



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10480.008401/00-80
Recurso nº : 131.795
Matéria : IRPF – Ex(s): 1999
Recorrente : IBRAHIM ALVES DA SILVA FILHO
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ – RECIFE - PE
Sessão de : 29 DE JANEIRO DE 2003
Acórdão nº : 106-13.169

**IMPOSTO DE RENDA. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO NA FONTE.
RESPONSABILIDADE LEGAL TRIBUTÁRIA.**

O imposto de renda de pessoa física é devido no momento da percepção dos rendimentos. Quando a fonte pagadora deixar de retê-lo, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto. Na hipótese de falta ou inexatidão de recolhimento do imposto devido na fonte, a ação fiscal deverá ser contra a fonte pagadora dos rendimentos, autora da infração tributária. O substituto tributário do imposto de renda de pessoa física responde pelo pagamento do tributo, caso não tenha feito a retenção e o recolhimento devido.

Recurso provido por maioria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por IBRAHIM ALVES DA SILVA FILHO.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luiz Antonio de Paula (Relator), Thaisa Jansen Pereira e Zuelton Furtado. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto.


ZUELTON FURTADO
PRESIDENTE


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO
RELATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 27 JUN 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ROMEU BUENO DE CAMARGO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, EDISON CARLOS FERNANDES e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

Recurso nº. : 131.795
Recorrente : IBRAHIM ALVES DA SILVA FILHO

RELATÓRIO

Ibrahim Alves da Silva Filho, já qualificado nos autos, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 58/67, prolatada pelos Membros da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife-PE, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos do recurso voluntário de fls. 74/89.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado o Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 33/37, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 7.918,17, sendo: R\$ 4.041,33 de imposto-suplementar, R\$ 845,85 de juros de mora (calculados até 06/2000) e R\$ 3.030,99 de multa de ofício (75%), decorrente de alterações nos valores informados na Declaração de Ajuste Anual, apresentada para o exercício de 1999, ano-calendário de 1998.

Da revisão da presente Declaração de Ajuste Anual resultaram as alterações dos seguintes valores:

- Rendimentos recebidos de Pessoas Jurídicas de R\$ 97.212,86 para R\$ 113.912,93 (FAR – fl. 31);
- Rendimentos isentos e não-tributáveis de R\$ 37.718,97 para R\$ 21.018,88 (FAR – fl. 31).

O resultado da Declaração de Ajuste Anual, exercício de 1999, entregue pelo contribuinte foi modificada de imposto a restituir de R\$ 551,19 para imposto suplementar de R\$ 4.041,33, tendo em vista omissão de rendimentos recebidos do Tribunal Regional do Trabalho da 6ª Região (TRT/6ª Região), decorrente de trabalho com vínculo empregatício. Juros incidentes sobre parcela

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

tributável acompanham a natureza do principal e portanto são tributáveis, somente sendo isenta, a parcela incidente sobre o auxílio alimentação.

Cientificado do lançamento em 20/07/2000, "AR", (fl. 53) inconformado com a autuação, apresentou a impugnação de fls.01/11, cujos argumentos estão devidamente relatados às fls. 61/62, que foram assim resumidos pela autoridade julgadora "a quo":

I – que não seria cabível a aplicação da multa de ofício e dos juros sobre o débito, pois a matéria objeto de consulta, nos termos do art. 46, parágrafo único, do Decreto nº 70.235, de 1972, formulada pela Associação dos Magistrados da Justiça do Trabalho da 6ª Região – AMATRA VI, que o representaria em juízo e fora dele;

II – que o art. 161, § 2º, do Código Tributário Nacional (CTN) veda expressamente a imposição de multa e contagem de juros na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito;

III – que, ainda que tivesse havido atraso na entrega da declaração de rendimentos – o que não ocorreu - seria impossível a imposição da multa, conforme jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça;

IV – que, nos termos do art. 48 do Decreto nº 70.235, de 1972, e do art. 161, § 2º, do CTN, deve haver a exclusão do pagamento dos juros e da multa;

V – que, quanto à questão da incidência do imposto de renda sobre os juros moratórios, as informações prestadas em sua declaração de rendimentos decorreram de decisão proferida pelo TRT/6ª Região, através de sua instância máxima, o Pleno;

VI – que a lavratura do Auto de Infração ao arrepio da lei, pois a matéria abordada continuava pendente de consulta, representa dano moral, que pode ensejar prejuízo maior para a União Federal;

VII – que é pacífico que os juros moratórios não se confundem com a correção monetária, nem com os juros compensatórios e os "remuneratórios de capital";

VIII – que os juros pagos referem-se a parcelas que lhe eram legalmente devidas há muito tempo e não foram honrados no momento próprio, tendo natureza de mera indenização pela mora, conforme decidiu o colendo TRF/6ª Região, não sendo, por consequência, tributáveis;

IX – que não se pode considerar como rendimentos, para fins de tributação, os acréscimos de juros de mora incidentes sobre valores recebidos por força de decisão judicial, conforme arts. 43 e 66 do CTN;

10

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

X – que os juros de mora não configuram acréscimo patrimonial de qualquer natureza ou renda, e, portanto, não são fatos imponíveis à hipótese de incidência do imposto de renda;
XI – que os citados juros não podem, também, ser tidos como proventos, pois não representam nenhum acréscimo patrimonial;
XII – que eventual lei federal que mande tributar tais pagamentos será manifestamente inconstitucional;
XIII – que a lavratura do Auto de Infração resvala para a ilicitude, pois estaria amparado por decisão judicial emanada do TRT/6ª Região, que, de forma expressa, autorizou a não retenção do imposto de renda na fonte, por considerar que as parcelas pagas não poderiam ser tidas como rendimentos tributáveis, falecendo competência para a Receita Federal discutir aquela decisão;
XIV – que, admitindo que fosse devido o imposto, a responsabilidade pelo pagamento seria da própria União Federal, que, na qualidade de fonte pagadora, não cumpriu sua obrigação na época própria, tanto que foi necessário recorrer às vias judiciais para receber o que lhe era devido por direito;
5. O impugnante solicita, ao final, que seja declarada a nulidade do Auto de Infração, porque lavrado na pendência de consulta não respondida, ou, alternativamente, que seja ele julgado improcedente, bem assim que seja determinada a imediata restituição da importância de R\$ 551,19, correspondente ao imposto a restituir apurado em sua Declaração de Ajuste.”

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os Membros da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife - PE, por unanimidade de votos, acordaram em considerar procedente o lançamento, nos termos do relatório e voto - Acórdão DRJ/REC Nº 00.617, de 8 de fevereiro de 2002, fls. 58/67.

As ementas que consubstanciam a decisão da autoridade de 1º grau são as seguintes:

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF
Ano-calendário: 1998*

*Ementa: RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. JUROS MORATÓRIOS
São tributáveis, na fonte e na declaração de ajuste anual da pessoa física beneficiária, os juros compensatórios ou moratórios de qualquer natureza, inclusive os que resultarem de sentença, e quaisquer outras indenizações por atraso no pagamento de rendimentos provenientes do trabalho assalariado, das*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens, exceto aqueles correspondentes a rendimentos isentos ou não tributáveis.

FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO PELA FONTE PAGADORA.

A falta de retenção do imposto pela fonte pagadora não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de oferecê-los à tributação na declaração de ajuste, quando se tratar de rendimentos tributáveis.

DEDUÇÃO A TÍTULO DE INCENTIVO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Somente podem ser deduzidos do imposto apurado na declaração de ajuste anual as contribuições efetuadas aos fundos controlados pelos Conselhos Municipais, Estaduais e Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente que forem comprovadas mediante documentação hábil e idônea.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998

Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE

Não restando comprovada a ocorrência de preterição do direito de defesa nem de qualquer outra hipótese expressamente prevista na legislação, não há que se falar em nulidade do lançamento.

CONSULTA FORMULADA POR ENTIDADE REPRESENTATIVA DE CATEGORIA PROFISSIONAL. CONTRIBUINTE SOB PROCEDIMENTO FISCAL. MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA.

Em se tratando de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, é cabível a incidência de multa de ofício e de juros de mora sobre o valor do imposto apurado, quando o contribuinte, associado daquela entidade, estiver sob procedimento fiscal, iniciado antes da apresentação da consulta.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.

Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da inconstitucionalidade das leis, uma vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, na hipótese, negar-lhe execução.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998

Ementa: DECISÃO ADMINISTRATIVA PROFERIDA POR TRIBUNAL REGIONAL DO TRABALHO. EFEITOS.

A decisão proferida por Tribunal Regional do Trabalho em sessão administrativa não caracteriza ordem judicial a ser cumprida pelas Delegacias da Receita Federal.

Lançamento Procedente" ↗

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

Cientificado da decisão de primeira instância em 18/06/2002, conforme "AR" de fl. 70, e com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (15/07/2002), o recurso voluntário de fls. 74/84, no qual demonstrou sua inconformidade, fundamentando, em síntese, no que se segue:

- é Juiz do Trabalho Titular de Vara, do Egrégio Tribunal Regional do Trabalho da 6ª Região;
- em março de 1998, por força de decisão do MM. Juízo da 3ª Vara Federal da Seção Judiciária do Estado de Pernambuco, em ação ordinária proposta pela AMATRA – Associação dos Magistrados da Justiça do Trabalho da 6ª Região, e por deliberação do Egrégio TRT, recebeu importância de R\$ 12.527,13 a título de juros moratórios em face do recálculo dos vencimentos pela URV no percentual de 11,98%;
- também por decisão do TRT da 6ª Região, recebeu a importância de R\$ 1.680,03, correspondente a valores a título de juros de mora pela diferença de seguridade social referente ao período compreendido entre 07/94 a 12/96, em razão da redução da alíquota de 12% para 6%, além de R\$ 2.492,93 de juros de mora sobre a diferença de anuênios relativos ao período de 03/93 a 04/97;
- sobre os valores recebidos não houve retenção do imposto de renda na fonte, por deliberação do TRT da 6ª Região, no sentido de que sobre esses valores não poderia haver incidência do imposto de renda, pois se tratavam de verbas de natureza indenizatória;
- declarou os rendimentos como isentos e não tributáveis, por estar amparado pelas decisões do TRF 6ª Região;
- entretanto, o Diretor-Geral do Tribunal, fez constar no comprovante de rendimentos pagos como rendimentos

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

- tributáveis, ocasionando assim, divergência entre os valores declarados e os informados pela fonte pagadora;
- insurgiu contra a cobrança da multa de ofício e dos juros de mora, uma vez que a matéria em discussão (recebimentos de juros moratórios) era matéria de consulta perante a Receita Federal no processo 10480.015559/99-19, formulada pela AMATRA;
 - que a referida consulta é datada de 06/05/99 (e não 26/11/99, como asseverado pelo julgador de 1º grau) foi informada à Associação em 31/08/00;
 - estranhamente, o julgador de 1º grau refere que ele se encontrava sob “procedimento fiscal”, quando a consulta se tornou “eficaz” em 26/11/99, “após preenchimento do formulário de fls. 22”;
 - a consulta se tornou “eficaz” no momento de sua protocolização, ou seja, 06/05/99(art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 2/1997, invocado pelo julgador);
 - o supracitado dispositivo não condiciona a “eficácia” da consulta ao preenchimento de qualquer “formulário”, como quer o julgador;
 - a consulta formulada pela AMATRA apresentada em 06/05/99 é regular, já que atendidos os requisitos traçados no dispositivo normativo, sendo portanto a mesma “eficaz”, e nesta data não estava sob qualquer “procedimento fiscal”;
 - a resposta a tal consulta somente ocorreu 31/08/00, e o auto de infração foi expedido em 20/03/00 (e não em 21/06/00 – como equivocadamente assinalado no acórdão). Por ilação, incabível a cobrança da multa de ofício e dos juros de mora;
 - o art. 161, § 2º do CTN, veda expressamente a cobrança de multa e contagem de juros de mora;
 - transcreveu trechos de jurisprudência a respeito do assunto e reiterou argumento já apresentado em sua impugnação, sobre a

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

- cobrança de juros de mora, pois não houve atraso na entrega da declaração de rendimentos;
- apenas para argumentar, ainda que fosse devido o imposto, não restaria indevida a imposição de multa, bem como os juros de mora, ante o disposto nos arts. 138 e 161, ambos do CTN e art. 48 do Decreto nº 70.235/72;
 - sobre os valores recebidos não há incidência do imposto de renda, pois se trata de juros de mora advindos de decisão judicial, tendo estes o caráter indenizatório, não ensejando acréscimo patrimonial;
 - nos termos do art. 43, o imposto de renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) e de proventos de qualquer natureza, transcreveu trecho da obra de Roque A. Carrazza;
 - a lei federal que manda tributar tais pagamentos é manifestamente inconstitucional;
 - transcreve jurisprudência sobre o assunto;
 - o Egrégio Tribunal Regional do Trabalho – 6ª Região, tendo em vista a autonomia administrativa (art. 99 da CF/88), houve por bem assegurar a percepção dos juros moratórios sem a incidência do imposto de renda, por entender que tais parcelas têm caráter indenizatória, não sendo consideradas rendimentos tributáveis;
 - contestou ainda, sobre a responsabilidade pelo pagamento do imposto, não seria do contribuinte, mas da própria fonte pagadora, no caso a União Federal, nos termos do art. 45, 121 e 128 do CTN. É de exclusiva responsabilidade da fonte pagadora;
 - o art. 722 do RIR/99 estabelece que a fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto de renda incidente na fonte, 3

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

- mesmo que não o tenha retido, sendo assim, caberia o TRT 6ª Região assumir o ônus de recolher o tributo;
- transcreveu novamente jurisprudências dos Tribunais Regionais Federais. Por final, destacou recente julgado do STJ, no caso da Assembléia Legislativa Estadual do Espírito Santo;
 - ainda transcreveu, ementas proferidas pelo Conselho de Contribuintes e concluiu que o fisco deverá exigir o recolhimento do imposto de renda, não do contribuinte, mas da própria fonte pagadora;
 - quanto à glosa das doações feitas, não cabe razão a autoridade julgadora, em dizer que por não ter ele apresentado a comprovação das doações, uma vez que, em tempo algum, foi intimado a apresentar os comprovantes.

