



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

Processo nº 18471.002523/2003-61
Recurso nº 153.200 Voluntário
Matéria IRPF - Ex(s).: 1999
Acórdão nº 102-49.062
Sessão de 28 de maio de 2008
Recorrente PAULO JOSÉ PAIM SAMPAIO
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. Comprovado que o contribuinte omitiu rendimentos, é cabível a cobrança de ofício do imposto sobre tais rendimentos.

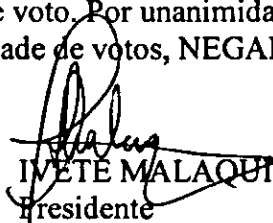
DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, a Lei nº. 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

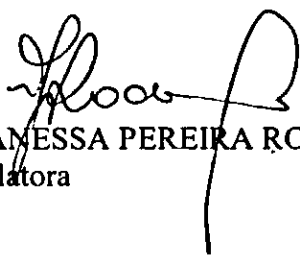
Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento, por quebra de sigilo bancário e pela irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001. Vencido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva que as acolhe e apresenta declaração de voto. Por unanimidade de votos, AFASTAR as demais preliminares e, no mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
Presidente



VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE
Relatora

FORMALIZADO EM: 27 JUN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Naurý Frágoso Tanaka, Silvana Mancini Karam, Núbia Matos Moura, Alexandre Naoki Nishioka e Rubens Maurício Carvalho (Suplente Convocado). Ausente, justificadamente, o Conselheiro José Raimundo Tosta Santos.

Relatório

Contra o contribuinte foi lavrado, em 06/11/2003, o Auto de Infração de fls. 564/583, exigindo o recolhimento do crédito tributário no importe de R\$ 469.837,69 (quatrocentos e sessenta e nove mil oitocentos e trinta e sete reais e sessenta e nove centavos), sendo R\$ 183.415,72 (cento e oitenta e três mil quatrocentos e quinze reais e setenta e dois centavos) a título de Imposto de Renda Pessoa Física, R\$ 148.860,19 (cento e quarenta e oito mil, oitocentos e sessenta reais e dezenove centavos) a título de juros de mora e R\$ 137.561,78 (cento e trinta e sete mil quinhentos e sessenta e um reais e setenta e oito centavos) a título de multa proporcional.

O lançamento é decorrente da constatação de irregularidades fiscais cometidas pelo contribuinte durante procedimento de fiscalização (MPF nº. 07.1.90.00-2003-00602-0) que verificou a movimentação financeira em contas correntes do contribuinte durante o ano de 1998, tendo sido verificada uma movimentação anual total de R\$ 1.441.895,44 (um milhão quatrocentos e quarenta e um mil oitocentos e noventa e cinco reais e quarenta e quatro centavos). Foram solicitados ao contribuinte os documentos que demonstrassem a origem dos recursos e das movimentações financeiras, tais como extratos bancários, contratos de prestação de serviços firmados com clientes e os repasses financeiros de valores ditos serem de terceiros na conta corrente do contribuinte.

O contribuinte apresentou vasta documentação na fase de fiscalização (fls. 34/563), dentre eles extratos bancários, petições judiciais, recibos simples, cheques nominativos depositados em contas correntes.

Entretanto, a fiscalização mesmo após uma análise criteriosa de todos os documentos apresentados pelo contribuinte, com o cotejamento entre estes e os extratos bancários que demonstravam todas as suas movimentações bancárias, elaborou demonstrativos relacionando todos os depósitos questionados, bem como os respectivos documentos apresentados. Porém, entendeu que tais documentos apresentados pelo contribuinte foram insuficientes para justificar todas as origens e recursos depositados nas contas correntes questionadas, bem como as movimentações financeiras do contribuinte, com isso, lavrando o auto de infração descrevendo as seguintes infrações:

(i) rendimentos recebidos de pessoas físicas sujeitos a carnê-leão – omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebido de pessoas físicas, valor tributável apurado no montante de R\$ 545.641,35 (quinhentos e quarenta e cinco mil seiscentos e quarenta e um reais e trinta e cinco centavos) – fato gerador 29/12/1998 e (ii) depósitos bancários de origem não comprovada – omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, valor tributável apurado no montante de R\$152.743,22 (cento e cinquenta e dois mil setecentos e quarenta e três reais e vinte e dois centavos) – fato gerador 31/12/1998.

Contra a exigência fiscal o contribuinte apresentou impugnação, aduzindo, em breve síntese o seguinte:

 3

- Dentro do prazo atendeu a fiscalização, fornecendo os documentos solicitados;
- Mantinha, há mais de 30 (trinta) anos sociedade de fato (escritório de advocacia) com os Srs. Sicínio Paraíso Neto, João Dias e Milton Paraíso e que os depósitos constantes em suas contas correntes eram decorrentes de ações judiciais do escritório, e, consequentemente, movimento do escritório;
- Informou que por se tratar de uma sociedade de fato o escritório não possuía livro caixa, e que para justificar a movimentação bancária exigida pela fiscalização, seria necessário identificar e desarquivar inúmeros processos judiciais patrocinados pelo escritório, tendo em vista que toda movimentação bancária decorria de numerário recebido em virtude das ações de indenização patrocinadas pelo escritório, mas que mesmo com a dificuldade apresentou vasta documentação demonstrando boa parte das ações;
- Aduziu que a fiscalização se estendeu a seu sócio, Sicínio Paraíso Neto, tendo em vista que as contas no Banco Bradesco (nº. 57373-6) e Banerj (nº. 57437-8) são conjuntas;
- Solicitou a reunião do seu Auto de Infração com o do Sr. Sicínio Paraíso Neto, para que fossem levados a julgamento em conjunto;
- Alegou, em sede preliminar, (i) a questão da data dos fatos geradores, no sentido de que a sua ocorrência é mensal e não anual (ii) a ocorrência do instituto da decadência, e, (iii) ofensa aos princípios da irretroatividade das leis e à garantia constitucional do sigilo bancário;
- Requereu que no mérito fosse considerada a existência da sociedade de fato entre ele e o Sr. Sicínio, e que toda a movimentação financeira tem origem nas ações judiciais patrocinadas por ele, pelo Sr. Sicínio e demais “sócios” do escritório;
- Também alegou que foi indevida a desconsideração da documentação fornecida, que demonstram que os recursos financeiros revelados nas contas bancárias têm origem em processos judiciais, compreendendo custas judiciais e honorários advocatícios.
- Utilizou-se dos próprios demonstrativos elaborados pela Auditora-Fiscal e apresentou recibos correlacionando com os depósitos, em extensa lista de nomes e depósitos;
- Reforçou que diante do demonstrativo elaborado se mostrava injustificado a não aceitação dos recibos firmados por seus clientes e apresentados anexos à impugnação pelo fato de não existir correlação entre créditos e saques, uma vez não ser necessário que isto ocorresse;



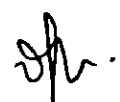
- Alegou que muitos pagamentos (repasses) a clientes dos valores recebidos nas ações de indenização foram efetuados em espécie, tendo em vista que muitos de seus clientes não possuíam conta corrente;
- Aduziu, outrossim, que o advogado com poderes de dar e receber quitação é apenas depositário do valor recebido pelo cliente e que nesta esteira não seria aceitável que os depósitos bancários servissem como base para justificar o lançamento do imposto;
- Informou que não existiu variação de seu patrimônio desde 1994, e que recebeu como único herdeiro de sua mãe, alguns imóveis, anexando Carta de Adjudicação a fim de corroborar sua alegação;
- Invocou julgados do Conselho de Contribuintes;
- Anexou cópias autenticadas dos recibos apresentados à fiscalização;
- Não mantinha contrato escrito com seus clientes, e por este motivo não pode atender às solicitações feitas pela Auditora-Fiscal, visto que à época da propositura das ações não se exigia identificação do CPF das partes do processo;
- Informou que jamais utilizou o livro caixa no escritório, não tendo como revelar mais precisamente o ingresso e saída de recursos;
- Aduz que todos os membros do escritório atuam nos processos, em regime de caixa único, além dos encargos inerentes ao desenvolvimento da profissão, sendo que a rentabilidade do escritório haveria de situar num patamar entre 10% e 20% de cada liquidação;
- Por fim, pediu o cancelamento do Auto de Infração.

A Segunda Turma da DRJ do Rio de Janeiro, competente para o julgamento da impugnação apresentada, julgou procedente o auto de infração perpetrado contra o contribuinte, demonstrando e afirmando que:

- no relatório da decisão apresentou demonstrativo dos depósitos e respectivos recibos apresentados (itens de 10/13.7);
- a impugnação foi interposta tempestivamente;
- o Auto de Infração quanto ao Sr. Sicínio Paraíso Neto será julgado em conformidade com o que determina a Portaria MF nº. 258/01;
- que a autuação se deu pelo fato do autuado ter recibo de diversos rendimentos de pessoa física na condição de advogado. Tais rendimentos foram detectados como tendo sido depositados nas contas do impugnante, em conjunto com o Sr. Sicínio Paraíso Neto, sendo as referidas contas: Banco Bradesco – conta corrente: nº. 57.373-6 – ag.: nº. 3122-4 – e Banco Banerj – conta corrente: nº. 57.437-8 – ag.: nº. 3499;

- que com base na documentação levantada, verificou-se que os valores depositados nas referidas contas correntes eram valores de indenizações de clientes do impugnante decorrentes de diversas ações judiciais;
- o Fisco considerou como recursos de terceiros apenas os valores efetivamente repassados aos beneficiários de cada ação, levando em consideração os cheques nominativos apresentados;
- em consequência considerou tributável a diferença entre os créditos (indenizações) e os débitos (cheques nominativos);
- que diversos cheques apresentados não tiveram qualquer correspondência com os repasses dos valores indenizados e como não foram apresentadas justificativas para tais depósitos, a fiscalização também efetuou o lançamento com base em depósitos de origem não comprovada;
- nos autos não restou configurada a situação de existência de pessoa jurídica de fato;
- frisou que as declarações de fls. 606 e 609, o comprovante de entrega da declaração de ajuste de fls. 608 e o extrato de fls. 610, não são instrumentos hábeis para que se possa vincular a participação de João Dias, Milton Cezar Paraíso e Sicínio Paraíso Neto nas referidas operações;
- que o autuado, na condição de advogado, recebeu em suas contas bancárias os rendimentos das indenizações que foram ganhas na via judicial, tomou para si a responsabilidade de provar que repassou aos seus clientes a parcela que caberia a eles;
- que a fiscalização agiu corretamente ao considerar como repasse de recursos apenas os cheques nominativos aos clientes do contribuinte, sendo que nesse tipo de operação, meros recibos não possuem por si só a capacidade de justificar o repasse dos numerários a quem de direito.
- que não há como considerar que as alegações do contribuinte de que inúmeros pagamentos a clientes (repasses) foram efetuados em espécie; que não tinha contrato escrito com seus clientes; que em 1998 estavam sendo liquidados processos que quando foram iniciados não se exigia a identificação do CPF das partes; que o escritório trabalhava em regime de caixa único, com diversas despesas e com rentabilidade entre 10% e 20% de cada liquidação;
- para que as alegações do contribuinte pudessem ser levadas em consideração, haveria a necessidade de documentos hábeis e idôneos que pudessem ser aceitos como prova, e que a inexistência de variação patrimonial do contribuinte desde o ano de 1994, bem como a disposição de quebra de sigilo bancário e fiscal, não eximem o contribuinte de justificar a origem dos valores depositados em sua conta corrente.

- que os documentos apresentados pelo contribuinte às fls. 606 a 842, não fazem prova da efetiva transferência dos numerários aos seus clientes, não tendo êxito o impugnante em rechaçar a tributação da omissão de rendimentos de pessoas físicas.
- com efeito, considerou que haveria de se manter o lançamento sobre omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas;
- no tocante à omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários, além do que já havia expostos, considerou também o conteúdo do artigo 42, *caput* e §§ 1º e 2º, da Lei nº. 9.430, de 1996. Ou seja, aduz que a própria legislação estabeleceu a presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que não se comprovar, com a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em conta de depósito ou investimento.
- analisando o aduzido pelo impugnante, nos itens 12 a 13.7 do relatório da decisão, em relação aos itens 12.1, 12.2, 12.5 e 12.6, o autuado informa que não identificou os depósitos por serem em espécie, em razão disso permaneceram de origem não comprovada;
- em relação ao item 12.8, foi aduzido documento em busca, portanto, sem a apresentação de documentação, manteve-se a tributação;
- quanto aos itens 12.3, 12.4, 12.7, 13.1, 13.2, 13.3 e 13.5, os documentos apresentados não possuem nexo de causalidade que os vincule aos referidos depósitos de origem não comprovada, sendo assim, foram mantidos à tributação;
- reforça também que o impugnante não provou a alegação de que o depósito de 15/07/98 (R\$ 3.500,00), item 13.4, de fato se trataria de honorários, permanecendo não comprovada a origem do referido depósito.
- quanto ao item 13.6 do relatório também entendeu que não houve justificativa da origem, visto que o documento de fls. 697 não possui nexo causal com o referido depósito, e em relação ao documento de fls. 694 (apresentada com a impugnação) trata-se de documento dirigido ao Juiz pelos advogados Natalino de Abreu e Milton Cezar Paraíso, não havendo vínculo entre tal documento e o depósito em questão, devendo o mesmo ser mantido à tributação;
- no tocante ao depósito do item 13.7 do relatório, não houve elementos que demonstrassem a origem do depósito de 15/10/98, no valor de R\$ 5.017,37, sendo que os recibos de fls. 724 e 725 não comprovam de onde se originou o citado depósito nem a que título ocorreu, devendo ser mantido à tributação.

 7

- por fim, aduz que o contribuinte não conseguiu provar que os depósitos considerados de origem não comprovada, seriam oriundos das ações judiciais. Mantendo o auto de infração em sua totalidade, com base na omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários.

É o relatório.



Voto

Conselheira Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Relatora

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado. No mais, em referência à exigência de arrolamento de bens para recebimento e conhecimento do recurso, não obstante o contribuinte ter efetuado arrolamento de bens às fls. 890/892 – 995/997 – 1005/1007, e, considerando a orientação da COSIT (fls. 1008) às Unidades da Secretaria da Receita Federal, para que deixem de exigir o arrolamento ou depósito (facultativo em substituição ao arrolamento) como condição para o seguimento do recurso voluntário, conheço o recurso e passo ao exame do mérito.

Primeiramente, passo à análise das preliminares de mérito suscitada pelo contribuinte em seu recurso.

Relativamente à questão atinente à data dos fatos geradores - item II-a do recurso - na qual o contribuinte alega que os fatos geradores são mensais, ou seja, ocorridos em janeiro de 1998 a dezembro de 1998, cumpre esclarecer que o fato gerador do IRPF sujeito ao ajuste anual somente se completa em 31 de dezembro de cada ano. Os pagamentos mensais são mera antecipação do imposto devido no ajuste anual.

Desta forma, contando-se o prazo decadencial do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário a partir da data do fato gerador ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, em qualquer hipótese, é tempestivo o lançamento referente a fato gerador encerrado em 31/12/1998, cuja ciência ao contribuinte ocorreu antes de 31 de dezembro de 2003.

No caso em tela o auto de infração foi lavrado em 6 de novembro de 2003, com a respectiva ciência do contribuinte em 12 de dezembro de 2003, portanto, infundadas as alegações quanto ao fato gerador do tributo ser mensal, e com isso, não ter mais o Fisco a possibilidade de exigir o cumprimento da obrigação por parte do contribuinte.

Outra questão preliminar alegada é a de decadência - item II-b do recurso.

No âmbito tributário a decadência consiste, como sabido, na perda do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, pelo decurso do lapso temporal.

Com relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação a decadência se opera em 5 (cinco) anos a contar da data da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. É o que se depreende da leitura do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, "verbis":

"Art. 150 – (...)

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se



homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

Uma vez comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação aplica-se o art. 173, I, do CTN:

Art. 173 – O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado."

Tratando-se o caso concreto de cobrança do Imposto sobre a Renda Pessoa Física, tributo sujeito a lançamento por homologação, não há que se falar em decadência, posto que o Fisco verificou em 2003 a omissão de rendimentos ocorridos em 1998.

Ora, considerando que o período em discussão refere-se ao ano-calendário de 1998, e tendo em vista que o fato gerador do IRPF se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário, como devidamente apontado no auto de infração, a autuação fiscal se deu rigorosamente dentro do prazo de 5 (cinco) anos, e portanto, antes de haver operado a decadência, equivocadamente alegada pelo contribuinte.

Desta forma, afasto a preliminar quanto à alegada ocorrência de decadência, considerando que o fato gerador do IRPF se materializa em 31 de dezembro de cada ano, não estando decaído lançamento cientificado ao contribuinte em 2003, relativamente a fatos geradores de 1998.

Por fim, quanto à preliminar da quebra do sigilo fiscal - item II-c - o recorrente alega que houve ofensa ao princípio da irretroatividade das leis e que houve ofensa à garantia constitucional do sigilo bancário, o qual deve sempre depender de prévia autorização judicial específica.

Em que pese as alegações do recorrente, inicialmente cumpre ressaltar que o interesse coletivo deve sempre prevalecer sobre o interesse do particular, sendo certo que o sigilo trazido pela Constituição Federal diz respeito à "comunicação de dados", não se tratando de modo algum de sigilo absoluto. Aliás, importante frisar que, na quase totalidade dos países ocidentais existe a possibilidade de acesso às movimentações bancárias quando tal seja importante para apuração de crimes e fraudes tributárias em geral.

Além do exposto, o entendimento mais correto é no sentido de que a Lei Complementar nº 105, de 2001 e a Lei nº 10.174, de 2001, ao contrário do alegado pelo recorrente, têm natureza instrumental e pode ser aplicada para fins de prova de omissão de rendimentos correspondentes a períodos anteriores a sua vigência.

A teor do que dispõe o art. 144, § 1º, do Código Tributário Nacional, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência. Sendo assim, a norma contida na Lei Complementar 105/01, que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envolver natureza procedimental, tem aplicação imediata, podendo assim alcançar fatos geradores pretéritos.



A exêgese do art. 144, § 1º, do Código Tributário Nacional, considera a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito tributário, relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/01 e da Lei 10.174/01 ao ato de lançamento de tributos que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência, fato este que já foi afastado quando da análise das preliminares.

Com efeito, não assiste razão ao recorrente quanto a nenhuma das preliminares suscitadas, e portanto, afasto, a preliminar quanto à data dos fatos geradores, preliminar de decadência e por fim a preliminar de quebra de sigilo fiscal em afronta ao princípio da irretroatividade das leis.

Passo, neste momento, à análise do mérito, em que o contribuinte se limitou a reiterar a matéria argüida em sede de primeira instância administrativa.

O recorrente inicialmente alega que no auto é reconhecida (i) a existência da sociedade de fato entre o recorrente e o sócio Sicínio Paraíso Neto, (ii) que os valores têm origem no resultado patrimonial alcançado nas ações judiciais patrocinadas pelo recorrente; (iii) que o contribuinte apresentou extensa documentação pertinente à origem dos recursos.

Em que pese a alegação da existência da sociedade de fato, ressalta-se que em momento algum ficou comprovado a existência desta sociedade de fato, sendo que nem mesmo o auto de infração sugere tal comprovação, pois faz menção tão somente às alegações do recorrente na oportunidade. Aliás, o próprio recorrente alega não haver qualquer registro, livro caixa ou mesmo documento que demonstre a existência da sociedade, como por exemplo, relação de funcionários, contrato de locação/escritura do local em que possuem o escritório, entres outros.

Aliás, como bem demonstrado pela decisão de 1ª instância, os documentos juntados às fls. 606 e 609, o comprovante de entrega da declaração de ajuste de fls. 608 e o extrato de fls. 610, não são documentos hábeis que comprovem ou que possam vincular a participação de João Dias, Milton César Paraíso e José Paulo Paim Sampaio nas operações fiscalizadas.

O que fica evidente é a existência de contas bancárias de depósito e investimentos conjuntas em nome do recorrente e do Sr. Sicínio Paraíso Neto, nas quais eram depositados valores expressivos sem a devida comprovação de sua origem, bem como repasse dos valores recebidos em nome dos clientes.

No mais, ainda que o contribuinte apresente extensa documentação, se esta não for hábil e idônea para comprovar a origem dos recursos, bem como o repasse dos mesmos aos clientes no caso em tela, de nada adiantam tais documentações, por mais volumosas que sejam.

O art. 889, II, do RIR/94 assim dispunha:

"Art. 889 - O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo:

(...)



II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;"

Tal disposição tem seu fundamento de validade no art. 149, III, do CTN, que assim dispõe:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;"

Conforme se depreende da leitura dos dispositivos legais, somente o atendimento, a contento, do pedido de esclarecimentos pela fiscalização, exime o sujeito passivo do lançamento de ofício. Não basta a apresentação de vasta documentação se esta não demonstra ou não comprova a situação fática verificada pelo Fisco.

No caso em tela, no entanto, as informações não foram fornecidas com eficiência à fiscalização, muito embora o contribuinte, como já ventilado, tenha apresentado vasta documentação. Isso porque, esta documentação não foi hábil nem mesmo idônea de forma a comprovar que os valores recebidos decorrentes de processos judiciais foram repassados integralmente aos seus proprietários (clientes do escritório).

Os recibos apresentados pelo recorrente não são hábeis a demonstrar o efetivo repasse dos valores aos clientes, tendo em vista que são recibos simples que não fazem prova robusta a ponto de afastar a tributação dos valores recebidos em conta.

Portanto, em princípio, admite-se como prova dos alegados repasses. Porém, havendo dúvida quanto à materialidade destes, o fisco está autorizado a solicitar outros elementos de provas do sujeito passivo.

Diante das considerações acima descritas, e como muito bem observado pelo douto julgador de 1ª instância, a comprovação da efetivação dos pagamentos e da prestação de serviços torna-se essencial, na medida em que se tratam de valores elevados em algumas situações, requerendo uma documentação mais robusta para sua efetiva comprovação, tais como os cheques nominativos que foram considerados pela fiscalização como valores efetivamente repassados, ou ainda, os próprios contratos de honorários firmados entre as partes.

Inclusive, o lançamento com base na presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da lei nº 9.430, de 24/12/1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo. Vejamos:

"Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.



§ 1º. O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º. Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que foram auferidos ou recebidos."

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

O recorrente alega, ainda, que efetuou diversos pagamentos aos clientes em moeda corrente (dinheiro), tendo em vista que muitos destes clientes não possuíam contas bancárias, e que nestas situações os "funcionários do próprio escritório" faziam os saques para entregar o valor em espécie ao cliente.

Ora, nesta situação, seria então o caso dos cheques serem nominais aos próprios clientes, sendo que estes deveriam descontar os cheques nos bancos, podendo-se desta forma comprovar efetivamente a compensação dos cheques nominais aos clientes, comprovando o efetivo repasse. Ou ainda, bastaria o contribuinte apresentar cópia dos extratos bancários da conta corrente para comprovar que de fato houve a saída do montante recebido.

Assim, conclui-se, que não há elementos nos autos que dêem segurança ao julgador para considerar como efetivamente repassados integralmente os valores recebidos pelo recorrente em decorrência de ações de indenização que patrocinava.

De fato, conforme dispõe a decisão muito bem elaborada e exarada pela 2ª turma da DRJ/RJOII, a falta de apresentação dos contratos de honorários com os clientes, nem mesmo a comprovação dos repasses dos valores recebidos em virtude dos processos judiciais levam a constatação de que tais valores foram de fato recebidos como rendimentos omitidos e de origem não comprovada pelo recorrente e pelo Sr. Sicínio Paraíso Neto.

Insta destacar que o contribuinte não contesta os valores depositados em conta corrente, até porque, de forma espontânea como já ressaltado, apresentou todos os extratos bancários (Banco Bradesco – conta corrente: 57.343-6 e Banco Banerj – conta corrente: 57.437-8) que comprovam as entradas (depósitos) dos recursos decorrentes das ações indenizatórias que patrocinava.

Diante disso, quanto à infração da não comprovação da origem dos valores recebidos, que não deve ser confundida com a omissão de rendimentos, os demonstrativos apresentados pela Agente Fiscal, os quais fazem parte integrante do Auto de Infração, demonstram claramente que aqueles valores que tiveram suas origens comprovadas, porém, sem repasse dos valores aos clientes, foram tributados por omissão de receita. Entretanto, existem valores que o recorrente sequer conseguiu comprovar que se tratavam de depósitos decorrentes de ações judiciais, nem mesmo outra origem, sendo que estes sim foram tratados como depósitos não comprovados (não comprovação da origem dos recursos).



Apenas a título de exemplificação, o depósito nº. 6, efetuado no Banco Bradesco no valor de R\$ 8.500,00 em 27/02/1998 foi assim justificado pelo recorrente no recurso ora analisado:

“depósito não identificado por ter sido feito em espécie”

E, assim, ocorrem com diversos depósitos corretamente elencados pela fiscalização e, posteriormente, corroborados pela decisão de 1ª instância, o recorrente não conseguiu comprovar a origem destes recursos, sendo importante frisar que não devem ser confundidos com os depósitos comprovadamente advindos das ações judiciais, porém que não tiveram o seu repasse devidamente comprovados.

Diante desta constatação fática, e ainda da própria lei, não há como negar o cometimento da infração por parte do sujeito passivo, seja no tocante à omissão de receitas em virtude da não comprovação por documentos hábeis e idôneos do repasse dos valores recebidos em ações judiciais em nome de clientes, seja no tocante à não comprovação da origem dos recursos (depósitos em conta corrente) que igualmente não tiveram suas comprovações atendidas pelo recorrente.

Assim não merecendo qualquer reparo, seja quanto ao Auto de Infração, seja quanto à decisão recorrida proferida em primeira instância administrativa.

Por todo o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões-DF, em 28 de maio de 2008.



VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE

Declaração de Voto

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

DA IRRETROATIVIDADE DA LEI

Com a devida vênia da douta maioria do colegiado, em relação à alegação de irretroatividade da lei, tenho que a **norma que suprime direito não é norma de natureza instrumental, mas sim lei material. Imaginar que a lei nova tenha eficácia para desconsiderar direitos, que de forma plena se verificaram na vigência da lei revogada, é o mesmo que admitir que a norma revogada não produziu efeitos em relação aos fatos que se concretizaram durante sua vigência.**

Nesta linha de raciocínio, em se tratando de lançamento feito a partir da movimentação financeira, tenho enfrentado a **Preliminar de irretroatividade da lei, com as considerações e fundamentos que seguem.**

Em 25 de outubro de 1996, ingressou no ordenamento jurídico brasileiro a Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, que institui a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira - CPMF, e dá outras providências, sendo que o artigo 11, § 3º, desta Lei possuía a seguinte redação:

"§ 3º. A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicada à matéria, o sigilo das informações prestadas, vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos."

Posto o conteúdo da norma, cabe analisar a quem se destinam as expressões: **"vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos."** Tais expressões estariam conferindo algum tipo de direito aos jurisdicionados e, caso afirmativo, qual a natureza deste direito? Antes de responder estas indagações, algumas considerações se fazem necessárias para que se possam compreender as regras de proteção do sigilo bancário existentes até 1996. Assim, retroagimos ao ano de 1964 para analisar as disposições da Lei nº 4.595, norma esta com status de Lei Complementar, que dispõe sobre a Política e as Instituições monetárias, bancárias e creditícias, cria o Conselho Monetário Nacional, e dá outras providências, contendo os seguintes preceitos no artigo 38 e respectivo § 7º, a seguir transcritos:

"Art. 38. As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

.....

§ 1º. As informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário, prestados pelo Banco Central do Brasil ou pelas instituições financeiras, e a exibição de livros e documentos em juízo, se revestirão sempre do mesmo caráter sigiloso, só podendo a eles ter acesso as partes legítimas na causa, que deles não poderão servir-se para fins estranhos à mesma.

§ 7º. A quebra de sigilo de que trata este artigo constitui crime e sujeita os responsáveis à pena de reclusão de 1 (um) a 4 (quatro) anos, aplicando-se, no que couber, o Código Penal e o Código de Processo Penal, sem prejuízo de outras sanções cabíveis."

As indagações feitas anteriormente em relação à Lei nº 9.311, de 1996, valem para as disposições do artigo 38 da Lei nº 4.495, de 1964. A quem se destinam as expressões: "as informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário", contidas no § 1º do artigo 38 e a previsão do § 7º de que se constitui crime a quebra do sigilo bancário? Qual a natureza desta norma: instrumental ou material? Se tais dados estão sob o controle do Estado, ente soberano, é preciso que se compreenda o porquê este impõe limitação à sua atuação, instituindo dois outros poderes, um com a função de criar leis e outro com a tarefa de verificar a legalidade dos atos praticados pelo próprio Estado, por meio do Poder Executivo.

A propósito deste assunto e sem nos ater a digressões doutrinárias, a história revela que a humanidade percebeu que era necessário limitar as ações do Estado-soberano como forma de proteção dos indivíduos frente ao Estado. Inicialmente concebido para proteger seus súditos, houve determinado período na história em que os indivíduos passaram ter medo das ações ilimitadas do Estado, surgindo a conhecida doutrina dos "freios e contra-pesos", por meio da qual um órgão do Estado-soberano limita e fiscaliza a atuação do outro. Nesta linha, o Judiciário tem sua atuação limitada pelo Poder Legislativo, o Poder Executivo, quando age em desconformidade com a lei, tem seus atos corrigidos pelo Judiciário, sendo que os limites de atuação do Poder Legislativo são fixados por meio do pacto social que institui o Poder Constituinte que aprova norma de hierarquia superior que deve ser observada por todos.

Voltando às disposições do artigo 38 da Lei nº 4.595, de 1964, quando tal norma prevê que somente o Poder Judiciário poderá quebrar o sigilo bancário, não nos resta dúvida que se trata de uma norma que limita a atuação do Estado-soberano e confere direito aos indivíduos, cabendo perquirir qual a natureza deste direito: material ou instrumental?

Partindo da singela concepção de que direito material deve ser compreendido como sendo a norma que confere determinado bem jurídico a alguém e de que direito instrumental se constitui da norma de que se valem os jurisdicionados para exigirem do Estado-jurisdicção o bem da vida que lhes foi subtraído ou espontaneamente não lhes foi alcançado pelo obrigado, tenho que o artigo 38 da Lei nº 4.595, de 1964, era norma de natureza material. Assim, por meio do dispositivo legal aqui citado, antes de sua alteração, integrava o rol de direito de todos os indivíduos a garantia de que, sem ordem judicial, ninguém teria acesso aos seus dados bancários.

Chegando à conclusão de que o artigo 38 da Lei nº 4.595, era norma de natureza material, é preciso que se diga que as normas desta natureza só podem ser alteradas por leis de idêntica qualidade, sendo vedado, em qualquer hipótese a aplicação retroativa. Ao se admitir a aplicação retroativa de norma de natureza material voltar-se-ia aos primórdios em que os súditos não mais acreditavam no Estado que passou a ser visto como o Estado-tirano. Nenhuma garantia teria o indivíduo se o Estado, a qualquer momento, viesse elaborar leis para subtrair direitos ou prerrogativas decorrentes de relações jurídicas concebidas sob a égide de norma anterior.

Diante de tais considerações, volto ao texto do § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996, antes de sua alteração pela Lei nº 10.174, de 2001, e peço vênia para comparar com o

artigo 38 da Lei nº. 4.495, de 1964, sendo que estou grifando as expressões em relação as quais quero fazer considerações:

§ 3º. do artigo 11 da Lei nº 9.311/96, em sua redação primitiva	Artigo 38 da Lei nº 4.595/64, em sua redação primitiva
"§ 3º. A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicada à matéria, o sigilo das informações prestadas, <u>vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos.</u>"	<i>"Art. 38. <u>As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.</u></i> <i>§ 1º. <u>As informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário, prestados pelo Banco Central do Brasil ou pelas instituições financeiras, e a exibição de livros e documentos em juízo, se revestirão sempre do mesmo caráter sigiloso, só podendo a eles ter acesso as partes legítimas na causa, que deles não poderão servir-se para fins estranhos à mesma.</u></i>

Inequivocadamente, as expressões acima grifadas possuem a mesma natureza. Conferem aos administrados a garantia de que, salvo por ordem judicial, toda e qualquer movimentação bancária feita na vigência de tais normas, em momento algum será utilizada para quaisquer fins, que não os previstos nas leis vigentes na época em que ocorreram os depósitos bancários.

Sabidamente as leis existem e produzem efeitos até que norma subsequente, de idêntica hierarquia, as revogue. Entretanto, é preciso que se tenha presente que a lei que vier modificar norma anterior destina-se a regular os atos da vida que se efetivarem a partir de sua vigência. **Imaginar que a lei nova tenha eficácia para desconsiderar direitos, que de forma plena se verificaram na vigência da lei revogada é o mesmo que admitir que a norma revogada não produziu efeitos em relação aos fatos que se concretizaram durante sua vigência.**

Concluindo que o § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996, é norma de natureza material que confere aos administrados o direito de que ninguém irá investigar suas movimentações financeiras, salvo por ordem judicial, em razão da divergência jurisprudencial, ora o STJ julgando na esteira do Recurso Especial nº. 608.053 entendendo que a Lei Complementar nº. 105, de 2001 e a Lei nº. 10.174, de 2001, não têm aplicação a fatos ocorridos antes de sua vigência, "sob pena de violar o princípio da irretroatividade das leis", ora julgando na linha seguida no Recurso Especial nº 668.012, decidido por voto de desempate da Ministra Denise Arruda, admitindo a aplicação retroativa das leis aqui citadas, tramitando ainda, junto ao Supremo Tribunal Federal as Ações Diretas de Inconstitucionalidade de nº 2406; 2397 e 2390, cujo relator é o Ministro Sepúlveda Pertence, cabe-nos fazer algumas considerações em relação aos argumentos utilizados por aqueles que admitem a aplicação das referidas leis para investigar fatos ocorridos antes do início de sua vigência que, em síntese, assim sustentam o entendimento que defendem:

A Lei nº. 10.174, de 2001 e a Lei Complementar nº. 105, de 2001, que introduziram, respectivamente, alterações nos artigos 11, § 3º. da Lei 9.311, de 1996 e artigo 38 da Lei 4.595, de 1964, ampliaram as hipóteses de prestação de informações bancárias, permitindo a utilização de dados a partir da arrecadação da CPMF para a

apuração e constituição de crédito referente a outros tributos. Havendo ampliação dos poderes em busca de informações, à luz do artigo 144, § 1º, a seguir transcrito, tratam-se de normas de natureza instrumental.

Art. 144.....

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

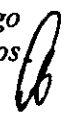
Na linha do entendimento liderado pelo Des. Fed. Wellington Mendes de Almeida, do TRF da 4ª Região, atualmente aposentado, “mostra-se destituído de fundamento constitucional o argumento de que o art. 144, § 1º, do CTN, autoriza a aplicação da legislação posterior à ocorrência do fato gerador que instituiu novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ao lançamento do crédito tributário, visto que este dispositivo refere-se a prerrogativas meramente instrumentais, não podendo ser interpretado de forma colidente com as garantias de inviolabilidade de dados e de sigilo bancário, decorrentes do direito à intimidade e à vida privada, elencadas como direitos individuais fundamentais no art. 5º, incisos X e XII, da Constituição de 1988”.

Aos fundamentos anteriormente transcritos, destaco que é preciso se ter presente de que toda a **norma que suprime direito não é norma de natureza instrumental, mas sim lei material**. Na linha do que colocamos anteriormente, quando o artigo 38 da Lei nº 4.595, de 1964, garantiu aos correntistas a inviolabilidade do sigilo bancário, salvo mediante determinação judicial, dita norma outorgou aos administrados garantia de natureza material. Idêntico entendimento aplica-se em relação ao § 3º do artigo 11 da Lei 9.311, de 1996. Não se pode dizer que o citado dispositivo possuía natureza instrumental. Tratava-se de norma de caráter material que limitava o poder do Estado-soberano frente ao indivíduo. A limitação do poder do Estado-Administração frente ao cidadão é para este uma garantia de natureza material que, se violada, legitima o ofendido a recorrer ao Judiciário, usando-se para tal as normas de natureza instrumental como, por exemplo, o mandado de segurança.

A Lei nº 10.174, de 2001 e a Lei Complementar nº 105, de 2001, ao admitirem a utilização de dados bancários a partir da arrecadação da CPMF para a apuração e constituição de crédito referente a outros tributos, não possuem natureza instrumental porque extinguiram direito de natureza material que conferia aos contribuintes a segurança que, durante a vigência das normas que resultaram modificadas, salvo por decisão judicial, não seriam utilizados os dados referentes às operações bancárias para exigência de qualquer tributo além da CPMF.

A propósito do assunto, o ilustre advogado paulista José Antônio Minatel, em recurso patrocinado junto à Segunda Turma do Primeiro Conselho, enfrenta o tema com a seguinte precisão:

“Com efeito, a Lei nº 10.174/01 revogou expressamente a proibição contida na Lei nº 9.311/96, criando novo direito para a Administração tributária. Logo, verifica-se que o ordenamento posterior não se amolda ao contexto delimitado no § 1º. do artigo 144 do Código Tributário Nacional, pois a inovação legislativa não ampliou os



poderes de fiscalização pré-existent, mas sim trouxe novo poder de investigação para as autoridades administrativas, permitindo a utilização de dados da CPMF para a constituição do crédito tributário, quando na legislação anterior tal procedimento era expressamente proibido."

Ademais, registra-se que movimentação financeira, por si só, não é fato gerador do imposto de renda. Assim, em oposição aos utilizam o § 1º do art. 144, do CTN, para justificarem a retroatividade da Lei nº. 10.174 e da Lei Complementar nº. 105, ambas de 2001, para investigar a existência de outros tributos que não a CPMF, ao meu sentir, precisariam identificar, de forma prévia, a ocorrência do fato gerador, pois o artigo 144 § 1º, do CTN, faz referência "a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação". Ora, se o depósito bancário, não é fato gerador do imposto sobre a renda, não se pode falar em ocorrência de fato gerador para justificar a aplicação retroativa de tais normas.

Até o presente momento, em busca de síntese, fugi das citações doutrinárias, entretanto, em face da pertinência ao tema, não posso deixar de citar artigo de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, publicado na Revista da Faculdade de Direito da UNG Vol. 1 - 1999, pág. 197, sob o título ANOTAÇÕES SOBRE O DIREITO ADQUIRIDO DO ÂNGULO CONSTITUCIONAL, texto este também existente no CD Júris Síntese IOB, n. 57, da Editora Thomson – IOB, de onde transcrevo a seguinte paisagem:

2. A lei no tempo

Como primeiro passo, registre-se o óbvio. Consiste ele em apontar que, ao tornar-se obrigatória, a lei incide no tempo. Ora, ao fazê-lo, ela "divide" o tempo em relação ao seu império. Separa o passado, anterior a ela que então não vigorava, de um novo período, presente, e futuro de duração indefinida, que persistirá enquanto ela vigorar.

...

6. Revogação

Esta é o ato por que deixa de existir uma lei, ou uma norma (embora tecnicamente se fale em derrogação quando é colhida pela "revogação" parcial) apenas uma ou algumas normas da lei até então em vigor. A revogação concerne, pois, à existência da norma. Em princípio, findando a existência da norma, cessa a sua eficácia, mas nem sempre, porque pode ocorrer a ultratividade de suas regras.

....

11. Fundamentos da irretroatividade

A principal razão que justifica a irretroatividade é ser ela necessária à segurança jurídica. De fato, esse princípio assegura que um ato praticado em determinado momento, de acordo com as regras então obrigatórias, será considerado sempre válido, mesmo que mudem as normas legais. Em conseqüência, os direitos e as obrigações que dele decorrem também serão considerados como tendo valor.

Outra razão é de índole lógica. Já está nas Novelas de Justiniano, segundo o recorda Carlos Maximiliano: 'Será absurdo que o que fora feito corretamente seja pelo que naquela época ainda não existia, posteriormente mudado.'

....

14. Exceção à irretroatividade

Há, porém, uma exceção à irretroatividade, sobre a qual não existe controvérsia. Trata-se da irretroatividade da "lei mais branda", ou in melius.

Conforme escreve Roubier, citado por Manoel Gonçalves Ferreira Filho no artigo anteriormente apontado, se a lei pretender aplicar-se a situações em curso será preciso estabelecer uma separação entre as partes anteriores à data da mudança da legislação, que não podem ser antigas sem retroatividade, e as partes posteriores, para as quais a lei nova, pode ser aplicada. Nesta linha de raciocínio, conclui-se que as Leis nº. 10.174 de 2001 e a Lei Complementar nº 105, de 2001, ao serem aplicadas, devem estabelecer a separação entre os períodos posteriores a 10 de janeiro de 2001, data que entraram em vigor, e os períodos anteriores a 10 de janeiro de 2001, época em que o artigo 38 da Lei nº. 4.595, de 1964 e o § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996, conferia aos jurisdicionados a garantia material de inviolabilidade de seus dados bancários, salvo, no último caso, para fins de cobrança da CPMF.

Para este conselheiro, com a devida vênia dos que pensam em contrário, conforme observado por TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR. “a doutrina da irretroatividade serve ao valor da segurança jurídica: o que sucedeu já sucedeu e não deve, a todo momento, ser juridicamente questionado sob pena de se instaurarem intermináveis conflitos. Essa doutrina, portanto, cumpre a função de possibilitar a solução de conflitos com o mínimo de perturbação social. Seu fundamento é ideológico e se reporta à concepção liberal do direito e do Estado.”

Na mesma linha dos fundamentos até aqui expostos, das lições do professor Celso Antônio Bandeira de Mello, colhe-se a seguinte lição:

“...a regra superveniente regula situações presentes e futuras. O que ocorreu no tempo transacto está a salvo de sua incidência. Em suma, porque visa reger aquilo que ora existe ou que ainda vai existir, não atinge o que já sucedeu. Respeita fatos e situações que se criaram no passado e cujos efeitos nele se esgotaram ou simplesmente se perfizeram juridicamente. Com isto em nada se afeta aquilo que já se passou e comodou na poeira dos tempos, ressalvada uma possível retroação benéfica.” (In. Ato Administrativo e Direitos dos Administrados. Ed. Revista dos Tribunais, 1981, p. 112).

Pelo exposto, entendo que “apenas a partir da vigência da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, é possível o acesso às informações bancárias do contribuinte na forma instituída pela Lei nº 10.174/2001, ou seja, sem a requisição judicial. A aplicação desse conjunto de normas para a obtenção de dados relativos a exercícios financeiros anteriores sem autorização judicial, implica ofensa ao princípio da irretroatividade das Leis. Assim, não pode a autoridade fazendária ter acesso direto às operações bancárias do contribuinte anteriores a 10.01.01, como preconiza a Lei Complementar nº 105/01, sem o crivo do judiciário.”

Sala das Sessões-DF, em 28 de maio de 2008.


Moisés Giacomelli Nunes da Silva