, de 1983.)

A decisão recorrida, como se constata, merece reforma.

Voto, pois, no sentido de que seja dado provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

Sala das Sessões - DF, em 13 de julho de 1999.


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL – Relator.

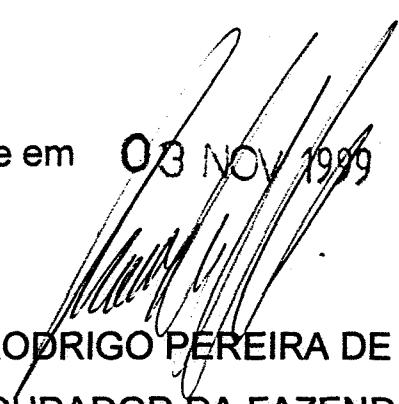
Processo nº. :10950.001.313/97-41
Acórdão nº. :101-92.729

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 nº. 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17.03.98).

Brasília - DF, em 25 OUT 1999


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em 03 NOV 1999


RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL