



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13839.001190/2007-56
Recurso nº 163.377 Voluntário
Acórdão nº 1201-00.005 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente PLASTICOS M.B. LTDA.
Recorrida 3ª TURMA DA DRJ RIBEIRÃO PRETO/SP

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Outros
Ano-calendário: 2002

FISCALIZAÇÃO. EXTENSÃO DOS EFEITOS A TERCEIROS. ESPONTANEIDADE – O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas

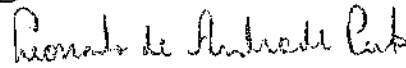
ART. 16, § 4º DO DECRETO Nº 70.235/72. FATO SUPERVENIENTE EM SEDE RECURSAL.-A comunicação de fato superveniente, em sede recursal, nos termos do art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72, deve observar a matéria objeto do processo administrativo em análise.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reduzir a multa de ofício qualificada para o patamar de 75% (setenta e cinco por cento) e excluir os juros sobre a multa, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. vencidos os Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Adriana Gomes Rego, que mantinham a multa qualificada e os juros sobre a multa. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá (Relator), Alexandre Barbosa Jaguaribe e Régis Magalhães Soares Queiroz que davam provimento integral ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto


ADRIANA GOMES REGO-Presidente


CARLOS PELÁ - Relator


LEONARDO DE ANDRADE COUTO- Relator designado.

EDITADO EM: 18 FEV 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego (Presidente), Antonio Bezerra Neto, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Leonardo de Andrade Couto, Carlos Pelá, Regis Magalhães Soares Queiroz, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Antonio Carlos Guidoni Filho (Vice-presidente).

Relatório

Trata-se de processo administrativo relacionado a quatro autos de infração lavrados para constituir os créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, do ano calendário de 2002, decorrentes de suposta omissão de receita por parte do contribuinte Plásticos MB Ltda. O crédito tributário lançado totalizou R\$ 919.306,93, calculado até 28/02/2007. Também foi lançada a multa qualificada de 150%,

O MPF nº 0812400-2007-00020-4 do qual o sujeito passivo foi cientificado em 11/01/2007 e que culminou na lavratura dos autos de infração ora impugnados, foi precedido do MPF nº 0812400-2006-00138-0, com ciência ao sujeito passivo em 15/03/2006, que teve por objetivo fiscalizar a pessoa física do Sr. Ederaldo Miguel Boneti, sócio da Recorrente. Constatou-se, por meio de tal fiscalização, que os valores movimentados durante o ano calendário de 2002 nas contas de titularidade da pessoa física eram provenientes de operações comerciais da pessoa jurídica Plásticos MB Ltda.

No decorrer do procedimento de fiscalização do sócio, a Recorrente retificou a DIPJ/2003 e as DCTF's do ano calendário de 2002 (entregues em 05/09/06 e 04/09/06) e aderiu ao Parcelamento Excepcional (PAEX) instituído pela MP nº 303 de 29/06/06 (formalizado em 13/09/2006). Tais alterações foram baseadas nas receitas que haviam transitado na conta corrente da pessoa física do Sr. Ederaldo Miguel Boneti, pois estas não haviam sido consideradas nas declarações originais.

Não obstante tais retificações, a autoridade administrativa entendeu que a contribuinte Plásticos MB Ltda., ora Recorrente, não estava espontânea, pois a denúncia deu-se no curso do procedimento de fiscalização da pessoa física do sócio, no qual restou apurado que as receitas da pessoa jurídica transitaram na conta corrente de titularidade da pessoa física, desta forma, a ciência do início da fiscalização na pessoa física produziu efeitos, também, à pessoa jurídica. Tal entendimento teve como fundamentação legal o § 1º do artigo 7º do Decreto nº 70.235/72.

Inconformado com a exigência, o contribuinte apresentou, em 27/04/2007, a impugnação de fis. 654 a 663 alegando, em apertada síntese, que:

A espontaneidade não havia sido excluída, pois as retificações das DCTF's e DIPJ ocorreram em 2006 e a fiscalização na pessoa jurídica foi aberta em 11/01/2007;

Não há que se falar em aplicação do § 1º do artigo 7º do Decreto nº 70.235/72, pois o procedimento fiscal em andamento, no momento das retificações, tinha por finalidade averiguar as infrações relativas ao IRPF, enquanto que a pessoa jurídica jamais poderia ter tido envolvimento com eventual infração deste tributo;

Não há exclusão da espontaneidade, pois a intimação de terceiros não poderia ir além de 60 (sessenta) dias da data em que o Fisco tomou conhecimento de seu envolvimento, sendo que, no presente caso, a infração foi delatada pelo sócio Ederaldo Miguel Boneti em 22/09/2006 e a pessoa jurídica foi intimada sobre o início da fiscalização em 11/01/2007;

O Fisco não verificou omissão de receita, apenas referendou os valores informados pela recorrente;

As parcelas já pagas no PAEX deveriam ter sido descontadas dos valores lançados nos autos de infração;

Por se tratar de lançamentos decorrentes dos mesmos fatos que embasaram o lançamento do IRPJ, as autuações de PIS, COFINS e CSLL devem ser igualmente canceladas;

A multa de 150% não pode prosperar, pois o agravamento da multa teve por base meras presunções e a autoridade administrativa não conseguiu descrever a suposta conduta que justificaria a aplicação da penalidade;

Não há embasamento legal para aplicação de juros SELIC sobre multa..

Em sessão realizada em 27/09/2007, a DRJ de Ribeirão Preto-SP manteve as autuações, pois entendeu, basicamente, que não há como considerar espontâneo o procedimento da autuada, pois esta se encontrava diretamente envolvida nas infrações verificadas junto ao sócio Ederaldo Miguel Boneti. Concluiu, então, que a sua espontaneidade foi suspensa junto com o início da ação fiscal originária, que se deu em 15/03/2006. A decisão manteve a multa qualificada.

A Recorrente foi intimada de tal decisão em 19/10/2007 e, em 19/11/2007, interpôs Recurso Voluntário, por meio do qual pretende a reforma da decisão. Para tanto, além das alegações já aduzidas na Impugnação, apresentou novos documentos e alegações relacionados ao Parcelamento Excepcional, cujas informações foram obtidas após a apresentação da defesa inicial. Os novos argumentos estão resumidos nos tópicos abaixo:

O chefe da Fiana/DRF Jundiá constatou que os valores declarados pelo contribuinte eram superiores aos valores objeto dos lançamentos de ofício;

O Recorrente foi intimado para recolher aos cofres da Fazenda Nacional a diferença entre tais valores;

Em pesquisa ao sítio da Receita Federal do Brasil, constatou que somente o valor correspondente à mencionada diferença foi mantida no PAEX e que os valores objeto do lançamento de ofício haviam sido excluídos do parcelamento;

A Recorrente apresentou manifestação em face da cobrança da diferença, alegando que os valores cobrados já haviam sido incluídos no PAEX, bem como protocolou SOLICITAÇÃO DE REVISÃO DOS DÉBITOS CONSOLIDADOS NO PAEX, com o objetivo de buscar esclarecimentos sobre o ocorrido;

A adesão ao parcelamento observou a legislação aplicável e os débitos confessados nas DCTF's retificadoras devem ser incluídos no PAEX;

Por derradeiro, pleiteou não só a reforma da decisão *a quo*, como também a inclusão da totalidade dos débitos confessados nas DCTF's retificadoras do PAEX.

É o relatório 

Voto Vencido

Conselheiro CARLOS PELÁ, Relator

O Recurso é tempestivo.

A primeira questão a ser analisada diz respeito à possibilidade da Recorrente realizar a retificação da DCTF no momento no qual o fez, para tanto, vejamos o que diz o artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 583 de 20 de dezembro de 2005, vigente à época dos fatos:

Art. 12. A alteração das informações prestadas em DCTF será efetuada mediante apresentação de DCTF retificadora, elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.

§ 1º A DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente, e servirá para declarar novos débitos, **aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados** ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados em declarações anteriores.

§ 2º A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto alterar os débitos relativos a impostos e contribuições:

(...)

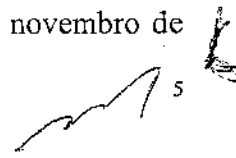
III – em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal.

Analisando o caso posto em análise à luz do referido artigo, podemos concluir que uma das finalidades da DCTF retificadora é corrigir os valores de débitos já informados originalmente. Exatamente este é o caso concreto da Recorrente, que retificou as DCTF's com o objetivo de incluir as receitas que haviam transitado nas contas correntes de titularidade do sócio da empresa e, por consequência, não havia sido tributadas e informadas nas DCTF's originais.

Também podemos concluir, da análise do inciso III, § 2º do artigo supracitado, que é defeso à pessoa jurídica que tenha sido intimada do início de procedimento fiscal apresentar DCTF retificadora. Chegamos, então, ao ponto nodal da lide: a Recorrente havia sido intimada do início de procedimento fiscal quando da retificação da DCTF? Estava ela espontânea quando realizou tal retificação?

~~Para responder as questões devemos recorrer às normas contidas no nosso ordenamento jurídico que regulam o chamado procedimento fiscal, bem como às normas que regulam o instituto da espontaneidade no Direito Tributário.~~

Pois bem, iniciemos pelo procedimento fiscal no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Com o advento da Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de



1999 o agir fazendário sofreu limitação, já que o Mandado de Procedimento Fiscal passou a ser imprescindível à validade dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. A mencionada portaria sofreu sucessivas alterações e, quando do início dos procedimentos fiscais em nome do sócio e da Recorrente, estava em vigor a Portaria SRF nº 6.087 de 21 de novembro de 2005.

O artigo 7º, § 1º desta Portaria estabelece que o Mandado de Procedimento Fiscal deverá indicar o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal, assim o fez as autoridades administrativas responsáveis pelo MPF nº 0812400-2006-00138-0, do qual o sujeito passivo Edcraldo Miguel Boneti foi intimado em 15/03/2006 e MPF nº 0812400-2007-00020-4, do qual o sujeito passivo Plásticos MB Ltda foi intimado em 11/01/2007. Em tais MPF's foram indicados os tributos IRPF e IRPJ, respectivamente, delimitando, assim, o objeto de tais fiscalizações.

Uma vez identificado que os procedimentos fiscais em análise iniciaram-se de forma válida, pois foram precedidos de MPF, com intimação dos respectivos sujeitos passivos e determinação dos tributos objeto de fiscalização, cabe a tarefa de analisar os fatos jurídicos descritos no Termo de Verificação Fiscal em detrimento das normas jurídicas que dispõem sobre a espontaneidade em matéria tributária, a fim de delimitarmos, temporalmente, o período de espontaneidade do Recorrente, o que nos possibilitará concluir se o contribuinte poderia ter realizado o autolancamento por meio das retificações das DCTF's.

Em matéria tributária a espontaneidade está disciplinada no artigo 138 do Código Tributário Nacional que assim dispõe:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

O *caput* do referido artigo traz a condição para que o sujeito passivo da relação jurídico-tributária tenha excluída a sua responsabilidade, qual seja, "pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração", no entanto, interessa-nos o § 1º deste artigo, que contém o limite objetivo para configurar a espontaneidade: a denúncia, para ser espontânea, não pode ser apresentada "após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração".

O Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, reforça a existência deste limite em seu artigo 7º, § 1º¹ e acrescenta que o início do

¹ Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

procedimento exclui a espontaneidade dos demais envolvidos nas infrações verificadas, independentemente de intimação. Com base nesta disposição, o Auditor-Fiscal entendeu que o início do procedimento fiscal direcionado à pessoa física do sócio da Recorrente teve, também, o condão de excluir a espontaneidade da Recorrente, conforme asseverou às fls. 611.

Parece, contudo, que este não é o alcance da referida norma, ao contrário do entendimento mantido, inclusive, pelo julgador de primeira instância.

Conforme já exposto anteriormente, o MPF deve identificar o sujeito passivo e o tributo que serão objeto da fiscalização. Ora, é evidente que a infração a qual faz menção o artigo 7º, § 1º Decreto nº 70.235/72 deve estar relacionada ao tributo indicado no MPF, desta forma, sendo distintos os tributos indicados nos MPF's da pessoa física e pessoa jurídica, impossível afirmar que há identidade entre as possíveis infrações fiscalizadas em cada um deles.

Ademais, o texto do § 1º em análise é claro ao afirmar que a exclusão da espontaneidade dos demais envolvidos deverá guardar relação com a "infração verificada". Não há nenhuma informação nos autos sobre a constatação de infração em nome da pessoa física (MPF nº 0812400-2006-00138-0), por consequência lógica, não há que se falar em demais envolvidos em uma infração que não restou configurada. E qual seria essa eventual infração objeto do MPF cujo sujeito passivo era o sócio da Recorrente? Omissão de receitas pelo sócio Sr. Ederaldo Miguel Boneti, quando da apuração do Imposto de Renda Pessoa Física, infração essa diversa da apurada nos autos de infração que o Recorrente pretender ver anulado.

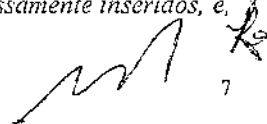
Importante ressaltar que tanto no parágrafo único do artigo 138 do CTN quanto no § 1º do artigo 7º do Decreto nº 70.235/72 há uma norma limitativa de exercício de direito, que deve ser interpretada de maneira restritiva, como pondera os ilustres Professores Roque Antonio Carrazza e Eduardo D. Bottallo² no trecho abaixo:

"(...) não podemos perder de vista que o parágrafo único do art. 138 do CTN encerra norma limitativa de exercício de direito (o direito à espontaneidade) e, como tal, dado seu caráter indiretamente sancionatório, deve – em consonância com os princípios que norteiam a ação punitiva do Estado – ser interpretada restritivamente, nos termos da conhecida parêmia *exceptio est strictissimae interpretationis*."

Ressalta-se que o Parecer CST nº 2.716/1984 e o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5 de 17/05/2002 reafirmam o entendimento acima exposto, uma vez que limitam a exclusão da espontaneidade em relação ao tributo, período e matéria expressamente inseridos no procedimento fiscal.³

² ~~Mandado de Procedimento Fiscal e Espontaneidade~~ Revista Dialética do Direito Tributário nº 80, São Paulo, 2002, p. 102.

³ Parecer CST nº 2.716/1984: *O ato que determinar o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do contribuinte somente em relação ao tributo, ao período e à matéria nele expressamente inseridos.*
Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5, de 17/05/2002: *Art. 1º O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação ao tributo, ao período e à matéria nele expressamente inseridos, e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.*



Estabelecidas tais premissas, forçoso concluir que a Recorrente estava espontânea quando das retificações das DCTF's e DIPJ e adesão ao PAEX em setembro de 2006 pois:

Realizou tais retificações conforme permitia o art. 12, § 1º da IN SRF nº 583/2006, com o objetivo aumentar os valores dos débitos já informados da declaração original, por meio do oferecimento à tributação das receitas que transitaram na conta corrente de titularidade do seu sócio;

No momento de tais retificações estava em trâmite um procedimento de fiscalização que tinha por objetivo, de acordo com a descrição contida no respectivo MPF, a fiscalização da pessoa física do sócio da Recorrente por suposta irregularidade na apuração do IRPF, portanto, tal procedimento de fiscalização não tem o condão de excluir a espontaneidade da Recorrente nos termos do § 1º do artigo 7º do Decreto nº 70.235/72, já que eventual infração a ser constatada no procedimento em andamento estaria relacionada única e exclusivamente com o IRPF, tributo ao qual a Recorrente não está sujeita;

A norma contida no § 1º do artigo 7º do Decreto nº 70.235/72, que prevê a extensão da exclusão da espontaneidade aos demais envolvidos na infração verificada, deve ser interpretada de maneira restritiva e, por esse motivo, não se aplica ao presente caso;

A Recorrente somente foi intimada do início do procedimento fiscal no qual figura como sujeito passivo em 11/01/2007 através do Termo de Constatação e de Intimação Fiscal nº 0001, ou seja, após quatro meses da formalização da denúncia que, pelas razões expostas, é considerada espontânea.

Estabelecidas tais conclusões, temos que o autolancamento realizado pelo contribuinte foi o meio adequado, conforme legislação vigente, para constituição dos créditos tributários de CSLL, IRPJ, COFINS e PIS do ano calendário de 2002, portanto, imperioso o cancelamento dos autos de infração lavrados para constituir débitos tributários já lançados.

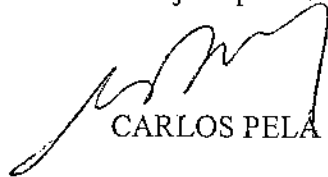
Destaca-se que considerar espontânea a denúncia, pela observância dos limites contidos no parágrafo único do artigo 138 do CTN, não leva, necessariamente, à conclusão de que, no presente caso, deve-se operar a exclusão total da responsabilidade, mormente pelo fato da Recorrente ter optado pelo parcelamento do tributo ao invés do pagamento integral. Conclui-se aqui apenas pelo cancelamento das autuações com a consequente exclusão da multa de ofício, sendo que a questão da responsabilidade pela multa de mora deverá ser analisada quando do prosseguimento da cobrança dos débitos objeto do autolancamento.

Por fim, o fato novo trazido pela Recorrente no presente recurso refere-se ao Parcelamento Excepcional. Neste particular, não cabe à este órgão administrativo, nos autos do presente processo, a apreciação da matéria relativa à rescisão ao parcelamento. É certo que o fato superveniente deve ser apreciado em sede de recurso, por força do artigo 16, § 4º do Decreto 70.235/72, no entanto, tal fato deve ser aceito quando tiver por objetivo alertar o julgadores sobre uma situação não trazida anteriormente aos autos e que poderá interferir diretamente na solução da controvérsia, resultando, até mesmo, no cancelamento do lançamento impugnado.

Esta não é a situação dos autos, já que o fato novo refere-se às decisões da autoridade administrativa responsável pela análise do pedido de parcelamento, decisões essas tomadas nos autos de um procedimento específico no qual devem ser solucionadas as controvérsias pertinentes à adesão ao parcelamento excepcional. Cabe, sim, que este órgão

determine que a autoridade administrativa seja cientificada da decisão proferida, a fim de que adote as providências cabíveis nos autos do procedimento sob sua responsabilidade.

Isto posto, conheço parcialmente do recurso voluntário apresentado, na parte relativa ao pedido de cancelamento dos autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, para a qual dou provimento e não conheço do pedido de inclusão da totalidade dos débitos confessados nas DCTF's retificadoras no Parcelamento Excepcional, instituído pela MP nº 303/06, pelos motivos já expostos.



CARLOS PELA

R

Voto Vencedor

Minha divergência do Ilustre Relator volta-se para a questão da espontaneidade. Nesse ponto, alinho-me com a autoridade lançadora e com a decisão recorrida no sentido de que, pelas circunstâncias que envolvem o caso, o início do procedimento fiscal na pessoa física retirou a espontaneidade da pessoa jurídica autuada.

Meu entendimento tem origem em dois fatores principais. O primeiro deles tem caráter normativo, definido pelo § 1º, do art. 7º, do Decreto nº 70.235/72:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

(.....)

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Esse dispositivo seria inaplicável no entendimento do Relator porque, sendo a pessoa física e a pessoa jurídica contribuinte de tributos distintos IRPF para aquela e IRPJ para esta), eventuais infrações apuradas seriam distintas para uma e outra.

A meu ver, o dispositivo em referência tem como escopo muito mais os fatos que geram as infrações mencionadas do que propriamente os tributos daí decorrentes. Sob esse prisma, a utilização da conta-corrente de titularidade do sócio para movimentação de recursos da pessoa jurídica, deixa claro o envolvimento da pessoa física do sócio nas irregularidades com impacto tributário na pessoa jurídica.

O segundo fator que consolidou meu posicionamento foi o comportamento do sócio durante ação fiscal sobre ele realizada. Ao mesmo tempo em que solicitava diversos adiamentos para atender às intimações do Fisco, intimações essas nas quais era solicitada a comprovação da origem da movimentação financeira, apresentou às declarações retificadoras da pessoa jurídica com inclusão dos débitos correspondentes.

Pareceu-me que a intenção do sócio da empresa foi justamente manipular os prazos de forma que pudesse argüir a espontaneidade da pessoa jurídica, nos moldes em que efetivamente procedeu.

Pelo exposto, meu voto é no sentido de rejeitar a arguição de espontaneidade e os efeitos do, assim denominado pelo Relator, autolançamento.


Leonardo de Andrade Couto

LEONARDO DE ANDRADE-COUTO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

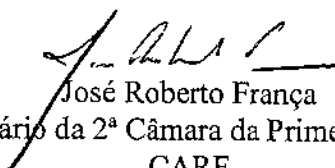
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Processo : 13839.001190/2007-56
Recurso : 163377
Acórdão : 1201-00.005

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do artigo 81 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Portaria MF nº 259/2009), intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Primeira Seção do CARF, a tomar ciência do inteiro ter do **Acórdão nº 1201-00.005**.

Brasília - DF, em 18 de fevereiro de 2010


José Roberto França
Secretário da 2ª Câmara da Primeira Seção
CARF

Ciente, com a observação abaixo:

- ☐ Apenas com Ciência
- ☐ Com Recurso Especial
- ☐ Com Embargos de Declaração

Data da ciência:-----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional