



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

Processo nº 13971.001630/2006-60
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-005.201 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de abril de 2016
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRRF
Recorrente BUNGE ALIMENTOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Período de apuração: 01/01/2001 a 30/09/2004

MULTA POR FALTA DE RETENÇÃO. RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA. FATO GERADOR INSTANTÂNEO. OCORRIDO ANTES DA MEDIDA PROVISÓRIA 16/2001. IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA.

A partir da vigência da Medida Provisória 16/2001, a fonte pagadora que deixar de reter o IRRF devido como antecipação, fica sujeita à penalidade prevista no art. 957 do RIR/99, calculada sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido.

Para o fato gerador instantâneo ocorrido antes da vigência da Medida Provisória 16/2001, aplica-se à irretroatividade tributária prevista no art. 150, III, alínea "a", da CF/1988, que foi o caso dos autos.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer que seja excluída a multa isolada por falta de retenção de IRRF no pagamento de verbas em rescisão de contrato de trabalho, mantendo-se os demais valores apurados conforme delineamento estabelecidos pelos acórdãos 2102-00.294 (fls. 1111/1139) e 9202-003.562 (fls. 1273/1281).

Ronaldo de Lima Macedo - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Ronaldo de Lima Macedo, Kleber Ferreira de Araújo, Ronnie Soares Anderson, Marcelo Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, João Victor Ribeiro Aldinucci, Wilson Antonio de Souza Corrêa e Marcelo Malagoli da Silva.

Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 03/757), objetivando a exigência de imposto de renda retido na fonte (IRRF), relativo aos anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004, em decorrência dos seguintes fatos:

1. não recolhimento de tributo sobre juros pagos em empréstimos tomados (“eurobônus”);
2. não recolhimento de IRRF sobre juros incidentes em pré-pagamentos de exportação; e
3. multa isolada por falta de retenção de IRRF no pagamento de verbas em rescisão de contrato de trabalho.

A Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, ao apreciar o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, exarou o acórdão nº 2102-00.294 (fls. 1111/1139), cuja ementa é a seguinte:

“IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA. MATÉRIA QUE PODE SER CONHECIDA DE OFÍCIO

Sendo a decadência causa extintiva do crédito tributário e causa de nulidade do lançamento, deve ser conhecida de ofício.

DECADÊNCIA.

O Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) veicula hipótese de lançamento por homologação, sendo o prazo de decadência para a constituição do crédito tributário de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, a teor do artigo 150, parágrafo 4º do CTN, salvo nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação. Decadência acolhida.

IRRF. RENDIMENTOS DE RESIDENTES E DOMICILIADOS NO EXTERIOR. REMESSA DE JUROS. ALÍQUOTA ZERO. PRAZO MÍNIMO MÉDIO PARA AMORTIZAÇÃO DE 96 MESES.

Para que o pagamento de juros, comissões, despesas e descontos decorrentes de colocação de títulos no exterior (Fixed Rate Notes), previamente autorizada pelo Banco Central do Brasil, possa se beneficiar da alíquota zero do imposto sobre a renda retido na fonte, o prazo médio mínimo de amortização deve ser de 96 meses.

IRRF. JUROS INCIDENTES EM PRÉ-PAGAMENTOS DE EXPORTAÇÃO.

É condição para o gozo da alíquota zero do imposto, fixada pelo art. 1º, XI, da Lei nº. 9.481/97, que a empresa utilize o valor correspondente ao recurso financeiro internado para fomentar suas exportações. Assim, seria deturpar a finalidade da isenção concedida nestes casos exigir que o contribuinte permaneça, em caixa, com o dinheiro (bem fungível) especificamente obtido nas operações de empréstimo até que sua utilização nas operações de exportação ocorra.”

A anotação do resultado do julgamento indica que a Turma, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade do lançamento suscitada pelo contribuinte. No mérito, (i) por unanimidade de votos, reduziu a multa de ofício de 150% para 75%, (ii) por maioria de votos, reconheceu (a) a decadência para os fatos geradores anteriores a 04/10/2001 e (b) exonerou a infração referente ao não recolhimento de IRRF sobre juros incidentes em pré-pagamentos de exportação e (iii) pelo voto de qualidade, manteve a infração referente ao não recolhimento de IRRF sobre juros pagos em empréstimos tomados (“eurobônus”).

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial (fls. 1143/1173), sustentando que o acórdão recorrido diverge da jurisprudência deste Conselho no tocante à (iii) desoneração do IRRF sobre juros incidentes em pré-pagamentos de exportação e (ii) prazo decadencial para a constituição de créditos tributários sujeitos a lançamento por homologação em caso de ausência de pagamento, bem como para a multa isolada por falta de retenção do IRRF. Ao Recurso Especial foi dado parcial seguimento para acatar a divergência quanto à decadência do direito à constituição do crédito tributário sujeito a lançamento por homologação e aplicação da multa isolada, nos termos do artigo 173, I, do CTN.

O contribuinte opôs os embargos de declaração (fls. 1216/1220), rejeitados pelo acórdão de embargos n.º 2102-002.404 (fls. 1223/1227) em razão da não ocorrência de omissão ou erro material no acórdão n.º 2102-00.294.

A Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, ao apreciar o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, exarou o acórdão nº 9202-003.562, cuja ementa é a seguinte:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE
IRRF*

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

*TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.
PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.*

O Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, através de alteração promovida pela Portaria do Ministro da Fazenda n.º 586, de 21.12.2010 (Publicada no em 22.12.2010), passou a fazer expressa previsão no sentido de que “As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF” (Art. 62-A do anexo II).

O STJ, em acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC definiu que “o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação” (Recurso Especial nº 973.733).

O termo inicial será: (a) Primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA. TERMO DE INÍCIO.

As multas lançadas isoladamente decorrem de lançamento de ofício e por coerência não se submetem, para fins da contagem de prazos de decadência, às regras do lançamento por homologação. Assim o prazo decadencial começa a fluir a partir do primeiro dia seguinte àquele que o lançamento do crédito tributário poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN.

Recurso especial provido.”

A anotação do resultado do julgamento indica que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (acórdão nº 9202-003.562), por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso com retorno dos autos à Turma de origem, para exame das questões de mérito acerca da multa isolada lançada. Isso porque o acórdão nº 9202-003.562 concluiu que: “*Destarte, conheço do recurso especial interposto pela Procuradoria para, no mérito, DAR LHE PROVIMENTO para afastar a decadência relativa ao IRRF sobre eurobônus assim como a decadência da multa isolada e determinar o retorno dos autos à Câmara de origem exclusivamente para exame das demais questões alegadas em relação ao item 03 do auto de infração (multa isolada)*”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

Neste momento de análise pelo CARF, a controvérsia a ser apreciada cinge-se à multa isolada por falta de retenção de IRRF no pagamento de verbas em rescisão de contrato de trabalho, pois as demais questões postuladas na peça recursal já foram decididas por meios dos acórdãos 2102-00.294 (fls. 1111/1139) e 9202-003.562 (fls. 1273/1281).

DA MULTA POR FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

O Fisco aponta a existência de lançamento contábil no ano de 2001, na conta contábil 04921, com nome "Desp. Trabalhistas-Rescisões". A empresa informou que os valores referem-se aos casos de rescisões trabalhistas ocorridas em 31/01/2001, sendo que o Fisco caracterizou a verba como gratificação paga a diretor, pois a demissão ocorreu por iniciativa da empresa e por "dispensa sem justa causa".

Para o Fisco, essa verba estaria sujeita à retenção de imposto de renda, na forma do art. 624 do RIR/1999 e do art. 8º inciso VI, da Instrução Normativa SRF nº 25, de 1996. Não sendo efetuada a retenção obrigatória, seria aplicável a multa prevista no art. 9º da Lei 10.426/2002, nos seguintes termos:

*“Conforme cópia do demonstrativo das verbas rescisórias apresentada pela empresa (DOC. 34), **não foi efetuada qualquer retenção a título de imposto de renda**, o que efetivamente se comprova pelo teor dos lançamentos contábeis analisados. (g.n.)*

Assim, não tendo efetuado a retenção obrigatória, sujeita-se a contribuinte a aplicação de multa, conforme artigo 9º da Lei 10.426/2002, que se transcreve: (...)

Conforme atual redação do artigo 44 da Lei 9.430/96 (artigo 18 da Medida Provisória 303/2006), a multa deve ser calculada pelo percentual de 75% sobre o imposto não recolhido, que, como já visto, equivale a R\$ 199.840,00. Assim, deve ser constituída a multa no valor de R\$ 149.880,00”

A Recorrente alega que não há previsão legal para a hipótese de pagamento de multa por falta de retenção de IRRF sobre as verbas rescisórias, à época do pagamento ocorrido em 31/01/2001, já que a Lei 10.426/2002 é resultado da conversão da MP nº 16, de 31/12/2001, portanto, muito posterior ao fato tido como violador de disposição legal.

A decisão de primeira instância manifestou-se nos seguintes termos:

“Quanto ao enquadramento legal, no período anterior à citada MP nº 16, de 31/12/2001, a multa aplicada no caso de falta de retenção do imposto, encontrava-se prevista no parágrafo único do art. 722 do RIR/99, que tem a seguinte redação:

Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, 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. 957, além dos juros de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste.

Referida norma encontra-se indicada no enquadramento legal constante no auto de infração (fl. 722). Como se vê, inexistente óbice em relação ao aspecto temporal para a exigência da multa.” (acórdão nº 07-9.660 – 4ª Turma da DRJ/FNS, fls. 977/1005)

Percebe-se que remanesce como questão litigiosa aquela que versa sobre a multa isolada devida pela falta de retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre as rescisões trabalhistas ocorridas em 31/01/2001. Em outras palavras, o objeto litigioso, neste momento, restringe-se a multa de ofício isolada no ano de 2001, multa esta devida pela falta de retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre o pagamento de rendimentos provenientes das rescisões trabalhistas.

A previsão dos textos legais consubstancia-se no sentido de que verificada a falta de retenção, nos casos de antecipação, após a data do encerramento do período de apuração em que o rendimento deveria ser tributado pelo beneficiário do rendimento, serão exigidos da fonte pagadora, após a edição da MP nº 16, de 27 de dezembro de 2001, a multa de ofício isolada e os juros de mora aplicada de forma isolada, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, se for pessoa física, ou, até a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento deveria ser tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica; exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação.

A base legal utilizada para a aplicação da multa isolada foi o artigo 957, do Decreto 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, que determina:

“Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

I - de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento ou Recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte

II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão exigidas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º):

I - juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago;

II - isoladamente, quando o imposto houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto na forma do art. 106, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto, na forma do art. 222, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal, no ano-calendário correspondente.”

Como se depreende dos mandamentos reportados, o dispositivo legal que suporta a multa isolada não prevê a sua aplicação quando se tratar de **falta de retenção** do imposto que teria que ser retido **pela fonte pagadora**.

A decisão de primeira instância entendeu que, no período anterior à Medida Provisória (MP) nº 16, de 31/12/2001, a multa aplicada no caso de falta de retenção do imposto estaria prevista no parágrafo único do art. 722 do RIR/99. Entendo que este dispositivo citado pela decisão primeira instância seria inaplicável ao caso ora analisado, já que tal dispositivo não previa a aplicação da multa de ofício isolada para a fonte pagadora, esta caracterizada como um dever instrumental da obrigação tributária acessória na modalidade “**fazer a retenção**” do imposto de renda, sendo na realidade um nova hipótese de incidência tributária e colocando, dentro da sujeição passiva tributária, a fonte pagadora como contribuinte e não como responsável da relação tributária.

Percebe-se que, antes da edição da Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, a multa de ofício aplicada na fonte pagadora decorria diretamente dos encargos pertinentes à obrigação principal na modalidade “**dar/pagar**” o tributo devido e colocava a fonte pagadora na sujeição passiva como **responsável** da obrigação (art. 722 do RIR/1999), sendo que essa situação é distinta da hipótese prevista no artigo 9º da Lei 10.426/2002 (conversão da Medida Provisória (MP) nº 16, de 31/12/2001) que coloca a fonte pagadora como **contribuinte** da sujeição passiva e institui nova hipótese de incidência tributária.

Esse entendimento estabelecido acima está em conformidade com a intenção do legislador no ato de criação dessa obrigação tributária para a fonte pagadora (fazer a retenção), consubstanciado na própria *mens legis* do texto da lei, conforme o item 7 da Exposição de Motivos encaminhada ao Congresso Nacional quando da edição da Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, a saber:

“Os arts. 7º a 9º ajustam as penalidades aplicáveis a diversas hipóteses de descumprimento de obrigações acessórias relativas a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, reduzindo-as ou, no caso do art. 9º, instituindo nova hipótese de incidência, preenchendo lacuna da legislação anterior.” (g.n.)

Dentro do contexto jurídico, impõe-se afirmar que não há embasamento legal possível para que o Fisco possa exigir a multa de ofício isolada da fonte pagadora anteriormente à edição da Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, convertida na Lei 10.426, de 24/04/2002, em seu artigo 9º, uma vez que este dispositivo, a partir de então, inseriu na ordem jurídica, de forma expressa, a aplicabilidade dessa multa para a fonte pagadora, nos seguintes termos:

“Art. 9º Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (g.n.)

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.”

Extraí-se do texto legal acima que somente com a edição da Medida Provisória nº 16, de 27 de dezembro de 2001 (DOU 27/12/2001), convertida na Lei 10.426/2002, é que se fixou a penalidade da multa de ofício isolada para a fonte pagadora pela falta de retenção do imposto de renda e, por consectário lógico, com a sua vigência, institui-se a previsão legal para a sua aplicabilidade.

Percebe-se, então, que a ausência de retenção de tributo pela fonte pagadora não estava tipificada, de forma expressa, como conduta ensejadora de aplicação de penalidade da multa isolada. Com a edição de dispositivo legal específico para a fixação de multa isolada,

estabelecido pela Medida Provisória nº 16, de 27 de dezembro de 2001, para sancionar a conduta omissiva da fonte pagadora decorrente da falta de retenção, obrigação tributária “de fazer” e não de “dar/pagar”, reforça-se a tese de que é impróprio exigir da fonte pagadora o recolhimento do tributo não retido quando a constatação ocorrer após o encerramento do período de apuração no qual o beneficiário deveria oferecer os rendimentos à tributação. Cabendo, neste caso, a aplicação da penalidade na fonte pagadora. Assim, a exigência do tributo, se for o caso, deve ser direcionada para o beneficiário do rendimento.

Com esse mesmo entendimento de que, mesmo a fonte pagadora tenha deixado de efetuar a retenção de determinada quantia, a título de imposto de renda, sobre a importância paga a empregado ou ex-empregado, o beneficiário deverá arcar com o imposto de renda devido e não recolhido, manifestou-se o STJ no REsp 1.218.222-RS, julgado em 04/09/2014 (Informativo 548/STJ).

No caso dos autos, o Fisco procedeu um exercício teórico de complementação da lei, o que é inconcebível na seara tributária, pois que, à época dos fatos, a ausência de retenção de tributo pela fonte pagadora não estava tipificada, de forma expressa, como conduta ensejadora de aplicação de penalidade de multa de ofício isolada.

Cumpra esclarecer que a multa de ofício isolada é caracterizada como um fato gerador instantâneo (simples)¹, distinto do fato gerador periódico², e o princípio da irretroatividade tributária veda a cobrança de tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado” (art. 150, III, alínea “a”, da CF/1988).

Sabemos que o princípio da irretroatividade tributária é a regra geral, significando que deve-se aplicar a lei vigente no momento da ocorrência do fato gerador. E existem “aparentes” exceções previstas no art. 106 do CTN e no enunciado da súmula 584-STF, que não é o caso dos autos.

Súmula 584-STF: *Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.*

Entendo que esse enunciado da Súmula 584 do STF, por enquanto (ponderações dos debates ocorridos durante a apreciação do RE 183.130, em 30/09/2014³), deve ser aplicado nos casos de apuração exclusiva do imposto de renda. No entanto, este enunciado não se aplica para as hipóteses em que o tributo tenha função exclusivamente de multa isolada e extrafiscal, conforme manifestação do STF no RE 592.396/SP, Rel. Min. Edson Fachin, julgado em 03/12/2015, em sede de repercussão geral (Informativo 810/STF).

Dessa forma, deve ser exonerado o sujeito passivo, na qualidade de fonte pagadora, da imposição tributária de multa de ofício isolada aplicada sobre os pagamentos

¹ Fato gerador instantâneo (simples): a sua realização ocorre em um determinado momento de tempo, iniciando-se e completando-se em um só instante.

² Fato gerador complexo ou periódico: o fato gerador complexo também ocorre ao longo de um espaço de tempo, entretanto, ele irá aperfeiçoar-se com a consideração globalmente agregada de “n” fatos isolados durante aquele período. ($F_1 + F_2 + F_3 + \dots = FG$). Exemplo: IR.

³ Ministro Celso de Melo: “Entendo que essa questão referente à súmula 584 que foi editada por essa corte em 1976, o exame dela talvez mereça reflexão em outro momento, uma vez que o seu conteúdo tem constituído objeto de muita controvérsia e muita discussão no âmbito jurídico por eminentes tributaristas e constitucionalistas”.

Ministro Luís Roberto Barroso: “(...) não estou me comprometendo com a subsistência ou não da Súmula 584, que gostaria de reservar para um momento maior de reflexão”.

Processo nº 13971.001630/2006-60
Acórdão n.º **2402-005.201**

S2-C4T2
Fl. 7

efetuados até 30/11/2001, já que essa multa isolada decorrente da falta de retenção do imposto de renda surgiu somente com a edição da Medida Provisória nº 16, de 27 de dezembro de 2001.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR PARCIAL PROVIMENTO**, para reconhecer que seja excluída a multa isolada por falta de retenção de IRRF no pagamento de verbas em rescisão de contrato de trabalho, mantendo-se os demais valores apurados conforme delineamento estabelecidos pelos acórdãos 2102-00.294 (fls. 1111/1139) e 9202-003.562 (fls. 1273/1281).

Ronaldo de Lima Macedo.