Acompanham o recurso voluntário os documentos constantes às fls. 90/92.

À fl. 87, consta despacho administrativo com a informação de que o recorrente procedeu ao respectivo arrolamento de bens, em conformidade com o disposto no art. 33, § 2º do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972. ✓

É o Relatório.

Ø

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

V O T O V E N C I D O

Conselheiro LUIZ ANTONIO DE PAULA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo art. 33 do Decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972, tendo sido interposto por parte legítima, razão porque dele tomo conhecimento.

Inicialmente cabe a apreciação da preliminar argüida pela defesa, sobre a responsabilidade exclusiva da fonte pagadora pela retenção do imposto de renda.

O recorrente no contexto de sua peça recursal argumentou que a quantia recebida, se tributável, seria exclusivamente na fonte, sob a responsabilidade da própria fonte pagadora, a teor do RIR/94, arts. 792 e 919.

Quanto a esta matéria (responsabilidade tributária) já tive outras oportunidades de manifestar-me, no sentido da ilegalidade dos lançamentos efetuados na fonte pagadora, uma vez que se a previsão da tributação na fonte dá-se por antecipação do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual, a ação fiscal ocorreu após a entrega da declaração do beneficiário, correspondente ao exercício de 1999.

Nesse sentido, o Acórdão nº 104-17.323, da lavra do ilustre Conselheiro Nelson Mallmann, que peço vênia para reproduzir, diz o seguinte:

"...

Por outro lado, é obrigação do beneficiário declarar o rendimento auferido e pagar o imposto apurado na declaração anual, compensando o imposto retido quando tiver ocorrido a retenção. Assim, tem-se que no caso específico do imposto de renda retido na fonte a título de antecipação vejo que a responsabilidade atribuída à

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

fonte pagadora não afasta o cumprimento da obrigação tributária pelo beneficiário.

Diz o Código Tributário Nacional:

“Art. 128 – Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da respectiva obrigação.”

Fica claro portanto, que o próprio Código Tributário admite que mesmo havendo a figura de um terceiro responsável pelo cumprimento da obrigação tributária, nada impede que o fisco exija do próprio contribuinte a satisfação do crédito tributário.

De fato, a lei atribuiu a terceiro – no caso a fonte pagadora – a responsabilidade pela retenção do imposto a título de antecipação do devido na declaração. No entanto, há de ser observado que esta responsabilidade não persiste “ad eternum”.

Ora, encerrado o exercício em que foi realizado o pagamento e, mais ainda, transcorrido o prazo para entrega da declaração de rendimentos do beneficiário, não vejo como perdurar a responsabilidade atribuída à fonte pagadora.

Isto porque, tratando-se de situação em que fica afastado o cumprimento da obrigação pelo contribuinte, o encerramento do exercício e o decurso do prazo para a entrega da declaração afastam a responsabilidade da fonte pagadora.

Nesta ordem de idéias, o procedimento de ofício ocorrido após a entrega da declaração deve considerar que aquele imposto devido à fonte passa a ser exigido junto aos demais rendimentos apurados no curso do ano-calendário respectivo, cabendo ao beneficiário incluí-los no rol dos demais rendimentos e oferecê-los à tributação através da declaração anual”.

De forma análoga, comungo entre os que defendem a tese de que eventual omissão da fonte pagadora no recolhimento de imposto de renda, não afasta a responsabilidade do beneficiário dos respectivos rendimentos.

A atribuição de responsabilidade pelo pagamento de imposto de renda à fonte pagadora, autorizada pelo art. 45, parágrafo único do CTN, submetem-se à disposição geral sobre responsabilidade tributária contida no art. 128 do mesmo diploma legal, *verbis:*

D 

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**


Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

“Art. 128 – Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”(grifo meu)

Atento ao comando legal de hierarquia superior, a legislação ordinária do imposto de renda contempla tanto hipótese de responsabilidade exclusiva da fonte pagadora, como de responsabilidade compartilhada com o contribuinte. Em sendo o fato gerador a disponibilidade de rendimentos decorrentes de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, espécie dos autos, não se exime o contribuinte de responsabilidade, pois, a teor do art. 8º da Lei nº 8.383, de 1991, o valor do imposto retido na fonte durante o ano-base será considerado redução do apurado na declaração de rendimentos e a exceção especificamente conferida ao décimo terceiro salário confirma o caráter de regra geral daquele tratamento tributário.

É este também o entendimento consagrado pela Secretaria da Receita Federal, por intermédio da Instrução Normativa SRF nº 49/89, consoante a qual são contribuintes do imposto de renda todas as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no País, nos termos da legislação do imposto de renda, que auferem rendimentos tributáveis, seja por incidência na fonte, seja por submissão à tributação na declaração.

Aceitar que se exima o contribuinte de responsabilidade por não oferecer rendimentos à tributação, sob o argumento de que a fonte pagadora rotulou-os exclusivamente na fonte, isentos e/ou não tributáveis, o que nem é o caso em questão, pois a própria fonte pagadora (fl. 44) classificou os rendimentos pagos ao contribuinte como tributáveis, é chancelar interpretação que leva ao absurdo de reconhecer como válido o erro de direito. Sob este ponto de vista, o contribuinte estaria escusado de cumprir a lei porque lhe seria lícito desconhecer a natureza tributável dos rendimentos, por conta de equívoco da fonte pagadora.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

Os rendimentos auferidos pela pessoa física estão sujeitos ao imposto sob duas formas de tributação. Num primeiro momento:

"Art. 1º - As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (Leis nºs. 4.506/64, art. 1º, 5.172/66, art. 43, e 8.383/91, art. 4º).

§ 1º - São também contribuintes as pessoas físicas que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 1º, parágrafo único, e Lei nº 5.172/66, art. 45).

§ 2º - O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 93 (Lei nº 8.134/90, art. 2º)."

Num segundo momento.

"Art. 93 - Sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 1º deste Regulamento, a pessoa física deverá apresentar anualmente declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído." (Lei nº 8.383/91, art. 12).

No caso de rendimentos de trabalho assalariado, o sujeito passivo do imposto de renda na fonte está gravado no Livro III - Imposto de Renda na Fonte, Capítulo VII - Retenção e recolhimento, do mencionado regulamento como:

"Art. 791 - Compete à fonte reter o imposto de que trata este Título, salvo disposição em contrário (Decreto-lei nº 5.844/43, arts. 99 e 100, e Lei nº 7.713/88, art. 7º, § 1º)."

Em observância às normas contidas na Lei nº 5.172, de 25/10/66, do Código Tributário Nacional, ao se tratar da responsabilidade tributária, assim disciplina:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

"Art. 45 - Contribuinte do Imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam."

Art. 121 - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

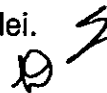
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei."

Art. 128 - Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação."

No caso do imposto de renda na fonte a legislação que obriga as fontes pagadoras a reterem e recolherem o imposto não exonera ou exclui a responsabilidade do contribuinte e nem lhe atribui caráter supletivo; o imposto retido será considerado como redução do apurado na declaração de rendimentos. Não se pode transferir para a fonte pagadora uma obrigação que era do contribuinte, ou seja, fazer sua declaração exatamente conforme determina a legislação.

Já na hipótese de imposto calculado e devido na Declaração de Ajuste Anual, o sujeito passivo é o beneficiário do rendimento, não estando, portanto, a autoridade criando um responsável não previsto em lei.

Q 

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

No caso em pauta, o que está sendo exigido é o valor do imposto de renda da pessoa física devido no ano-calendário 1998, e não o imposto de renda na fonte. Portanto, correto o lançamento em nome do beneficiário do rendimento.

Não há uma vinculação entre a obrigatoriedade da fonte PJ ou PF e a obrigatoriedade da inclusão correta dos rendimentos dentro dos títulos previstos na declaração anual; também não existe uma subordinação de uma a outra, ou seja, a hipótese de se cobrar do beneficiário somente depois de conferido o recolhimento correto das fontes pagadoras sobre o imposto, por ocasião do pagamento.

Colocadas essas premissas, não há como se afastar a responsabilidade da pessoa física pelo imposto não retido pela fonte pagadora invocando-se o art. 919 do RIR/94. Ali, não se tem afirmação peremptória da responsabilidade exclusiva desta, de logo desmentida por seu parágrafo único, a apontar para a responsabilidade subsidiária daquele, em harmonia com o CTN e demais atos legais e normativos antes citados.

Nesta linha de raciocínio, vasta é a jurisprudência também das demais Câmaras deste Conselho, competentes para julgar a matéria, podendo-se citar os seguintes Acórdãos 102-43.925; 104-12.238. Também nesse sentido o julgado na Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº CSRF/01-01.148), conforme fundamentos consubstanciados na ementa a seguir transcrita:

"FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO: A falta de retenção do imposto pela fonte pagadora não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de incluí-los, para tributação, na declaração de rendimentos"

Nesse sentido o Acórdão nº 106-11.012, de 20 de outubro de 1999, no processo nº 13884.001452/98-77, onde foi o relator o ilustre Conselheiro Luiz Fernando Oliveira de Moraes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

“IRPF – RENDIMENTOS CUJO IMPOSTO NÃO FOI RETIDO PELA FONTE PAGADORA – RESPONSABILIDADE DO BENEFICIÁRIO – Aceitar que se exima o contribuinte da responsabilidade por não oferecer rendimentos à tributação, sob o argumento de que a fonte pagadora rotulou-os de isentos, é chancelar interpretação que leva ao absurdo de reconhecer como válido o erro de direito.”

Descarta-se a ilegitimidade passiva do recorrente pois os rendimentos encontram-se no campo de incidência do IR, encontra-se sob sua responsabilidade.

Estando, o Auto de Infração revestido das formalidades legais, descrevendo de forma clara as razões de sua lavratura, propiciando-se a defesa de todas as condições de contraditá-lo, tanto é que foi impugnado e recorrido com todas as minúcias de forma veemente e brilhante.

Assim, rejeito esta preliminar argüida de ilegitimidade do sujeito passivo.

Passo ao exame de mérito da questão.

Os beneficiários de rendimentos tributáveis, a seu turno, estão obrigados a submeter o montante recebido ao lançamento espontâneo do imposto, ao término do período-base, mediante a Declaração Anual de Ajuste. Nela, deve estar contemplada a universalidade dos valores recebidos, quando, após o devido cálculo do imposto, será deduzido do valor deste o montante já eventualmente retido pela fonte pagadora. Tal obrigação — inconfundível com a atribuída ao responsável pela retenção — determina que o titular dos rendimentos faça o recolhimento do total do imposto devido no ano-base, caso não haja dedução qualquer a ser feita. A respeito, estabelece o art. 12 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991:

7
D

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

“Art. 12. - As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de ajuste, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou valor a ser restituído”.

A obrigação da fonte de reter e recolher o tributo não exclui a do contribuinte de proceder à inclusão dos valores recebidos na Declaração de Ajuste, efetuando o lançamento anual, que deve contemplar todos os rendimentos relativos ao período-base


Ressaltando-se, por oportuno, que o § 4º do art. 3º da Lei nº 7.713/88, dispõe:

“O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução,...

(...)

§ 4º - A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título”. (grifo meu)

No caso em concreto, os valores recebidos e omitidos de tributação na Declaração de Ajuste Anual, são provenientes de juros moratórios em face do recálculo dos vencimentos pela URV no percentual de 11,98%, pela diferença de seguridade social referente ao período compreendido entre 07/94 e 12/96, em razão da redução da alíquota de 12% para 6%, bem como sobre diferença de anuênios relativos ao período de 03/93 a 04/97, como o próprio recorrente descreveu em sua peça recursal e também pelos documentos acostados nos autos.

E a fundamentação legal para a referida exigência, basta trasladar as disposições contidas na legislação vigente na época do fato gerador, ou seja: Lei nº 4.506, de 1964, art. 16 Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, Lei nº 8.383, de 1991, 

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

art. 74, e Lei nº 9.317, de 1996, art. 25, reproduzidos nos artigos 43, incisos I, II, III e X, e § 3º, 55, inciso XIV, 56 do RIR/99:

**"CAPÍTULO III
RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS
Seção I**

*Rendimentos do Trabalho Assalariado e Assemelhados
Rendimentos do Trabalho Assalariado, de Dirigentes e Conselheiros
de Empresas, de Pensões, de Proventos e de Benefícios da
Previdência Privada*

Art. 43. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, e Lei nº 9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória nº 1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 1º e 2º):

I - salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento, bolsas de estudo e de pesquisa, remuneração de estagiários;

II - férias, inclusive as pagas em dobro, transformadas em pecúnia ou indenizadas, acrescidas dos respectivos abonos;

III - licença especial ou licença-prêmio, inclusive quando convertida em pecúnia;

.....

X - verbas, dotações ou auxílios, para representações ou custeio de despesas necessárias para o exercício de cargo, função ou emprego;

.....

§ 3º Serão também considerados rendimentos tributáveis a atualização monetária, os juros de mora e quaisquer outras indenizações pelo atraso no pagamento das remunerações previstas neste artigo (Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, parágrafo único).

**Seção V
Outros Rendimentos**

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

.....

XIV - os juros compensatórios ou moratórios de qualquer natureza, inclusive os que resultarem de sentença, e quaisquer outras

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

indenizações por atraso de pagamento, exceto aqueles correspondentes a rendimentos isentos ou não tributáveis;

*Seção VI
Rendimentos Recebidos Acumuladamente*

Art. 56. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá no mês do recebimento, sobre o total dos rendimentos, inclusive juros e atualização monetária (Lei nº 7.713, de 1988, art. 12).⁸

O mesmo diploma legal (RIR/99), em seu art. 39, ressaltou as hipóteses de isenção de rendimentos, não estando ali abrangidos as verbas recebidas pelo recorrente, pois está claramente evidenciado nos autos que as verbas recebidas e não declaradas como tributáveis não se tratam de indenizações, mas de juros moratórios.

A responsabilidade por tais infrações (omissão de rendimentos) independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos seus efeitos. Isso significa isso que o propósito almejado pelo agente ao realizar a conduta que infringe a norma tributária, é irrelevante.

Assim, não há fundamentação legal para se considerar os rendimentos em causa como isentos ou não-tributáveis, uma vez que estão explicitamente definidos em lei como rendimentos tributáveis.

Restou ainda em discussão, o argumento da defesa de que o contribuinte estava sob os efeitos da consulta, formulada pela entidade representativa – AMATRA – Associação dos Magistrados da Justiça do Trabalho da 6ª Região - a respeito da mesma matéria objeto do lançamento, conseqüentemente, não caberia a aplicação da multa de ofício e juros de mora.

Os Membros da 1ª Turma de Julgamento da DRJ-RECIFE-PE, por unanimidade de votos, acordaram em considerar procedente o lançamento, nos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

termos do voto do relator, que ao analisar os efeitos do processo de consulta, assim se manifestou:

“...
9.

O contribuinte se insurge, inicialmente, contra a aplicação da multa de ofício e de juros de mora sobre o imposto suplementar apurado, pois a matéria objeto do lançamento teria sido objeto de consulta formulada por AMATRA VI.

10. De fato, os documentos de fls. 22/26 atestam que AMATRA VI – entidade representativa da qual o contribuinte é associado – formulou consulta junto à Superintendência Regional da Receita Federal na 4ª Região Fiscal (SRRF/4ª RF), questionando se os juros moratórios incidentes sobre diferenças de vencimentos recebidos pelos seus associados seriam ou não rendimentos tributáveis, dando origem ao processo nº 10480.015559/99-19.

11. Ocorre que a Divisão de Tributação da SRRF/4ª RF, em resposta à consulta, expediu a Decisão nº 43, de 30/06/2000, cuja ementa transcreve-se:

“São tributáveis, na fonte e na declaração de ajuste anual da pessoa física beneficiária, os juros moratórios ou compensatórios e quaisquer outras indenizações pelo atraso nos pagamentos de rendimentos provenientes do trabalho assalariado, das remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens, excetuados apenas aqueles correspondentes a rendimentos legalmente isentos ou não tributáveis.”

12. Através de consulta ao sistema de movimentação de processos (COMPROT), verifica-se que o processo de consulta, após pronunciamento da Disit/SRRF/4ª RF, voltou ao Setor de Orientação e Análise Tributária da DRF/Recife, para ciência ao consulente, em 30/06/2000, sendo, posteriormente, remetido ao arquivo em 31/08/2000.

13. A Instrução Normativa SRF nº 2, de 09/01/1997, que dispõe sobre os processos de consulta relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF, estabelece, em seu art. 10, in verbis:

“Art. 10. A consulta eficaz impede que a aplicação de penalidade relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pela consulente, da decisão que a solucionada, desde que o pagamento ocorra neste prazo, quando for o caso.

(...)

§ 3º No caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, os efeitos referidos neste artigo só alcançam seus associados ou filiados depois de cientificado o consulente da decisão.

(...) 



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

14. Como o Auto de Infração foi expedido em 21/06/2000 (fls. 53-verso) – antes, portanto, da data em que a consulta foi solucionada pela SRRF/4ª RF - , incabível, a princípio, a imposição de qualquer penalidade, na forma da legislação citada.

*15. Ocorre que o contribuinte, conforme atesta o documento de fls. 39, se encontrava sob procedimento fiscal, relativamente aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 1998 – tendo, inclusive, apresentado documentos à fiscalização – quando a consulta foi formulada por AMATRA VI, pois a consulta só se tornou eficaz em 26/11/1999, após o preenchimento do formulário de fls. 22 (art. 3º da IN SRF nº 2/1997). Logo, de conformidade com o disposto no art. 11, incisos III e V, da mesma IN SRF nº 2/1997, o contribuinte não estava protegido pelos efeitos da consulta formulada por AMATRA VI, sendo cabível a aplicação da multa de ofício e dos juros de mora, conforme legislação de regência.**

Trata-se pois, da discussão sobre os efeitos da. Para tanto, é necessário frisar que a consulta é o instituto representativo de direito e garantia do contribuinte no âmbito administrativo. Possibilita o esclarecimento de dúvida acerca da interpretação da legislação tributária no que se refere à matéria controversa, por intermédio de petição.

O direito de petição está assegurado no art. 5º, XXXIV "a", da Constituição Federal, que de forma expressa, contém:

**...
XXXIV – são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:
a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder;**

É dever do Poder Público responder à consulta formulada, a fim de conferir ao interessado as desejadas certeza e segurança jurídica.

O processo de consulta sobre a legislação tributária federal está regulado pelo Decreto nº 70.235/72, arts. 46 a 53, e pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 48 a 50, e tem algumas características específicas. ↗

⊘

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

O início do processo administrativo de consulta se dá quando o consulente protocoliza petição formulando a consulta tributária. E, no art. 46 do Decreto nº 70.235/72 estabelece quem pode formular consulta.

Prevê a segunda parte do parágrafo único que as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta, que deverá ser formulada por escrito, na unidade da Secretaria da Receita Federal do domicílio fiscal do consulente (art. 47), referindo-se a fato determinado, com descrição minuciosa e precisa do caso em concreto.

A resposta à consulta (decisão) deve ser feita também por escrito, com cientificação ao consulente.

Com regra geral, tem-se o seguinte efeito gerado pelo processo de consulta, para o caso em discussão: formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional alcança seus associados ou filiados depois de cientificado o consulente da decisão.

A consulta eficaz protege o consulente da aplicação de penalidade relativamente à matéria consultada a partir da data de sua protocolização até o 30º dia seguinte ao da ciência da decisão que a soluciona, desde que o pagamento ocorra neste prazo.

Na pendência de consulta eficaz, além de não estar sujeita à instauração de procedimento fiscal sobre a matéria consultada, o artigo 161, § 2º do CTN veda a cobrança de juros de mora no eventual pagamento posterior de tributos decorrente da decisão desfavorável em consulta.

Agora, trazendo os dados do caso em contenda, verifica-se que a petição onde foi formulada a consulta pela AMATRA – Associação dos Magistrados da Justiça do Trabalho da 6ª Região, sobre a matéria objeto do lançamento foi

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

protocolada em **06 de maio de 1999** (fl. 24), por intermédio do processo nº 10480.015559/99-16, sendo esta data o marco inicial para a obtenção dos efeitos da consulta efetuada por entidade representativa que alcança os efeitos todos os seus associados.

E ainda, consta à fl. 53-verso que o Auto de Infração foi expedido em 21/06/2000, data anterior a própria resposta à consulta, feita pela Decisão SRRF/4ª RF, datada de 30/06/2000, fato observado pelos Membros julgadores, que assim se manifestaram:

“...
Como o Auto de Infração foi expedido em 21/06/2000 (fls. 53-verso) – antes portanto, da data em que a consulta foi solucionada pela SRRF/4ª RF - , incabível, a princípio, a imposição de qualquer penalidade, na forma da legislação citada”

Entretanto, os julgadores de primeira instância entenderam que a data em que a consulta tornou eficaz foi em **26/11/1999**, **“após o preenchimento do formulário de fls. 22 (art. 3º da IN SRF Nº 2/1997)”**. E, segundo ainda, nesta data o contribuinte já estava sob procedimento fiscal, conforme se denota à fl. 39 (06/12/1999), sendo assim, concluíram que: **“cabível a aplicação da multa de ofício e dos juros de mora, conforme legislação de regência”**.

Não há como prosperar tal entendimento, ou seja: considerar como data em que a petição tornou eficaz (início dos efeitos da consulta) na data do preenchimento do formulário não é verdadeiro, pois não existe dúvida alguma, a petição com solicitação de consulta é datada e protocolada no dia 06/05/1999, e, nesta data, o contribuinte não estava sob procedimento fiscal. A exigência para adequação ao formulário instituído pela Secretaria da Receita Federal não tem o condão de simplesmente negar o pedido feito por intermédio de petição anterior.

Assim, o contribuinte estava protegido da aplicação de penalidade relativamente à matéria consultada assim como dos juros de mora, previsto no art. 161, § 2º do CTN.

D *✓*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

Do exposto, voto no sentido e rejeitar a preliminar argüida de ilegitimidade passiva e no mérito, por dar-lhe provimento parcial, para cancelar a multa de ofício e os juros de mora. /

Sala das Sessões - DF, em 29 de janeiro de 2003


LUIZ ANTONIO DE PAULA

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

VOTO VENCEDOR

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora designada.

Em que pese a brilhante argumentação expendida pelo ilustre Conselheiro Relator, VOTO pelo acolhimento da preliminar argüida pelo recorrente de ilegitimidade passiva.

Para o devido exame da matéria, preliminarmente, analiso as regras aplicáveis ao imposto sobre a renda fixadas pela Lei nº 5.172/66, Código Tributário Nacional, nos seguintes dispositivos:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, ao contribuinte.

Art. 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, de renda ou de proventos tributáveis.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

(grifos não são do original)


Desse conjunto de normas extrai-se:

- a) a obrigação principal só existe com a ocorrência do fato gerador;
- b) o fato gerador do imposto sobre a renda nasce com a disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza;
- c) o momento da ocorrência do fato gerador é aquele definido em lei;
- d) com o pagamento do imposto extingue-se a obrigação tributária principal.

Por óbvio, o sujeito ativo da obrigação tributária só pode exigir imposto do sujeito passivo na ocorrência do fato gerador.

A normas legais que disciplinam a matéria, vigentes a época do fato gerador do imposto (art. 144 do CTN), encontram-se inseridas no Regulamento do Imposto Sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041/94, as quais passo a comentar.

Os rendimentos auferidos pela pessoa física estão sujeitos ao imposto de renda sob duas formas de tributação, num primeiro momento – **na percepção do rendimento:**



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

Art. 1º - As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (Leis ns. 4.506/64, art. 1º, 5.172/66, art. 43, e 8.383/91, art. 4º).

§ 1º - São também contribuintes as pessoas físicas que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 1º, parágrafo único, e Lei nº 5.172/66, art. 45).

§ 2º - O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 93 (Lei nº 8.134/90, art. 2º).

Art.61. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá, no mês do recebimento, sobre o total dos rendimentos, inclusive juros e atualização monetária (Lei nº 7.713/88, art.12).

Art.656. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto na fonte incidirá sobre o total dos rendimentos pagos no mês, inclusive juros e atualização monetária (Lei nº 7.713, de 1988, art. 12, e 8.134/90, ar.3ºt).

Parágrafo único. Poderá ser deduzido, para fins de determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, o valor das despesas com ação judicial necessárias ao recebimento dos rendimentos, inclusive com advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização (Lei nº 7.713, de 1988, art. 12).

Num segundo momento – apurado e calculado na Declaração de

Ajuste Anual:

Art. 93 – Sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 1º deste Regulamento, a pessoa física deverá apresentar anualmente declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído (Lei nº 8.383/91, art. 12). (grifos não são do original)

Registro, por ser oportuno, que a norma legal é clara no sentido de que recolhimento de imposto, via declaração, só é permitida para SALDO de imposto. Isso significa, para aqueles rendimentos que por autorização legal escaparam da tributação mensal.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

Essa norma, aliás, está em perfeita consonância com a regra do art. 7º do Decreto-lei nº 1.968 de 23/12/82, ainda em vigência, no sentido de que: *A falta ou insuficiência de recolhimento de imposto ou de quota nos prazos fixados, apresentada ou não a declaração de rendimentos, sujeitará o contribuinte à multa de mora de 20% ou a multa de lançamento "ex officio", acrescida, em qualquer dos casos, de juros de mora.*

As normas que deram origem a essa sistemática estão consignadas nas Leis nº 7.713/88 e 8.134/90. Pela primeira (art. 2º), o imposto passou a ser devido **mensalmente** à medida em que os rendimentos e ganhos de capital fossem percebidos. Pela segunda (art. 2º), foi excluída a palavra mensalmente e incluída a frase, *sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11*, e no art. 9º foi "**ressuscitada**" a obrigação da pessoa física apresentar anualmente a declaração de rendimentos, para determinar o saldo do imposto a pagar ou a restituir.

As modificações introduzidas por essa última norma, não afetaram a obrigação principal de PAGAR O IMPOSTO DE RENDA NO MOMENTO DA PERCEPÇÃO DO RENDIMENTO, isto significa que manteve-se como critério de apuração do imposto o regime de caixa.

Posteriormente a Lei nº 8.383/91, ao entrar em vigor 1/1/92, devolveu o critério de apuração mensal ao determinar que:

Art. 5º - A partir de primeiro de janeiro do ano –calendário de 1992, o imposto de renda incidente sobre os rendimentos de que tratam os arts. 7º, 8º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, será calculado de acordo com a seguinte tabela progressiva:

(...)

*Parágrafo único – O imposto de que trata esse artigo será calculado sobre os **rendimentos mensais efetivamente recebidos em cada mês.** (grifei)*

(...)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

Art. 12 – As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de ajuste, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído.

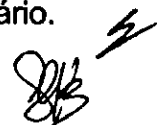
Mais tarde, a Lei nº 9.250/95 manteve o indicado critério (art. 2º, parágrafo único), e pelo art. 7º determinou a apuração em Reais do saldo de imposto a pagar ou a restituir.

Essas normas legais confirmam o raciocínio, anteriormente registrado, de que a previsão de ajuste na declaração anual tem por objetivo trazer a tributação aqueles rendimentos que **legalmente**, no momento do recebimento, deixaram de ser tributados. Incide nessa hipótese, o contribuinte que recebe remuneração de duas ou mais fontes pagadoras que, consideradas isoladamente, ficam abaixo do limite de isenção e quando somadas no final do ano-calendário, sujeitam-se ao imposto de renda.

Desse breve histórico, conclui-se que a declaração de rendimentos entregue depois do encerramento do ano-calendário, ou seja, no início do exercício seguinte, não é o documento próprio para OFERECER rendimentos à tributação e caso o contribuinte o faça pode ser acusado de postergar o PAGAMENTO DE IMPOSTO.

Insisto, todas essas normas legais são no sentido de que todo rendimento percebido pelo contribuinte durante o ano – calendário, superior ao limite mensal de isenção, sofrerá o ônus do imposto que deve ser recolhido até o mês seguinte ao de sua percepção. Não havendo a retenção ou antecipação e o conseqüente pagamento do imposto caracterizada está a **INFRAÇÃO** à legislação tributária.

O legislador não deixou margem alguma para que se pudesse entender que, não havendo tributação no mês da percepção, o contribuinte DEVE ou PODE tributar anualmente os rendimentos percebidos nos doze meses do ano - calendário.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

Assim sendo, os rendimentos decorrentes de vínculo empregatício, especialmente os recebidos acumuladamente (art.61 RIR/94, anteriormente copiado) sofrem mensalmente a incidência do imposto de renda que, por determinação legal, deverá ser retido e recolhido pela fonte pagadora. Esta responsabilidade está fixada no Livro III – Imposto de Renda na Fonte, Capítulo VII – Retenção e Recolhimento, do já mencionado regulamento:

Art. 791. Compete à fonte reter o imposto de que trata este Título, salvo disposição em contrário (Decreto-lei nº 5.844/43, arts. 99 e 100, e Lei nº 7.713/88, art. 7º, § 1º)

Essa obrigação legal produz o seguinte efeito: o beneficiário do rendimento suporta o ônus do imposto, contudo, o **sujeito passivo da obrigação tributária passa a ser a FONTE PAGADORA**, como se depreende das seguintes normas do Código Tributário Nacional:

Art. 45 – Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II- responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.(grifei)

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

Por sua vez, o beneficiário do rendimento só assumirá a posição de sujeito passivo do imposto quando, ao levar a totalidade dos rendimentos percebidos durante o ano-calendário para a declaração de ajuste anual, apurar suplemento de imposto a pagar.

Acolher a hipótese de que o beneficiário do pagamento tem a obrigação de oferece-los a tributação na declaração anual seria admitir, por mais absurdo que pareça, que o legislador ao ressuscitar a **DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL**, buscou proporcionar aos contribuintes uma oportunidade de *acertar situações irregulares ou, ainda, de remediar infrações à legislação tributária, praticadas durante o ano-calendário.*

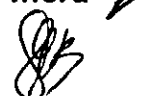
Retomando as disposições legais que integram o R.I.R/94.

Art. 796. Quando a fonte assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recaíra o imposto ressalvados os casos a que se referem os arts. 778, parágrafo único, e 786 (Lei nº 4.154/62, art. 5º).

Art. 891. Quando houver falta ou inexatidão de recolhimento do imposto devido na fonte, será iniciada a ação fiscal, para a exigência do imposto, pela repartição competente, que intimará a fonte ou o procurador a efetuar o recolhimento do imposto devido, com o acréscimo da multa cabível, ou a prestar, no prazo de vinte dias, os esclarecimentos que forem necessários. (Leis nºs 2.862/56, art. 28, e 3.470/58, art. 19)."

Art. 919. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 103).

Parágrafo único. No caso deste artigo, quando se tratar de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, aplicar-se-á a penalidade prevista no art. 984, além dos juros e multa de mora



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste. (grifei)

Primeiramente, faz-se necessário analisar a matriz legal do art. 919 que está no Decreto-lei nº 5.844/43, no capítulo III - *Do recolhimento do imposto*, nos seguintes artigos:

Art. 101. As pessoas obrigadas a reter o imposto compete o recolhimento às repartições fiscais.

Art. 102. O recolhimento do imposto será efetuado dentro do prazo de 30 dias contados da data em que se tornou obrigatória a retenção pela fonte, ou pelo procurador do residente ou domiciliado no estrangeiro.

Art. 103. Se a fonte ou o procurador não tiver efetuado a retenção do imposto, responderá pelo recolhimento deste, como se não houvesse retido.

Art. 104. O recolhimento do imposto pela fonte ou pelo procurador será feito por meio de guia própria.

De imediato, percebe-se que o parágrafo único do art. 919, **anteriormente copiado, é criação do REGULAMENTO**, e isso fere a garantia constitucional esculpida no art. 5º, inciso II da Constituição Federal de 1988 de que : *ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.*

Hely Lopes Meirelles, em seu livro *Direito Administrativo Brasileiro*, editora Revista dos Tribunais, 7ª Edição, pág. 106, ensina que:

Regulamento é ato administrativo geral e normativo expedido privativamente pelo Chefe do Poder Executivo (federal, estadual, municipal), através de decreto, com o fim de explicar o modo e a forma de execução da lei (regulamento de execução), ou prover situações não disciplinadas em lei (regulamento autônomo ou independente).

O regulamento não é lei, embora a ela se assemelhe no conteúdo e no poder normativo. Nem toda lei depende de regulamento para ser executada, mas toda e qualquer lei pode ser regulamentada se o Executivo julgar conveniente fazê-lo. Sendo o regulamento, na hierarquia das normas, ato inferior à lei, não a pode contrariar, nem restringir ou ampliar suas disposições. Só lhe cabe explicitar lei, dentro dos limites por ela traçados. Na omissão da lei o regulamento supre a lacuna que o legislador compete os claros da legislação. Enquanto não o fizer, vige o regulamento, desde que não invada matéria reservada à lei.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

Na página 156 da citada obra, o reconhecido autor conclui: ***No que o regulamento infringir ou extravasar da lei, é irritó e nulo.***

Disso se extrai que a disposição do parágrafo único do art. 919 é ineficaz. Desse modo podemos concluir que:

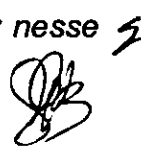
a) a pessoa jurídica pagadora dos rendimentos é o sujeito passivo do imposto de renda incidente na fonte, na qualidade de responsável;

b) independentemente de ter feito a retenção está obrigada a recolher o valor do imposto devido.

Na letra "a" temos a **regra**: o responsável pelo recolhimento do imposto é a fonte pagadora, e o devedor originário, isto é aquele que tem relação direta com o fato imponible, suporta o ônus do tributo.

Na letra "b" , temos a **exceção**: a fonte pagadora que normalmente está na posição de sujeito passivo como responsável, continua sendo sujeito passivo, porém, na qualidade de **contribuinte**.

As regras inseridas no art. 796 e 919 , anteriormente copiadas, são claras: no caso do imposto deixar de ser retido ou quando a fonte pagadora assumir expressa ou tacitamente o seu ônus. QUEM DEVE PAGAR O IMPOSTO É A FONTE PAGADORA , na qualidade de contribuinte.

Aqui, ocorre o que a doutrina define como sujeição passiva por substituição, que no dizer de Rubens Gomes de Souza , em sua obra "Compêndio de Legislação Tributária", 3ª. Edição, pág. 72, tem lugar, quando, *em virtude de disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado: nesse* 

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

caso é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto. Dessa maneira, o responsável pelo recolhimento não é a pessoa que tira a vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado, embora seja esta quem efetivamente suporta o ônus do encargo.

Esta posição, até o momento, é a mais apropriada para o caso aqui discutido e está defendida detalhadamente, pelo referido autor no livro Pareceres – volume 3 – Imposto de Renda – Edição Póstuma Coordenada pelo Instituto Brasileiros de Estudos tributários – 1975 – Editora Resenha tributária, páginas 270/ , nos seguintes termos:

3/3.2 – (...) A fonte pagadora não é simples auxiliar da autoridade administrativa de lançamento e na arrecadação do imposto: é o próprio devedor dele, ou seja, o sujeito passivo da obrigação principal, definido pelo art. 121 do CTN como “a pessoa obrigada ao pagamento do tributo” o parágrafo único desse artigo define duas figuras de sujeito passivo: a fonte pagadora oferece a condição sui generis de enquadrar-se em ambas essas figuras.

3/3.3 : Com efeito: dispõe o art. 121 do CTN que o sujeito passivo se diz “contribuinte” quando tenha relação pessoal e direta com o fato gerador; e “responsável” quando, sem revestir a condição de contribuinte seja obrigado a pagar o tributo por disposição expressa de lei. Ora, a fonte pagadora certamente está no primeiro caso: sua relação pessoal e direta com o fato gerador do imposto de renda consiste em lhe dar causa, ao pagar ao beneficiado o rendimento, ou o provento sujeito ao imposto. Mas está também na segunda situação: o contribuinte do imposto de renda, normalmente seria o beneficiário do rendimento ou provento, ou seja, aquele a quem a fonte pagou; mas quanto a metodologia da tributação seja a agora em exame, a obrigação principal da fonte decorre de disposição expressa de lei : “a fonte pagadora(...) fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Dec. lei nº 5.844/43, art. 103..)(grifei)

Explicado isso concluo:

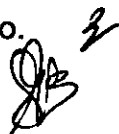
- Levando-se em conta que o imposto recolhido passa a integrar a receita tributária da União, que tem por objetivo custear a prestação de serviços públicos e a execução de obras em benefício da sociedade brasileira, admitir-se que ele seja recolhido, apenas no momento da declaração de rendimentos, como já disse, implica em autorizar a

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

postergação do pagamento de tributo, concordar com infração cometida e com o conseqüente prejuízo aos cofres públicos.

- A fonte pagadora não pode alegar desconhecimento da lei (art.3º do Decreto – lei nº 4.657/42 – Lei de Introdução ao Código Civil). As normas legais transcritas são claras no sentido de que deveria a fonte pagadora, constatado o equívoco, reajustar a base de cálculo do imposto, entregando um novo “comprovante de rendimentos pago e imposto de renda retido na fonte” a seus funcionários para que eles exercessem a faculdade de retificar a declaração de ajuste anual sob o amparo do benefício da denúncia espontânea (art. 138 do C.T.N).
- A infração à legislação tributária, está caracterizada pela não retenção do imposto que sabia ser devido, por esse motivo é que as normas inseridas nos artigos 796, 891 e 919, do RIR/94, anteriormente copiados, são incisivas ao determinar que: **CONSTATADA A AUSÊNCIA DE RETENÇÃO DE IMPOSTO NA FONTE A AÇÃO FISCAL DEVERÁ SER CONTRA A FONTE PAGADORA.**
- O legislador não deu opção para a fonte pagadora deixar de reter o imposto, pois usou o termo **DEVERÁ**, dessa maneira o imposto, deve ser exigido da pessoa jurídica pagadora dos rendimentos.
- Cobrar o imposto do beneficiário do rendimento, não é a postura adequada as normas legais transcritas, e não cabe à autoridade lançadora, que tem atividade obrigatória e vinculada, criar exceção não prevista na Lei nº 7.713/88 ou nos respectivos diplomas legais que foram alterando a sua redação.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

- Se o contribuinte errou quando deixou de comunicar a Secretaria da Receita Federal a ausência de retenção do imposto, a autoridade lançadora não acertou ao formalizar o lançamento, pois fiscalizando e tributando o recorrente agiu em discordância com a legislação tributária pelas seguintes razões: a) utilizou o critério anual de tributação dos rendimentos de trabalho assalariado; b) deixou de cumprir as determinações inseridas nos artigos 891 e 919 do RIR/94; c) homologou a comprovada postergação do recolhimento do imposto que, pela lei vigente, deveria ter sido recolhido até o ultimo dia útil do mês seguinte ao da retenção; d) feriu o princípio de ISONOMIA (inciso II do art. 150 da C.F/88), uma vez que os demais contribuintes do imposto de renda estão sujeitos ao regime de pagar o imposto de renda no momento da percepção dos rendimentos.

Esse entendimento, ao que me parece, está em consonância com a jurisprudência da Primeira e Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, espelhada nos seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RETENÇÃO NA FONTE. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO. ARTS. 45, § ÚNICO DO CTN, 103 DO D.L. 5.844/43 E 576 DO DEC. 85.450/80.

1. O substituto tributário do imposto de renda de pessoa física responde pelo pagamento do tributo, caso não tenha feito a retenção na fonte e o recolhimento devido.

2. Recurso especial conhecido e provido." (REsp. 153.664/PEÇANHA Data da Decisão (RESP 281732 / SC, Primeira Turma, DJU de 1.10.2001, da relatoria Min. Humberto Gomes de Barros)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.008401/00-80
Acórdão nº. : 106-13.169

TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – AUSÊNCIA DE RETENÇÃO NA FONTE – SUBSTITUIÇÃO LEGAL - TRIBUTÁRIA – FONTE PAGADORA.

A obrigação tributária nasce, por efeito da incidência da norma jurídica, originária e diretamente, contra o contribuinte ou contra o substituto legal tributário; a sujeição passiva é de um ou de outro, e, quando escolhido o substituto legal tributário, só ele, ninguém mais, está obrigado a pagar o tributo

O substituto tributário do imposto de renda de pessoa física responde pelo pagamento do tributo, caso não tenha feito a retenção na fonte e o recolhimento devido. (RESP 309913 / SC, Segunda Turma, unânime, de 2/5/2002, DJU de 1/7/2002 relatoria Min. Paulo Medina)

Isso posto, voto por dar provimento ao recurso. 

Sala das Sessões - DF, em 29 de janeiro de 2003


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO