

- ENTERRÍA, Eduardo Garcia; FERNANDEZ, Tomas-Ramon. *Curso de derecho administrativo*. Madrid: Civitas, 2005. v. 2.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- FREITAS, Marisa Helena D'Arbo Alves de. *Responsabilidade do estado por atos legislativos*. Franca: Unesp, 2001.
- GASPARINI, Diógenes. *Direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, 1989.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. *Responsabilidade civil*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1991.
- LASPRO, Oreste Nestor de Souza. *A responsabilidade civil do juiz*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- MEDEIROS, Rui. *Ensaio sobre a responsabilidade civil do estado por actos legislativos*. Coimbra: Almedina, 1992.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.
- MIRANDA, Jorge. *Teoria do estado e da Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Responsabilidade civil*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- SEVERINO, Antônio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. 22. ed. São Paulo: Cortez, 2002.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

9

A restituição de indébito tributário requerida em dinheiro na via administrativa: procedimento, aplicação de juros e decadência

RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário do Centro Universitário Curitiba. Mestre em Direito Econômico e Social pela PUC-PR. Advogado.

RESUMO: O presente artigo aborda sistematicamente os aspectos elementares que cercam o regime jurídico da restituição de valores pagos indevidamente a título de tributo quando requerida em moeda perante a Administração Fazendária, especialmente: a formalização do pedido de restituição, a forma de aplicação de juros sobre os valores a serem restituídos e a contagem do prazo de decadência para realização do pedido.

PALAVRAS-CHAVE: Restituição de indébito tributário – Restituição em moeda – Pedido administrativo – Procedimento – Juros – Decadência.

ABSTRACT: The present article comprises systematically elementary aspects which surround the juridical regime of the restitution of values paid inappropriately as tribute when required in currency towards Taxing Administration, especially: formalization of restitution request; the form of interests applied over values to be returned; the count of the expiration of the deadline for accomplishment of the request.

KEYWORDS: Restitution of tributary indebts – Restitution in currency – Administrative request – Procedure – Interests – Decadence.

ÁREA DO DIREITO: Tributário; Constitucional; Administrativo; Previdenciário

SUMÁRIO: 1. Introdução – 2. Fundamento legal e procedimento da restituição de indébito requerida em moeda perante a União Federal na via administrativa: 2.1 A formalização do pedido administrativo de restituição; 2.2 Manifestação de inconformidade do sujeito requerente da restituição; 2.3 O pagamento da restituição; 2.4 Retificação e desistência do pedido – 3. Restituição em moeda na via administrativa de juros e multas também indevidos (art. 167 do CTN) – 4. Aplicação de juros (art. 167 do CTN) e de correção monetária na restituição de indébito em moeda na via administrativa: 4.1 Aspectos gerais: os dois períodos a considerar na contagem dos juros: 4.1.1 Aplicação de juros conforme previsão do parágrafo único do art. 167 do CTN c/c art. 161 do CTN (taxa de 1% e correção monetária); 4.1.2 Aplicação de juros pela taxa Selic (Lei 9.250/95); 4.2 A aplicação de juros ao indébito causado por equívoco do sujeito passivo – 5. Prazo de decadência para pedir a restituição de indébito tributário em moeda na via administrativa (art. 168 do CTN): 5.1 Aspectos gerais; 5.2 A interpretação do STJ quanto ao prazo de prescrição e sua aplicação na contagem do prazo de decadência da restituição na via administrativa; 5.3 Os Conselhos de Contribuintes Federais e o prazo de decadência para o pedido de restituição na via administrativa: 5.3.1 Contagem da decadência para o pedido de restituição com base na data do reconhecimento do indébito pela Administração Fazendária (tributo declarado inconstitucional); 5.3.2 Contagem da decadência para o pedido de restituição com base na data da publicação da Resolução do Senado Federal no controle difuso de constitucionalidade (tributo declarado inconstitucional); 5.3.3 Contagem da decadência para o pedido de restituição com base na data da publicação da decisão do STF em controle concentrado de constitucionalidade (tributo declarado inconstitucional); 5.3.4 Contagem da decadência para o pedido de restituição com base na data do fato gerador (a tese dos “cinco mais cinco” (STJ) incorporada nos Conselhos de Contribuintes); 5.3.5 Contagem da decadência para o pedido de restituição com base na data do pagamento indevido (art. 168, I, do CTN) – 6. Improcedência do pedido administrativo e apelo à via judicial (art. 169 do CTN) – 7. Conclusões.

1. INTRODUÇÃO

Em trabalho anterior,¹ já tivemos oportunidade de construir um quadro sistemático acerca da restituição de indébito em matéria tributária, inclusive para diferenciar a restituição propriamente dita de outras figuras, tecnicamente diversas, como por exemplo, o ressarcimento. Naquele mesmo estudo, classificamos a restituição de indébito tributário conforme dois critérios:

i) a forma da restituição, critério pelo qual identificamos: a restituição obtida em moeda e a restituição obtida mediante compensação do crédito do contribuinte;

ii) a via operacional, critério pelo qual identificamos: a restituição requerida perante a Administração e a restituição requerida perante o Poder Judiciário (em virtude de impedimentos ou restrições ilegítimas à restituição, por parte da Administração Pública ou mesmo da própria legislação).

No presente artigo nossa atenção se voltará para abordar alguns dos aspectos mais relevantes da restituição de indébito em moeda, quando requerida na via administrativa (pedido administrativo de restituição). Um dos fatores que mais nos motivou à abordagem do tema está na constatação da quase ausência de estudos sistematizados sobre a restituição de indébito quando requerida em moeda na via administrativa.

A grande maioria dos trabalhos de doutrina sobre o tema da restituição de indébito tributário se envolve apenas com as questões relativas à restituição em moeda quando pleiteada na via judicial (ação de repetição de indébito), ou com as inúmeras polêmicas em torno da restituição mediante compensação, seja na via administrativa ou na via judicial.

Porém, apesar da relevância histórica da figura da restituição em moeda requerida na via judicial, e da praticidade que o instituto da compensação do indébito tributário trouxe para os contribuintes,² não se pode olvidar da importância do regime jurídico da restituição de indébito requerida em moeda na via administrativa, como um procedimento³ de inequívoca utilidade prática no

1. Petry, Rodrigo Caramori. Restituição, repetição de indébito, ressarcimento, compensação e creditamento – Teoria geral e aplicação às contribuições Cofins e PIS/Pasep. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 143. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 65-79.
2. O regime de restituição de indébito em moeda na via judicial (implicando na expedição do moroso “precatório”) foi por muitos anos um caminho muito comum para os contribuintes obterem a restituição de indébito tributário. Com a instituição e regulamentação do regime legal de compensação do indébito, em nível federal, primeiramente pela Lei 8.383/91, o uso da via judicial para obter a restituição em moeda foi bastante reduzida.
3. Aproveitamos para alertar que o uso do vocábulo “procedimento” aqui identifica o regime jurídico do pedido de restituição e sua tramitação perante a Administração Fazendária apenas “enquanto” e “se” não instaurada a fase litigiosa. Isso porque, após formalizado o “procedimento” de restituição de indébito pelo contribuinte, em havendo resistência da Administração, deverá ser aberta ao contribuinte a possibilidade de impugnação, momento este em que o “proce-

dia-a-dia das empresas, sempre às voltas com dúvidas e dificuldades em relação à apuração e pagamento dos tributos.

Essa complexa e desgastante rotina tributária empresarial acaba por multiplicar as possibilidades de ocorrerem recolhimentos indevidos, inclusive os decorrentes de simples erros na apuração. Tais valores são passíveis de recuperação, mediante o procedimento de restituição de indébito em moeda, requerido perante a própria Administração Fazendária.

Lembre-se ainda que essa restituição em moeda requerida na via administrativa é também o caminho muitas vezes escolhido pelos contribuintes que encontram restrições ou impedimentos administrativos ou legais para obter a restituição de indébito por meio de compensação (quando esse seria no caso o meio mais célere e prático).⁴

A par disso, há casos em que a própria Administração Tributária reconhece o indébito cuja existência antes contestava, reconhecimento este, v.g., surgido após pronunciamento do Supremo Tribunal Federal com efeitos *erga omnes* acerca da inconstitucionalidade de algum tributo, ou após o pronunciamento da própria Administração modificando ou declarando seu entendimento sobre a ilegitimidade de determinados recolhimentos.

Em todos esses casos, o pedido administrativo para a restituição de indébito em moeda se apresenta como meio juridicamente possível e útil ao contribuinte, traduzindo a realização efetiva da justiça fiscal.

Nesse sentido, o aperfeiçoamento da Administração Fazendária deve implicar em maior atenção ao *modus operandi* da restituição de indébito em moeda na via administrativa, não só em cumprimento às diretrizes constitucionais (princípio da moralidade administrativa, eficiência, etc.), mas também em obediência à Lei Geral do Processo Administrativo Federal (Lei 9.784/99) que, ao nosso ver, se

dimento” se transforma em “processo”, implicando a partir daí sejam ofertadas ao prejudicado as devidas garantias de ordem processual (contraditório, ampla defesa, etc.). Sobre as diferenças fundamentais entre “procedimento” e “processo” e suas implicações no campo administrativo-fiscal, vejam-se as lições de James Marins (*Direito processual tributário brasileiro* (administrativo e judicial). 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 153-166).

4. Evidentemente, há contribuintes que não se sujeitam a determinadas restrições administrativas ou mesmo legais ao direito de compensação de indébito. Nesses casos, os contribuintes recorrem ao Poder Judiciário para buscar o afastamento das restrições ou dos obstáculos que julguem inconstitucionais ou ilegais. Essa situação pode ser classificada como a “restituição de indébito por compensação na via judicial”, lembrando que também se classificam assim aquelas situações em que apesar da compensação propriamente dita não sofrer restrições, é exigido, para realizá-la, o reconhecimento judicial do indébito que será objeto do encontro de contas respectivo. Para aprofundar o estudo da classificação dos meios e regimes jurídicos para a restituição do indébito tributário, recomendamos a leitura de nosso artigo: Petry, Rodrigo Caramori. Restituição, repetição de indébito, ressarcimento, compensação e creditamento – Teoria geral e aplicação às contribuições Cofins e PIS/Pasep. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 143. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 67-69.

constitui em utilíssimo instrumento para fundamentar a aceleração da análise dos pleitos administrativos afetos à restituição de indébito tributário.

O Fisco não pode deixar de atender ou responder, de forma motivada, ao pedido administrativo de restituição de indébito, nem abandonar o contribuinte à longa espera de resposta. Corroborando essa afirmação, os arts. 48 e 49 da Lei 9.784/99 dispõem acerca do dever da Administração Pública de decidir, em prazo razoável, acerca dos pedidos administrativos que lhe sejam endereçados, inclusive na área fiscal:

“Art. 48. A Administração tem o dever de explicitamente emitir decisão nos processos administrativos e sobre solicitações ou reclamações, em matéria de sua competência.

Art. 49. Concluída a instrução de processo administrativo, a Administração tem o prazo de até 30 (trinta) dias para decidir, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada.”

Mais recentemente, o art. 24 da Lei 11.457, de 16.03.2007, trouxe outra norma, porém especialmente dirigida à área fiscal, dispondo sobre prazo máximo para decidir sobre pleitos dos contribuintes em procedimentos e processos administrativos. Infelizmente, o citado dispositivo nos parece desarrastado ao prever o prazo “máximo” de 360 dias (quase um ano) para a Administração Fazendária decidir os pleitos dos contribuintes em geral, *in verbis*: “Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte”.

Em se tratando de restituição de indébito tributário, questão que toca diretamente os direitos fundamentais de propriedade e liberdade dos cidadãos contribuintes, tornar o pedido administrativo um meio cada vez mais eficaz é tarefa inafastável da Administração Pública. Mas não nos parece que o art. 24 da Lei 11.457/2007 (citado acima) colabore suficientemente nesse sentido.

Essa tênue iniciativa de aceleração do procedimento e do processo administrativo fiscal dá mostra de que o investimento do Governo em sua estrutura de arrecadação tributária ainda supera em muito o investimento na estrutura de atendimento aos contribuintes. Esperançosos, aguardamos que um dia essa equação se torne equilibrada.

Assentadas tais premissas, nos dedicaremos a seguir ao estudo dos aspectos relevantes do procedimento básico da restituição de indébito em moeda quando requerida na via administrativa, concentrando nosso foco de atenção no regime jurídico que envolve o recolhimento indevido de valores a título de tributos da competência da União Federal.

Alertamos ainda que nossa intenção não é abordar questões específicas e que atingem apenas alguns tributos federais quanto ao regime da restituição de indébito em moeda na via administrativa, como no caso, especialmente:

- i) da restituição do imposto de renda pessoa física (IRPF) recolhido/retido a maior do que o devido em face da declaração de rendimentos;
- ii) da restituição de valores relativos ao imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) e à contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL);
- iii) da restituição de tributos pagos em operações de comércio exterior;

iv) da restituição de valores recolhidos indevidamente a título de contribuições previdenciárias, e que antes da Lei 11.098/2005 eram arrecadadas pelo INSS.⁵

2. FUNDAMENTO LEGAL E PROCEDIMENTO DA RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO REQUERIDA EM MOEDA PERANTE A UNIÃO FEDERAL NA VIA ADMINISTRATIVA

Como já ressaltado anteriormente, a restituição em moeda na via administrativa encontra fundamento na Constituição, possui normas gerais no corpo do Código Tributário Nacional (CTN) entre seus arts. 165 e 169, e está prevista muito sucintamente, em relação aos tributos federais indevidamente pagos à União, nos arts. 73 e 74 da Lei 9.430/96 (e alterações posteriores).⁶

5. Como já tivemos oportunidade de destacar em artigo anterior (Petry, Rodrigo Caramori. A Lei de Custeio da Seguridade Social (Lei 8.212/91) e sua aplicabilidade às contribuições Cofins e PIS/Pasep. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 74. São Paulo: RT, 2007, p. 243), a Lei 11.098/2005 transferiu a sujeição ativa das contribuições previdenciárias, antes concentrada no INSS (autarquia federal), passando-as para a estrutura da União Federal (Administração direta), que passou a titularizar a arrecadação por meio da Secretaria da Receita Previdenciária (dentro da estrutura do Ministério da Previdência Social). Mais recentemente, a Lei 11.457/2007 passou a sujeição ativa das contribuições previdenciárias para a chamada "Receita Federal do Brasil" (dentro do Ministério da Fazenda).

Acerca das normas específicas sobre o regime da restituição de indébito de valores recolhidos a título de contribuições previdenciárias, veja-se especialmente: art. 89 da Lei 8.212/91; art. 66 da Lei 8.383/91; art. 2.º da Lei 9.032/95; art. 58 da Lei 9.069/95; art. 4.º da Lei 9.129/95; art. 39 da Lei 9.250/95; art. 115 da Lei 11.196/2005 e o art. 25, § 2.º, da Lei 11.457/2007. Esse último dispositivo legal esclarece que os procedimentos de restituição de indébito de valores recolhidos a título de contribuições previdenciárias continuam com regulamentação própria, diferenciada do indébito de valores recolhidos a título de tributos administrados pela União Federal.

Na regulamentação infralegal da restituição de indébito envolvendo contribuições previdenciárias, veja-se especialmente o disposto nos arts. 247 a 254 do Dec. 3.048/99 e nos arts. 197 a 202, assim como nos arts. 205 a 211 e nos arts. 216 a 239, da Instrução Normativa do Ministério da Previdência Social/Secretaria da Receita Previdenciária 3, de 14.07.2005 (IN com alterações posteriores, em relação à restituição de indébitos, pela IN MPS/SRP 15, de 12.09.2006, assim como pela IN MPS/SRP 18, de 10.11.2006 e pela IN MPS/SRP 23, de 30.04.2007). Acerca do processo (contencioso) derivado de pedido administrativo de restituição indeferido, vejam-se as regras da Portaria MPS 520/2004, recentemente superada pela Portaria RFB (Receita Federal do Brasil) 10.875, de 16.08.2007.

6. Observe-se que a redação dos citados artigos encontra-se alterada principalmente pelas Leis 10.637/2002, 10.833/2003 e 11.051/2004. Especificamente acerca da aplicação de juros (calculados pela taxa Selic) na restituição de indébito tributário em geral, inclusive na restituição em moeda na via administrativa, veja-se o § 4.º do art. 39 da Lei 9.250/95.

Em verdade esses artigos da Lei 9.430/96 tratam mais da restituição por meio de compensação e da compensação de ofício realizada pela Fazenda Pública (União Federal), do que propriamente estabelecem normas sobre a restituição em moeda na via administrativa. Em virtude disso, parece-nos que o Código Tributário Nacional e a regulamentação infralegal são mais esclarecedores do que a própria legislação federal quanto às regras operacionais para efetivar a restituição em moeda na via administrativa.⁷

2.1 A formalização do pedido administrativo de restituição

Existem três regimes básicos para o procedimento da restituição de indébito tributário em moeda na via administrativa federal perante a União (Secretaria da Receita Federal do Brasil), conforme fixa atualmente a IN/SRF 600/2005:

i) a restituição requerida por meio eletrônico – com o uso do programa Per/Dcomp:⁸ de aplicação geral (discriminada pela IN/SRF 598/2005) aos recolhimentos indevidos de tributos à União Federal;

ii) a restituição requerida por meio físico – por meio do formulário de papel Pedido de Restituição acompanhado de documentação comprobatória do direito de crédito: de aplicação restrita aos casos em que o sujeito requerente não possa realizar o pedido de restituição por meio eletrônico Per/Dcomp, seja por eventual falta de previsão da hipótese de restituição no programa eletrônico (vide IN/SRF 598/2005) ou até mesmo por falha no programa que impeça o preenchimento e envio do pedido eletrônico;⁹

iii) a restituição requerida por meio físico – por meio do formulário de papel Pedido de Cancelamento ou de Retificação de Declaração de Importação e Reconhecimento de Direito de Crédito acompanhada de documentação comprobatória do direito de crédito: de aplicação restrita aos casos em que o sujeito passivo deve retificar ou cancelar a Declaração de Importação (DI) para então proceder ao pedido de restituição de valores recolhidos indevidamente a título de tributos aduaneiros, e que foram pagos quando do registro dessa mesma Declaração de Importação.¹⁰

7. Em nível infralegal, regulamentando a restituição de indébito tributário em moeda perante a União Federal, quando realizada na via administrativa, vejam-se as seguintes normativas vigentes: Dec. 2.138/97 e Instruções Normativas SRF 600/2005 (com alterações pela IN 728/2007 e pela IN 831/2008) e 598/2005 (com alterações pelas instruções: 618/2006; 625/2006; 729/2007 e 751/2007).

8. Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (Per/Dcomp). Conforme previsto no art. 4.º da IN/SRF 600/2005, a documentação comprobatória do direito de crédito poderá ser solicitada posteriormente pela SRF ao sujeito requerente, assim como poderá ser determinada diligência de fiscalização no estabelecimento do sujeito requerente, para averiguação das informações e documentos relativos ao pedido de restituição.

9. Conforme previsto no art. 76 da IN/SRF 600/2005.

10. Conforme prevê o art. 13 da IN/SRF 600/2005: "Art. 13. Os valores recolhidos a título de tributo ou contribuição administrados pela SRF, por ocasião do registro da Declaração de Importação (DI), poderão ser restituídos ao importador caso se tornem indevidos em virtude de:

2.2 Manifestação de inconformidade do sujeito requerente da restituição

O art. 48 da IN/SRF 600/2005 prevê que diante de decisão administrativa (exarada pela autoridade competente da SRF) fundamentada pelo não reconhecimento do direito de crédito do sujeito requerente da restituição, é facultado ao mesmo a apresentação de “manifestação de inconformidade” no prazo de trinta (30) dias da intimação da decisão.

Da decisão de 1ª instância que julgar improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo sujeito requerente da restituição ainda caberá recurso aos Conselhos de Contribuintes Federais. O processo administrativo representado pela manifestação de inconformidade no pedido de restituição de indébito, assim como seu eventual recurso à segunda instância, são regidos pelo Dec. 70.235/72, conforme também prevê o art. 48 da IN/SRF 600/2005.

Já no caso de decisão administrativa pelo reconhecimento do direito de crédito do sujeito requerente da restituição, não caberá recurso de ofício em favor da Fazenda Pública Federal.¹¹

2.3 O pagamento da restituição

Quanto ao pagamento da restituição do indébito em moeda ao sujeito requerente, a IN/SRF 600/2005 prevê que seja efetuado exclusivamente mediante crédito em conta corrente ou de poupança de titularidade do sujeito passivo requerente, conta essa indicada já no próprio pedido de restituição apresentado na via administrativa.¹²

2.4 Retificação e desistência do pedido

No caso de eventual necessidade de alteração/correção do pedido administrativo de restituição em moeda já apresentado, o sujeito requerente poderá solicitar retificação, seja por meio do próprio programa Per/Dcomp ou, nos casos permitidos,¹³ por meio físico (utilizando-se de formulário de papel, retificador do pedido apresentado anteriormente).¹⁴

Em havendo desistência do pedido de restituição de indébito em moeda já apresentado na via administrativa, o sujeito requerente poderá formalizá-lo apresentando Pedido de Cancelamento por meio do programa Per/Dcomp ou

- I – cancelamento de DI em decorrência de registro de mais de uma declaração para uma mesma operação comercial, de ofício ou a requerimento do importador ou de seu representante legal, eleito com poderes específicos;
- II – demais hipóteses de cancelamento de ofício de DI; e
- III – retificação de DI, de ofício ou a requerimento do importador ou de seu representante legal.”

11. Vide art. 49 da IN/SRF 600/2005.

12. Conforme previsto pelo art. 54 da IN/SRF 600/2005.

13. Vide a formalização do pedido administrativo de restituição.

14. Conforme art. 56 da IN/SRF 600/2005.

mediante solicitação expressa em formulário de papel¹⁵ (quando cabível o uso de formulário).¹⁶

3. RESTITUIÇÃO EM MOEDA NA VIA ADMINISTRATIVA DE JUROS E MULTAS TAMBÉM INDEVIDOS (ART. 167 DO CTN)

O *caput* do art. 167 do CTN determina que a restituição de valores pagos indevidamente a título de tributo também compreende a devolução dos valores eventualmente pagos a título de juros moratórios e de multa, pois sendo indevida a obrigação principal, também serão indevidos os acréscimos que lhe forem acessórios.

Ressalte-se que a restituição é devida apenas em relação aos acréscimos que forem efetivamente acessórios ao valor do tributo indevido. Assim, eventuais multas pagas em decorrência de outros fatos que não relacionados diretamente com o pagamento indevido do tributo não devem ser ressarcidos, a não ser que seu recolhimento, *per se*, também seja indevido. É o que esclarece também a redação do *caput* do art. 167 do CTN, *in verbis*:

“Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.”

Regulamentando a operacionalização do previsto no CTN, a Instrução Normativa SRF 600/2005, em seu art. 2.º, § 1.º, também prevê a restituição dos juros e multas acessórios do valor principal indevido. Assim sendo, não há dúvida de que em havendo recolhimento pretensamente em atraso, mas indevido, a título de tributos devidos à União Federal, a restituição poderá compreender os valores eventualmente pagos a título de juros de mora e de multa calculados sobre o valor principal.

4. APLICAÇÃO DE JUROS (ART. 167 DO CTN) E DE CORREÇÃO MONETÁRIA NA RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO EM MOEDA NA VIA ADMINISTRATIVA

4.1 Aspectos gerais: os dois períodos a considerar na contagem dos juros¹⁷

Em relação ao regime jurídico do acréscimo de juros na restituição de valores pagos indevidamente a título de tributos federais, assim como em relação à apli-

15. Vide a formalização do pedido administrativo de restituição.

16. Conforme art. 62 da IN/SRF 600/2005.

17. Sobre a problemática da aplicação de juros na restituição de indébito tributário e seus reflexos, vejam-se também os seguintes trabalhos, dentre outros: Mattos, Aroldo Gomes de. Os juros na repetição de indébito de tributos federais na via judicial. *Problemas de processo judicial tributário*. (Coord.) Valdir de Oliveira Rocha., São Paulo: Dialética, 1996, pp. 51-72; Rolim, João Dácio. A natureza jurídica dos juros fixados em condenações judiciais e na compensação de tributos com seus efeitos perante o Imposto de renda. *Grandes questões atuais do*

cação de correção monetária, devemos considerar basicamente dois períodos temporais, com diversos regimes jurídicos, conforme a interpretação acatada pelos Tribunais Superiores (STF e STJ) sobre o tema:

i) período “antigo”, de aplicação do parágrafo único do art. 167 do CTN c/c o art. 161 do CTN;

ii) período “atual”, de aplicação da Lei 9.250/1995 (taxa Selic).

Esses regimes se aplicam indistintamente à restituição de indébito tributário perante a União Federal, seja a restituição obtida em moeda ou por meio de compensação; e seja na via administrativa ou na via judicial, como se verá adiante.

Observe-se ainda que, de forma geral, o eventual recolhimento de valores indevidos a título de multa e/ou juros moratórios devidos à Fazenda Pública, quando de sua restituição (inclusive a restituição em moeda na via administrativa) também devem ser acompanhados de juros e correção monetária (parágrafo único do art. 167 c/c art. 161 do CTN),¹⁸ ou restituídos com acréscimo da taxa Selic, na forma que indicaremos adiante.

Sem a pretensão de aprofundar as diversas polêmicas históricas acerca do tema, vamos analisar brevemente a seguir os dois regimes básicos de aplicação de juros ao indébito (apontados acima), balizando nossa análise pelo entendimento majoritário dos tribunais superiores.

4.1.1 Aplicação de juros conforme previsão do parágrafo único do art. 167 do CTN c/c art. 161 do CTN (taxa de 1% e correção monetária)

O parágrafo único do art. 167 do CTN determina que em havendo pagamento indevido ou a maior de um tributo qualquer, assim como de juros e/ou multa indevidos, indébito esse reconhecido por decisão (administrativa ou judi-

direito tributário. (Coord.) Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1998. v. 2, pp. 191-204; Trow, Ernesto Johannes. Os juros incidentes sobre a repetição do indébito. *Repetição do indébito tributário*. (Coord.) Guilherme Cezaroti). São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 321-352.

18. Nesse sentido já teve oportunidade de decidir a 2ª Turma do STJ: “Tributário – Imposto de importação – (...) Responsabilidade tributária – Ausência de culpa – Multa dispensável – Correção monetária – Incidência – Juros de mora (...) Precedentes. – Nos casos de mercadorias importadas do exterior a granel, por via marítima, não superando a quebra os 5% estipulados como limite, não ocorrendo culpa do transportador, dispensável a multa, assim como inexigível o pagamento do tributo. – In *casu*, a correção monetária incide sobre o total dos valores, inclusive sobre a multa, indevidamente recolhidos, a partir do pagamento indevido até o efetivo pagamento da importância repetida. – Os juros de mora incidirão sobre o total a ser devolvido, inclusive sobre o valor da multa, a partir do trânsito em julgado da decisão, à taxa de 1% (um) por cento ao mês. – Recurso conhecido e provido, invertendo-se os ônus da sucumbência”. (STJ, 2ª T., REsp 64.067/DF, rel. Min. Peçanha Martins, j. 20.08.1998, DJU 14.12.1998, p. 197).

cial), a restituição dos valores pagos será acrescida de juros, contados apenas a partir do trânsito em julgado da decisão que a determinar.¹⁹

Frise-se que o parágrafo único do art. 167 do CTN limita a aplicação dos juros na restituição, contando-os apenas a partir do trânsito em julgado da “decisão” e não determina a correção monetária do valor do indébito. A “decisão” a que se refere o art. 167 do CTN pode ser a decisão judicial, no caso da restituição pleiteada perante o Judiciário, ou mesmo a decisão administrativa, quando se trate de restituição em moeda requerida perante a Administração Fazendária (apesar das abalizadas opiniões em sentido contrário, restringindo a inteligência do citado dispositivo do CTN apenas às decisões judiciais).²⁰

Como visto, o art. 167 do CTN não trata da correção monetária do indébito tributário. Porém, razões de equidade e justiça, fundamentadas inclusive no próprio Código Tributário Nacional (vide art. 108),²¹ não permitiriam que a Fazenda Pública deixasse de restituir os valores indevidamente cobrados a título de tributo sem a aplicação de correção monetária, mesmo no caso da restituição requerida administrativamente.

Seguindo tal raciocínio, se consolidou na jurisprudência dos Tribunais Superiores o entendimento de que a restituição de indébito deve ser corrigida monetariamente, desde o pagamento indevido, e também deve ser acrescida de juros compensatórios nos termos do parágrafo único do art. 167 do CTN, isto é, aplicados apenas a partir do trânsito em julgado da decisão que reconhece o indébito.

19. “Art. 167. (...) Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar”. Interpretando o citado dispositivo, o STJ editou a Súmula 188: “Os juros moratórios, na repetição do indébito, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença”.
20. Opiniões essas exaradas à época em que se aplicavam as disposições do Código Tributário Nacional acerca dos juros na restituição de indébito, e que afirmam pela impossibilidade do art. 167 do CTN referir-se à decisão administrativa, sob o fundamento de que não haveria “trânsito em julgado” ou “coisa julgada” de decisão administrativa, vez que tal decisão é sujeita à revisão judicial (princípio da inafastabilidade do Poder Judiciário). Exemplificando tais opiniões restritivas, vejam-se: Torres, Ricardo Lobo. *Restituição de tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 54; Bottallo, Eduardo Domingos. *Repetição do indébito tributário – Juros de mora*. *Revista de Direito Tributário*, n. 2. (Coord.) Geraldo Ataliba. São Paulo: RT, out.-dez., 1977, p. 282. Ousamos discordar das opiniões acima referidas, pois cremos que a processualidade administrativa (especialmente reforçada após a edição da Constituição de 1988 e da Lei Geral do Processo Administrativo Federal – Lei 9.784/99) admite sim o uso da expressão “trânsito em julgado” e “coisa julgada” para as decisões administrativas terminais, desde que de regra irreformáveis na esfera da Administração. No mesmo sentido: Dallari, Adilson Abreu; Ferraz, Sérgio. *Processo administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2002, pp. 43-44. Admitindo também o uso da expressão “coisa julgada administrativa”, veja-se: Marins, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 295-296.
21. “Art. 108 do CTN. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I – a analogia; II – os princípios gerais de direito tributário; III – os princípios gerais de direito público; IV – a equidade.”

Quanto ao valor dos juros aplicáveis ao indébito, os tribunais se inclinaram em decidir pela aplicação analógica do percentual de 1% previsto no art. 161 do CTN. Lembramos que tal dispositivo se refere ao cálculo dos juros de mora devidos pelo sujeito passivo à Fazenda Pública, *in verbis*:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1.º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês” (grifo nosso).

Como se vê no seguinte julgamento do Supremo Tribunal Federal (STF), a solução interpretativa para o parágrafo único do art. 167 do CTN requer sua aplicação conjunta com o disposto no art. 161 do mesmo Código, *in verbis*:

“Tributo. Restituição do indébito. Procedência. Juros de mora. Taxa de 1% ao mês. Cômputo a partir do trânsito em julgado da sentença. Compensação. Competência da autoridade tributária. Teses assentadas pela jurisprudência do STF. Ausência de razões novas. Decisão mantida. Agravo improvido. Os juros de mora, na repetição de indébito tributário, são de 1% ao mês, desde o trânsito em julgado da sentença.”

(STF, 1ª T., AgRG no ED no RE 428.675, rel. Min. Cezar Peluso, j. 06.12.2005, DJ 03.02.2006, p. 26).

Especificamente tratando da restituição de indébito em moeda requerida na via administrativa, o STF manifestou seu entendimento sobre a aplicação do art. 167 do CTN para contagem inicial dos juros (no período anterior ao da aplicação da taxa Selic), *in verbis*:

“Juros moratórios na repetição de indébito tributário. Termo inicial. Se o contribuinte postula administrativamente a repetição de indébito e a Fazenda o reconhece e determina a restituição, é dessa decisão, tornada definitiva, que fluem os juros. Se a Fazenda recusa a restituição e o contribuinte a pede em juízo, é da sentença, uma vez transitada em julgado, que vencem os juros. Inteligência do artigo 167 do Código Tributário Nacional. Recurso conhecido e provido.”

(STF, 2ª T., RE 112.759, Min. Carlos Madeira, j. 31.03.1987, DJ 30.04.1987, p. 7.653).

Observe-se que esse entendimento do STF (pela aplicação conjunta dos arts. 161 e 167 do Código Tributário Nacional para fixação dos juros na restituição de indébito) já era manifestado há muito tempo, *in verbis*:

“Restituição de imposto indevido. Os juros de mora fiscal, na repetição, é o previsto no art. 161, parágrafo 1.º, c/c o art. 167 do Código Tributário Nacional. As normas sobre pagamento e a restituição, do CTN, derogaram as disposições da Lei 4.414, de 1964. Recurso não-conhecido.”

(STF, 2ª T., RE. 101.050, rel. Min. Carlos Madeira, j. 29.10.1985, DJU 14.11.1985, p. 20.568).²²

22. Ainda no mesmo sentido, diversos precedentes do STF, como o RE 97.136-RJ e RE 101.050-SP, e o RE 109.993, 2ª T., rel. Min. Célio Borja, j. 14.10.1986, DJ 21.11.1986, p. 2.856.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), também chamado a se pronunciar sobre a aplicação e legitimidade do parágrafo único do art. 167 do CTN, pacificou seu entendimento na Súmula 188, *in verbis*: “Os juros moratórios, na repetição de indébito, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença”.²³

Embora a Súmula se refira textualmente à restituição de indébito em moeda requerida na via judicial (“repetição de indébito”), cremos plenamente aplicável por analogia ao cálculo dos juros na restituição de indébito requerida na via administrativa, apesar das opiniões doutrinárias em sentido contrário ao da aplicação do art. 167 do CTN à decisões administrativas “transitadas em julgado”.²⁴

Ou seja, o STJ, assim como o STF, julgou adequada a norma do parágrafo único do art. 167 do CTN, no que determina a contagem de juros na restituição de indébito apenas a partir da decisão definitiva (decisão judicial, no caso do texto da citada súmula).

Ainda conforme decidido pela jurisprudência pacífica do STJ, além dos juros compensatórios de 1% aplicados ao indébito a partir do trânsito em julgado da decisão pela restituição (administrativa ou judicial), o indébito deveria também receber correção monetária, calculada desde o pagamento indevido. Esse entendimento foi também expresso em Súmula 162, *in verbis*: “Na repetição de indébito tributário, a correção monetária incide a partir do pagamento indevido”.²⁵

Aprofundando o tema, o Superior Tribunal de Justiça também definiu os índices aplicáveis à correção monetária na restituição de indébito (seja na via administrativa ou judicial), antes do advento da taxa Selic prevista na Lei 9.250/1995, *in verbis*:

“(…)

12. Nos casos de repetição [restituição] de indébito tributário, a orientação prevalente no âmbito da 1ª Seção quanto aos juros pode ser sintetizada da seguinte forma: (a) antes do advento da Lei 9.250/95, incidia a correção monetária desde o pagamento indevido até a restituição ou compensação (Súmula 162/STJ), acrescida de juros de mora a partir do trânsito em julgado (Súmula 188/STJ), nos termos do art. 167, parágrafo único, do CTN; (b) após a edição da Lei 9.250/95, aplica-se a taxa Selic desde o recolhimento indevido, ou, se for o caso, a partir de 01.01.1996, não podendo ser cumulada, porém, com qualquer outro índice, seja de atualização monetária, seja de juros, porque a Selic inclui, a um só tempo, o índice de inflação do período e a taxa de juros real.

13. Está assentada nesta Corte a orientação segundo a qual são os seguintes os índices a serem utilizados na repetição [restituição] ou compensação de indébito tributário: (a) IPC, de março/1990 a janeiro/1991; (b) INPC, de fevereiro a dezembro/1991; (c) Ufir, a partir de janeiro/1992; (d) taxa Selic, exclusivamente, a partir de janeiro/1996; com observância dos seguintes índices: janeiro/1989

23. Súmula do STJ publicada no DJU 23.06.1997, p. 29.331.

24. Já comentamos tais opiniões em nota anterior: Torres, Ricardo Lobo. *Restituição de tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 54; Bottallo, Eduardo Domingos. *Repetição do indébito tributário – Juros de mora*. *Revista de Direito Tributário*, n. 2. (Coord.) Geraldo Ataliba. São Paulo: RT, out.-dez., 1977, p. 282.

25. Súmula do STJ publicada no DJU 19.06.1996, p. 21.940.

(42,72%), fevereiro/1989 (10,14%), março/1990 (84,32%), abril/1990 (44,80%), maio/90, (7,87%) e fevereiro/1991 (21,87%). Nesse sentido: REsp 418.644/SP, 2ª T., Min. Eliana Calmon, DJ 05.08.2002; EDREsp 424.154/SP, 1ª T., Min. Garcia Vieira, DJ 28.10.2002; REsp 286.788/SP, 2ª T., Min. Franciulli Netto, DJ 19.05.2003; REsp 267.080/SC, 2ª T., Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 26.05.2003. (...). (explicações entre colchetes).

(REsp 853.903/SP, 1ª T., rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 22.08.2006, DJU 11.09.2006, p. 240).²⁶

A edição da Lei 9.250/95, no que instituiu novo parâmetro para fixação dos juros compensatórios na restituição de indébito de tributos federais – determinando a aplicação da taxa Selic –, modificaria esse panorama, tornando inaplicáveis as regras do Código Tributário Nacional sobre o tema (arts. 161 e 167) e substituindo os índices de correção monetária, como veremos a seguir.

4.1.2 Aplicação de juros pela taxa Selic (Lei 9.250/95)

Em data de 26.12.1995 veio a lume a Lei 9.250/95,²⁷ que em seu art. 39, § 4.º, previu a utilização da chamada taxa Selic (Sistema Especial de Liquidação e de Custódia) para substituir o regime anterior (descrito no item anterior) para restituição de indébito tributário federal, que determinava a aplicação de correção monetária a partir do pagamento indevido adicionada de juros compensatórios de 1% contados do trânsito em julgado de eventual decisão (administrativa ou judicial) sobre o indébito. O dispositivo em questão assim determinou a aplicação da taxa Selic:

“Art. 39. (...) § 4.º A partir de 1.º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.”

Ou seja, com a Lei 9.250/96, a restituição de indébito em geral passou a ser acrescida de juros pela chamada taxa Selic incidente desde cada pagamento indevido (a partir de 01.01.1996), substituindo o regime dito “antigo”, descrito no item anterior. Posteriormente, a Lei 9.532, de 10.12.1997, em seu art. 73 determinou que “o termo inicial para cálculo dos juros de que trata o § 4.º do art. 39 da Lei 9.250/95, é o mês subsequente ao do pagamento indevido ou a maior que o devido”.²⁸ (grifo nosso).

26. Ainda no mesmo sentido, dentre outros julgamentos: STJ, 2ª T., REsp 460.292/SP, rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 04.05.2006, DJU 02.08.2006, p. 243. Entretanto, ainda sobre o tema da correção monetária, acusamos divergência recente no próprio STJ, como se vê da decisão do Ministro José Delgado (Rel.) ao receber para discussão os EDiv no REsp 316.675/SP (decisão proferida em 26.03.2007, publicada na íntegra na *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 142. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 186-188).

27. Publicada no DOU 27.12.1995.

28. Conforme previsto pelo art. 81 da Lei 9.532/97, tal norma passou a gerar efeitos a partir de 01.01.1998.

Chamado a se pronunciar sobre a aplicação da taxa Selic na restituição de indébito tributário, o STJ há alguns anos se posicionou majoritariamente pela legitimidade de sua aplicação, como substituta dos juros calculados com base no Código Tributário Nacional (no percentual de 1% com base no art. 161) assim como da correção monetária. Por tal motivo, o Tribunal também decidiu que não poderiam ser os juros da taxa Selic cumulados com qualquer outro índice de atualização na restituição, como demonstra o recente julgamento transcrito abaixo:

“(…)”

13. Nos casos de repetição [restituição] de indébito tributário, a orientação prevalente no âmbito da 1ª Seção quanto aos juros pode ser sintetizada da seguinte forma: (a) antes do advento da Lei 9.250/95, incidia a correção monetária desde o pagamento indevido até a restituição ou compensação (Súmula 162/STJ), acrescida de juros de mora a partir do trânsito em julgado (Súmula 188/STJ), nos termos do art. 167, parágrafo único, do CTN; (b) após a edição da Lei 9.250/95, aplica-se a taxa Selic desde o recolhimento indevido, ou, se for o caso, a partir de 01.01.1996, não podendo ser cumulada, porém, com qualquer outro índice, seja de atualização monetária, seja de juros, porque a Selic inclui, a um só tempo, o índice de inflação do período e a taxa de juros real. (...)”

(STJ, 1ª T., REsp 830.698/SP, rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 15.08.2006, DJU 31.08.2006, p. 256).

Ainda sobre o tema da legitimidade da taxa Selic no cálculo dos juros devidos na restituição de indébito tributário, cumpre ressaltar que o Supremo Tribunal Federal tem deixado de se pronunciar sobre a eventual inconstitucionalidade da referida taxa, tendo em vista tratar-se, na visão do Pretório Excelso, de questão infraconstitucional, *in verbis*:

“Recurso extraordinário: descabimento: controvérsia relativa à aplicação da taxa Selic como índice de correção monetária, de natureza infraconstitucional (art. 161 do CTN e L. 9.250/1995); a alegada violação do dispositivo constitucional invocado seria, se ocorresse, indireta ou reflexa, que não enseja reexame em recurso extraordinário: incidência, mutatis mutandis, da Súmula 636.” (grifo nosso).

(STF, 1ª T., AgRg no RE 496.271/RS, Min. rel. Sepúlveda Pertence, j. 17.10.2006, DJU 17.10.2006).²⁹

29. No mesmo sentido já julgou a 2ª T. do STF, *in verbis*:

“Agravo regimental no agravo de instrumento. Tributário. Utilização da taxa Selic sobre débitos tributários. Matéria infraconstitucional. Ofensa ao princípio da legalidade. Inviabilidade. Súmula N. 636 do Supremo Tribunal Federal. 1. A controvérsia relativa à aplicação da taxa Selic sobre débitos tributários reside no âmbito infraconstitucional, circunstância que impede a admissão do recurso extraordinário. 2. O Supremo Tribunal Federal possui orientação pacífica, consolidada através de sua Súmula n. 636, no sentido de que ‘não cabe recurso extraordinário por contrariedade ao princípio constitucional da legalidade, quando a sua verificação pressuponha rever a interpretação dada a normas infraconstitucionais pela decisão recorrida’. Agravo regimental a que se nega provimento.” (STF, 2ª T., AgRg no AgIn 586.182, Min. rel. Eros Grau, j. 20.06.2006, DJ 01.09.2006, p. 37).

4.2 A aplicação de juros ao indébito causado por equívoco do sujeito passivo

Em tese, alguns estudiosos poderiam questionar quanto à obrigatoriedade da restituição em moeda na via administrativa se fazer acompanhar de juros compensatórios (calculados atualmente pela taxa Selic) em favor do sujeito passivo, na hipótese em que o mesmo paga indevidamente mas de forma espontânea e por equívoco exclusivamente seu.

Nesse caso, surgiria a indagação: seria legítimo exigir que a Fazenda Pública restitua o valor, acrescido de juros, pelo período de tempo que mediar entre o recolhimento indevido e o deferimento do pedido administrativo de restituição? Respondemos que sim, e justificamos: a restituição de valor pago indevidamente a título de tributo deve ser realizada pela Fazenda Pública independentemente do motivo que levou ao pagamento indevido, conforme previsto pelo art. 165 do CTN.

Em se tratando de restituição de indébito, sabe-se que os juros compensatórios servem para recompor o valor da moeda e compensar o sujeito requerente pelo período de tempo em que seu dinheiro ficou indisponível, não havendo razão para não deferir tal compensação ao sujeito passivo que paga, mesmo que por equívoco seu, um valor a título de tributo.

Além disso, o erro eventualmente cometido pelo sujeito passivo na aplicação da lei tributária, e que gerar pagamento de valores indevidos a título de tributo, é perfeitamente escusável. Basta observar a legislação tributária para constatar sua extraordinária complexidade, que em grande parte é gerada por ilicitude do próprio Poder Executivo.

Isso porque, na esfera federal, v.g., é fato notório que o Governo edita seguidamente medidas provisórias contendo verdadeira “mistura” das mais diversas normas tributárias, muitas vezes entrelaçadas de forma obscura e lacunosa, dificultando por demais a sistematização das regras e tornando a legislação uma verdadeira “colcha de retalhos”.³⁰

Em outra oportunidade a mesma Turma também decidiu ser inviável a análise do STF sobre a aplicabilidade da Taxa Selic em matéria tributária, afirmando inclusive ser necessário o reexame de fatos e provas, *in verbis*:

“Cofins. Lei 9.718/98. Compensação dos valores recolhidos a maior. Matéria infraconstitucional. (...). 2. A compensação dos valores recolhidos indevidamente com outros tributos, bem como a aplicação da taxa Selic como índice de correção monetária são questões de nítida natureza infraconstitucional e requerem o exame de fatos e provas para sua solução. Incompatibilidade com a via extraordinária. Questões a serem dirimidas nas instâncias ordinárias ou em sede administrativa. (...)” (STF, 2ª T., ED no RE 422.005, Min. rel. Ellen Gracie, j. 21.03.2006, DJU 20.04.2006, p. 36).

30. A propósito, observamos rotineiramente que em um mesmo texto de medida provisória ou de lei, introduzem-se diversos temas; alteram-se vários tributos ao mesmo tempo; as revogações dos dispositivos anteriores são por vezes expressas, e outras vezes, implícitas; além de outros problemas que dificultam a compreensão das normas tributárias. Sobre o comportamento do Poder

E quando afirmamos que a complexidade da legislação é em parte fruto de ilicitude governamental, o fazemos observando que as determinações legais contidas no art. 212 do CTN³¹ e na LC 95/98 (alterada pela LC 107/2001)³² nunca foram devidamente cumpridas pelo Estado brasileiro. Da leitura das determinações legais citadas, conclui-se que acaso houvessem sido obedecidas, eventuais erros do contribuinte na aplicação da legislação tributária e que geram indébitos (como o são aqueles referidos no art. 165 do CTN), poderiam ser muito mais facilmente evitados.³³

Porém, em tese, a restituição de indébito tributário não deve ser acrescida de juros compensatórios pela Fazenda Pública no caso em que o pagamento indevido se der por evidente e comprovada má-fé do sujeito passivo. A propósito, acreditamos que a eventual “má-fé” do requerente da restituição requer verdadeira “prova diabólica” por parte do Fisco interessado. Isso porque a lógica conduz a raciocínio contrário, partindo-se do pressuposto de que nenhum contribuinte em condições normais de atividade recolhe tributo indevido apenas para buscar “remuneração” de seu capital em face dos juros legais.

Os prejuízos causados pela demora e pela burocratização das restituições administrativas de tributos indevidos, em nosso ver supera a eventual vantagem que a maliciosa conduta descrita poderia gerar em benefício do sujeito passivo de má-fé (cegamente interessado em se “remunerar” com juros pagos pela Administração Tributária, quando da restituição do indébito tributário). Enfim, sob qualquer ângulo, na prática a ocorrência de tal situação (má-fé do requerente da restituição) nos parece muito pouco provável.

5. PRAZO DE DECADÊNCIA PARA PEDIR A RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO EM MOEDA NA VIA ADMINISTRATIVA (ART. 168 DO CTN)

5.1 Aspectos gerais

O art. 168 do CTN trata de fixar o prazo para o exercício do direito à restituição de indébito tributário em geral, da seguinte forma:

“Art. 168. O direito de *pleitear a restituição* extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;

Executivo na redação de medidas provisórias já tivemos oportunidade de fazer a devida crítica no artigo: Apontamentos sobre a problemática da tributação no Brasil. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 59. São Paulo: RT, nov.-dez., 2004, pp. 41-59.

31. “Art. 212. Os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano.”

32. A LC 95/98 trata da adequada elaboração, redação e consolidação das leis.

33. No mesmo sentido esclarece Gabriel Lacerda Troianelli. *Responsabilidade do Estado por dano tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 95-101.

II – na hipótese do inciso III do art. 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória”. (grifo nosso).

Muito se tem discutido na doutrina nacional sobre a aplicabilidade do prazo contido no art. 168 do CTN, especialmente no que diz respeito à identidade do prazo ali referido, se consiste em prazo para o exercício do pedido de restituição ou prazo para a própria restituição (decadência); ou então, se é prazo relativo ao exercício do direito de ação (prescrição).³⁴

Ao nosso ver, da redação do dispositivo observa-se que o Código Tributário Nacional não especifica se o prazo ali fixado se refere à restituição em moeda ou mediante compensação, assim como não limita o prazo em questão à restituição requerida na via administrativa (decadência) ou à restituição na via judicial (prescrição).

Cientes da pluralidade de formas possíveis para a restituição de indébito tributário (em moeda ou por compensação; na via administrativa ou na via judicial), estamos convencidos de que o texto genérico do art. 168 do CTN contém diversas normas, aplicadas conforme o caminho jurídico escolhido para a restituição.³⁵ Assim sendo, entendemos possível concluir que o art. 168 do CTN trata ao mesmo tempo do prazo de decadência e do prazo de prescrição para a restituição de indébito.³⁶

34. Sobre a questão, a doutrina ainda se debate sem uniformidade. Defendendo a natureza decadencial do prazo fixado pelo art. 168 do CTN vejam-se, dentre outros: Baleeiro, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. (Atual.) Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 894; Carvalho, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 476; Nascimento, Carlos Valder do. *Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei 5.172 de 25.10.1966)*. (Coord.) Carlos Valder do Nascimento. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 443; Torres, Ricardo Lobo. *Restituição de tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 63.

De outro lado temos juristas que defendem a natureza do prazo contido no art. 168 do CTN como sendo de prescrição: Machado, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2005. v. 3, pp. 442-444.

E ainda sobre o tema, veremos que alguns não se manifestam sobre a natureza do prazo do art. 168 do CTN: Mello, Gustavo Miguez de. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 2, pp. 375-376.

35. Nesse sentido, lembre-se do alerta de Paulo de Barros Carvalho, quando explicita a diferença entre texto e norma jurídica, *in verbis*: “A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito. Basta isso para nos advertir que um único texto pode originar significações diferentes, consoante as diversas noções que o sujeito cognoscente tenha dos termos empregados pelo legislador”. Carvalho, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 08.

36. Albergando também essa natureza dúplici (decadência e prescrição) do texto expresso no art. 168 do CTN, veja-se: Amaro, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 428. No mesmo sentido, embora de forma não muito clara, notem-se também: Sacha Calmon Navarro Coelho. *Curso*

Em outras palavras, entendemos que o art. 168 do CTN pode se aplicar a qualquer espécie de restituição de indébito, seja a restituição em moeda ou seja a restituição por compensação; e seja a restituição na via administrativa ou seja pleiteada na via judicial, desde que conte com os seguintes temperamentos:

i) em se tratando de pedido de restituição em moeda na via administrativa ou de “autocompensão” (quando a lei assim permitir), o prazo do art. 168 do CTN será aplicado como de decadência;

ii) em se tratando de pedido de restituição em moeda ou de compensação realizado na via judicial, o prazo previsto no art. 168 do CTN será aplicado como de prescrição, pois dirá respeito ao exercício do direito de ação.

Sabendo que o prazo tanto de decadência quanto de prescrição para o sujeito pleitear a restituição de indébito é de cinco (05) anos, cabe-nos agora resolver a questão relativa à contagem desse prazo, ou mais propriamente, determinar o início de sua contagem (*dies a quo*) assim como seu final (*dies ad quem*) no caso específico da restituição em moeda quando requerida na via administrativa, tema de nosso artigo.

5.2 A interpretação do STJ quanto ao prazo de prescrição e sua aplicação na contagem do prazo de decadência da restituição na via administrativa

A leitura do art. 168 do CTN permite inferir em regra que o prazo de decadência para pleitear a restituição em moeda na via administrativa é de cinco (05) anos contados da data da extinção do crédito tributário, com exceção dos casos em que o indébito tiver sido constatado com a “reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória” do pagamento, situação na qual o prazo será contado da data em que “se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória”.

A questão se torna mais difícil quando constatamos que o STJ, interpretando o art. 168 do CTN para efeitos de contagem do prazo de prescrição da restituição de indébito em moeda/por compensação na via judicial, no caso de tributos com lançamento por homologação, pacificou sua jurisprudência no sentido de que o prazo de cinco (05) anos se conta a partir da homologação (via de regra, tácita) do lançamento, que ocorre apenas em cinco (05) anos contados do fato gerador.

Assim, na prática, como já ressabido, essa interpretação do STJ dilatou o prazo de prescrição da restituição para dez (10) anos contados do fato gerador.

Esse posicionamento do STJ recebeu temperamentos ao longo dos anos, especialmente quando do julgamento de indébitos relativos a tributos declarados inconstitucionais pelo STF,³⁷ mas ao final foi aquele que prevaleceu, recebendo

de direito tributário brasileiro. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, pp. 838-839; Derzi, Misabel Abreu Machado (Atual.). Baleeiro, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 895 (notas de atualização).

37. Embora atualmente tenha pacificado seu entendimento pela tese dos “cinco mais cinco” para a contagem dos prazos de decadência/prescrição da restituição

a alcunha de tese dos “cinco mais cinco” (ou seja, a prescrição de dez (10) anos contados do fato gerador), até que a LC 118/2005, sob o pretexto de “interpretar” o art. 168 do CTN, modificou o prazo prescricional para a repetição do indébito fixado pelo entendimento do STJ, que então passou a ser de apenas cinco (05) anos contados do pagamento indevido.

A Corte Especial do STJ, mais recentemente, entendeu aplicável a nova forma de contagem do prazo prescricional do indébito tributário contida no art. 3.º da LC 118/2005, embora tenha acolhido a arguição de inconstitucionalidade do art. 4.º da mesma lei, no que intentava a aplicação retroativa desse novo prazo, como se vê do trecho da ementa do julgado transcrito a seguir:

“(…). 3. O art. 3.º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a ‘interpretação’ dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal.

4. Assim, tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3.º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

5. O artigo 4.º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3.º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF/88, art. 2.º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF/88, art. 5.º, XXXVI).

6. Arguição de inconstitucionalidade acolhida.” (STJ, Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade nos EDiv em REsp 644.736/PE, rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 06.06.2007, DJ 27.08.2007).

Como estamos a tratar no presente artigo do prazo de decadência que atinge o pleito da restituição em moeda na via administrativa, a indagação que nos surge diz respeito à possibilidade de utilizarmos aqui a mesma interpretação dada pelo STJ acerca da contagem do prazo de prescrição da restituição do indébito requerida na via judicial (tese dos “cinco mais cinco”), observando também a redução desse prazo, criada pela LC 118/2005.

de indébito (não importando a sua causa), o STJ chegou a manifestar-se favoravelmente à tese que propugnava a reabertura do prazo de decadência/prescrição, determinando-o em cinco anos contados da eventual declaração de inconstitucionalidade de norma jurídica tributária, *in verbis*: “Tributário. (...) Taxa de licenciamento de importação (taxa Cacex). Repetição de indébito. Prescrição. Termo *a quo*. Declaração de inconstitucionalidade pelo pretório excelso.

I – O prazo prescricional para se pleitear a restituição dos valores indevidamente recolhidos a título de taxa Cacex, começa a fluir da data da decisão do Pretório Excelso que declarou a inconstitucionalidade da lei em que se fundou a exação. (...)” (STJ, 1ª Seção, REsp 329.444/DF, rel. Min. Eliana Calmon, j. 26.03.2003, DJU 16.06.2003).

Nossa resposta é afirmativa, e para tanto nos fundamentamos em duas observações:

i) o art. 168 do CTN, ao tratar do prazo para “pleitear a restituição”, não distingue o prazo de decadência do prazo de prescrição, correndo os dois prazos concomitantemente, razão pela qual entendemos que a interpretação do STJ, no que conclui pela tese dos “cinco mais cinco” para contagem da prescrição dos tributos com lançamento por homologação, é plenamente aplicável também para a contagem do prazo decadencial para pleitear a restituição desses tributos em moeda na via administrativa;

ii) diversos julgamentos do próprio STJ, embora se refiram principalmente ao prazo de prescrição contido no art. 168 do CTN, também deixam transparecer em suas razões que o prazo ali interpretado (“cinco mais cinco”) também pode servir de baliza para contagem da decadência para pleitear a restituição em moeda na via administrativa.³⁸

Concluimos lembrando que a jurisprudência do STJ sobre o tema em análise é formada fundamentalmente a partir de discussões travadas em ações judiciais que buscam a repetição de indébito (ou seja, a restituição na via judicial), razão pela qual as considerações sobre a aplicação do art. 168 do CTN dizem respeito, em regra, à contagem do prazo de prescrição, e não à contagem do prazo de decadência (que é aplicável à restituição de indébito em moeda quando requerida na via administrativa).

Porém, devido ao teor duplice da previsão do art. 168 do CTN (servindo tanto à prescrição quanto à decadência), acreditamos que o entendimento do STJ se amolda perfeitamente aqui, para fixar a contagem do prazo de decadência do pedido administrativo de restituição de indébito em moeda.

De qualquer forma, as considerações relativas à contagem do prazo de decadência do pleito administrativo da restituição de indébito devem ser pesquisadas não apenas a partir da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (que foca sua análise na prescrição – típica da restituição judicial), mas especialmente na jurisprudência administrativa, onde se forma o primeiro (e muitas vezes o único) entendimento sobre a matéria da decadência do pleito administrativo de restituição.

38. A propósito, veja-se o seguinte julgamento:“(…) 2. Está uniforme na 1ª Seção do STJ que, no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados.

3. Não há que se falar em prazo prescricional a contar da declaração de inconstitucionalidade pelo STF ou da Resolução do Senado. A pretensão foi formulada no prazo concebido pela jurisprudência desta Casa Julgadora como admissível, visto que a ação não está alcançada pela prescrição, nem o direito pela decadência. Aplica-se, assim, o prazo prescricional nos moldes em que pacificado pelo STJ, id est, a tese dos cinco mais cinco. (...)” (STJ, 1ª T., REsp 843.245/SP, rel. Min. José Delgado, j. 05.10.2006, DJU 26.10.2006, p. 249).

Lembramos que em diversas oportunidades, a questão relativa à contagem do prazo de decadência é resolvida pelos próprios órgãos da Administração Tributária responsáveis pelo julgamento do pedido administrativo de restituição em moeda, não sendo o caso levado ao conhecimento do Poder Judiciário. Daí a relevância de estudarmos o posicionamento da jurisprudência administrativa sobre a questão da decadência.

Em se tratando de tributos federais, a pesquisa jurisprudencial sobre a interpretação do art. 168 do CTN quanto ao prazo de decadência na restituição de indébito na via administrativa deve ser realizado com base nos pronunciamentos dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda. É o que faremos no tópico seguinte.

5.3 Os Conselhos de Contribuintes Federais e o prazo de decadência para o pedido de restituição na via administrativa

Antes de procedermos à análise dos julgamentos dos Conselhos de Contribuintes Federais sobre a contagem do prazo de decadência da restituição de indébito na via administrativa, devemos lembrar que, conforme entendimento pacificado entre os julgadores administrativos, não lhes cabe julgar sobre a legitimidade das normas tributárias (ilegalidade e/ou inconstitucionalidade), tarefa esta afeta ao Poder Judiciário.³⁹

Assim sendo, na prática, grande parte dos julgamentos dos Conselhos de Contribuintes acerca da contagem do prazo de decadência na restituição administrativa é realizada com suporte em situação fática na qual o sujeito requer a restituição de valor pago a título de tributo cuja lei já foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, com efeitos *erga omnes*, seja em controle concentrado (ação direta de inconstitucionalidade), seja em controle difuso no qual houve publicação de Resolução do Senado Federal suspendendo a aplicação da norma tributária.

Essa constatação é importante, pois permitirá uma análise mais adequada quanto ao entendimento dos Conselhos de Contribuintes federais na contagem do prazo de decadência do pleito administrativo de restituição.

39. "Normas processuais – Arguição de inconstitucionalidade/ilegalidade – O juízo sobre inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação tributária é de competência exclusiva do Poder Judiciário. (...)." 2º Conselho de Contribuintes/MF, 3ª Câmara, Processo 11543.003703/2001-68, acórdão 203-08727, rel. Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo, j. 27.02.2003, documento disponível em www.conselhos.fazenda.gov.br. Acesso em 20.02.2007. No mesmo sentido, expressando entendimento pacificado na instância administrativa federal: "Não compete ao Conselho de Contribuintes, como instância recursal administrativa, o julgamento de arguição de inconstitucionalidade de lei, eis que ato privativo do Poder Judiciário." 1º Conselho de Contribuintes/MF, 6ª Câmara, Processo 10425.000414/98-98, acórdão 106-13656, rel. Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno, j. 05.11.2003, documento disponível em www.conselhos.fazenda.gov.br. Acesso em 20.02.2007.

Analisando o teor dos julgamentos, vê-se que o posicionamento dos julgadores administrativos é variado, e deverá sofrer cada vez mais a influência da modificação introduzida pela LC 118/2005, embora ainda exista franca tendência em julgar-se a contagem do prazo decadencial do pleito administrativo de restituição com base na data em que é publicado ato normativo que reconhece a inconstitucionalidade do tributo e conseqüentemente o indébito dos recolhimentos, como se vê da amostragem abaixo.

Para permitir uma melhor visualização dos posicionamentos exarados pelos Conselhos, separamos as ementas abaixo conforme as teses mais adotadas para a contagem do prazo decadencial para o pedido administrativo de restituição de indébito:

5.3.1 Contagem da decadência para o pedido de restituição com base na data do reconhecimento do indébito pela Administração Fazendária (tributo declarado inconstitucional)

Na maior parte dos julgamentos analisados em nossa pesquisa da jurisprudência administrativa federal, em se tratando de tributos declarados inconstitucionais pelo STF, os julgadores decidem pela aplicação do prazo de cinco (05) anos de decadência do pedido administrativo de restituição contados da data do reconhecimento da inconstitucionalidade do tributo também pela Administração Fazendária (de regra expressa em ato administrativo/normativo), como se vê na seguinte ementa:

"Decadência – Pedido de restituição – Termo inicial – O termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente, em caso de situação fática conflituosa, inicia-se a partir da data em que o contribuinte viu seu direito reconhecido pela administração tributária. (...).

1º Conselho de Contribuintes/MF, 6ª Câmara, Processo 10830.007962/2001-60, acórdão 106-14735, rel. Conselheiro Wilfrido Augusto Marques, j. 16.06.2005, documento disponível em www.conselhos.fazenda.gov.br. Acesso em 20.02.2007.⁴⁰

40. No mesmo sentido: "IRPF Restituição de imposto de renda. Preliminar. Decadência. O prazo para pleitear a restituição de tributo retido e recolhido indevidamente é de cinco anos, contados da decisão judicial ou do ato normativo que reconheceu a impertinência do mesmo.

Decadência afastada." 1º Conselho de Contribuintes/MF, 6ª Câmara, Processo 10830.004056/99-09, acórdão 106-14811, rel. Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto, j. 10.08.2005, documento disponível em www.conselhos.fazenda.gov.br. Acesso em 20.02.2007.

No mesmo sentido, já no 3º Conselho de Contribuintes, veja-se: "Finsocial. Restituição. Decadência. O direito à restituição de indébitos decai em cinco anos. Nas restituições de valores recolhidos para o Finsocial mediante o uso de alíquotas superiores a 0,5%, o *dies a quo* para aferição da decadência é 31.08.1995, data da publicação da MedProv 1.110, expedida em 30.08.1995. [a MedProv 1.110/1995 – atual Lei 10.522/2002 determinou aos órgãos fazendá-

5.3.2 Contagem da decadência para o pedido de restituição com base na data da publicação da Resolução do Senado Federal no controle difuso de constitucionalidade (tributo declarado inconstitucional)

Já nos casos em que a declaração de inconstitucionalidade do tributo deu-se pela via difusa (recurso extraordinário de outro contribuinte), a data da publicação da Resolução do Senado Federal suspendendo a execução da norma também serve de *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial do pleito administrativo, *in verbis*:

“IRF – Decadência – Pedido de restituição – Termo inicial – O prazo decadencial para que o sujeito passivo possa pleitear a restituição e/ou compensação de valor pago indevidamente somente *começa a fluir após a Resolução do Senado que reconhece e dá efeito erga omnes à declaração de inconstitucionalidade de lei ou, a partir do ato da autoridade administrativa que concede à contribuinte o efetivo direito de pleitear a restituição*, eis que somente a partir dessa data é que exsurge o direito à repetição do respectivo indébito.

Decadência afastada.” (grifo nosso).

1º Conselho de Contribuintes/MF, 2ª Câmara, Processo 13116.000236/99-02, acórdão 102-46584, rel. Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, j. 02.12.2004, documento disponível em www.conselhos.fazenda.gov.br. Acesso em 20.02.2007.⁴¹

rios a não constituição de créditos relativos à contribuição ao Finsocial majorada indevidamente pelas Leis 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, reconhecendo assim o indébito no caso de eventual recolhimento] (...).” (explicitação entre colchetes). 3º Conselho de Contribuintes/MF, 3ª Câmara, Processo 10305.001607/97-88, Acórdão 303-32304, rel. Conselheiro Tarásio Campelo Borges, j. unânime em 11.08.2005, documento disponível em www.conselhos.fazenda.gov.br. Acesso em 20.02.2007.

Do mesmo 3º Conselho, mas agora por intermédio de sua 2ª Câmara, veja-se no mesmo sentido:

“Finsocial. Alíquotas majoradas. Leis 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90. Inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal. Pedido de restituição de valores pagos a maior. Prazo. Decadência. *Dies a quo e dies ad quem*. O *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial do direito de pedir restituição de valores pagos a maior é a data em que o contribuinte viu seu direito reconhecido pela Administração Tributária, no caso, a data da publicação da MedProv 1.110/95, que se deu em 31.08.1995. Tal prazo de cinco anos estendeu-se até 31.08.2000 (*dies ad quem*). A decadência só atingiu os pedidos formulados a partir de 01.09.2000, inclusive, o que não é o caso dos autos.”

3º Conselho de Contribuintes/MF, 2ª Câmara, Processo 10830.009117/99-71, acórdão 302-36223, rel. Conselheiro Walber José da Silva, j. por maioria de votos em 18.06.2004, documento disponível em www.conselhos.fazenda.gov.br. Acesso em 20.02.2007.

41. No mesmo sentido, pelo 2º Conselho de Contribuintes: “PIS. Restituição/compensação. Decadência. O prazo de 5 (cinco) anos para o contribuinte pleitear

5.3.3 Contagem da decadência para o pedido de restituição com base na data da publicação da decisão do STF em controle concentrado de constitucionalidade (tributo declarado inconstitucional)

A constante análise de inúmeros pedidos de restituição em moeda, na via administrativa, fundados na declaração de inconstitucionalidade de leis tributárias, levou a Câmara Superior de Recursos Fiscais (órgão julgador de última instância na esfera federal) a se manifestar elencando os diversos critérios que entendeu adequados à contagem do prazo decadencial dos pedidos de restituição de indébito, *in verbis*:

“Decadência. Pedido de restituição. Termo inicial.

Em caso de conflito quanto à inconstitucionalidade da exação tributária, o termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente inicia-se:

a) da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade;

b) da Resolução do Senado que confere efeito *erga omnes* à decisão proferida *inter partes* em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo;

c) da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido da exação tributária”.⁴²

(Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª T., Processo 10930.002479/97-31, acórdão 01-03.239, rel. Conselheiro Wilfrido Augusto Marques, DOU 02.10.2001, p. 19).

Esse entendimento pela contagem do prazo decadencial a partir da declaração de inconstitucionalidade de tributo robusteceu-se ao longo dos últimos anos na jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes federais.

O 3º Conselho de Contribuintes, por meio de sua 2ª Câmara de julgamento administrativo, já chegou inclusive a ampliar o entendimento acerca da contagem especial do prazo de decadência para restituição de indébito no caso de leis tribu-

a restituição ou compensação de valores indevidamente recolhidos por força de norma declarada inconstitucional tem início com a publicação da Resolução 49, do Senado Federal. Base de cálculo. Com a declaração de inconstitucionalidade dos Dec.-lei 2.445/88 e 2.449/88 foi restabelecida a vigência do parágrafo único do art. 6.º da LC 7/70, o qual somente foi alterado pela MedProv 1.212/95. Precedentes da própria Câmara, da CSRF e do STJ. (...)”.

2º Conselho de Contribuintes/MF, 1ª Câmara, Processo 10882.000780/2002-33, acórdão 201-78172, rel. Conselheiro Sérgio Gomes Velloso, j. 26.01.2005, documento disponível em www.conselhos.fazenda.gov.br. Acesso em 20.02.2007.

42. Do voto do conselheiro relator: “Se o indébito exsurge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo para pleitear restituição tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido. Todavia, se o indébito se exterioriza no contexto de solução administrativa conflituosa, o prazo deve iniciar a partir da decisão definitiva da controvérsia.” (grifo do original).

tárias julgadas inconstitucionais pelo STF, permitindo a restituição com base na extensão dos efeitos de decisão de inconstitucionalidade sem efeitos *erga omnes*.⁴³

Ou seja, os julgadores administrativos nesse caso consideraram aplicável a Lei Geral do Processo Administrativo (Lei 9.784/99) e o princípio da isonomia para permitir que uma decisão de inconstitucionalidade proferida pelo STF em um recurso extraordinário, ou seja, em controle difuso de constitucionalidade com efeitos originalmente apenas *inter partes*, pudesse aproveitar aos demais contribuintes também atingidos pela cobrança indevida do tributo declarado inconstitucional.

Além disso, essa decisão do 3º Conselho de Contribuintes ampliou ainda mais o entendimento já consagrado administrativamente nesses casos, permitindo a restituição de todos os valores pagos com base em lei declarada inconstitucional pelo STF mesmo em decisão com efeitos apenas *inter partes* (e não somente os recolhidos nos cinco anos anteriores à decisão do STF).

A decisão em comento aplicou o art. 168 do CTN para fundamentar essa contagem especial do prazo decadencial, que seria aplicável em todos os casos de restituição administrativa de tributos declarados inconstitucionais pelo STF, com o que contrariou a tese que afirma pela aplicação do prazo contido no Dec. 20.910/32 a esses casos.⁴⁴

Pedimos venia ao leitor para reproduzir longamente abaixo os principais trechos do citado julgamento, pela singularidade e pela riqueza da fundamentação:

“Pedido de restituição – Cota de contribuição sobre exportação de café – Dec.-lei 2.295/86 – Inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (...).

O direito de pleitear a restituição de alegado indébito fiscal (...) com fundamento na inconstitucionalidade do Dec.-lei 2.295/86, está sujeito ao prazo extintivo fixado no art. 168 do Código Tributário Nacional, cuja fluência dá-se a partir da data em que o Supremo Tribunal Federal reconhece a alegada inconstitucionalidade da legislação que, até então, era presumida constitucional e atinge todos os recolhimentos efetuados a esse título. (...)

Em face da inadmissibilidade de ADIn e da impossibilidade de edição de Resolução do Senado Federal, a declaração de inconstitucionalidade do Dec.-lei 2.295/86, alcançado em julgamento vivido no Tribunal Pleno da Suprema Corte, atingindo foros de definitividade, deve ser estendida aos demais contribuintes que não integraram o pólo ativo da demanda que resultou num pronunciamento

43. 3º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, Processo 10660.003434/2001-31, Acórdão 303-31188, j. 18.02.2004, DOU 22.10.2004, p. 34. Os principais trechos do julgamento seguem reproduzidos em nosso texto, adiante.

44. Lembramos o teor do art. 1º do citado decreto, que é o dispositivo em regra invocado pelos defensores do prazo especial de prescrição para a restituição de tributos declarados inconstitucionais pelo STF, *in verbis*: “Art. 1º. As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem”.

inter partes, mister este a ser exercido por este Colegiado com base no princípio da isonomia, na dicção do § 4º do Dec. 2.346/97 – cujos efeitos foram muito bem explicitados pelo Parecer PGFN 436/96, e também no fundamento maior da existência dos Conselhos de Contribuintes, qual seja, o de resolver conflitos ainda na esfera administrativa, evitando-se o abarrotamento do Poder Judiciário.

(...) a inconstitucionalidade do Dec.-lei 2.295/86 é inequívoca, a qual deve ser reconhecida por este Colegiado com base em dispositivo da Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que, ao regular o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, proclamou que ‘nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de atuação conforme a lei e o direito’, sendo certo, ainda, que negar a restituição de crédito tributário cuja existência tem-se sabidamente por inconstitucional configura-se ofensa aos princípios da justiça, da isonomia e da moralidade dos atos da Administração Pública.

Também com base nos princípios da justiça e da moralidade dos atos da Administração Pública deve ser atualizado o crédito tributário pretendido pela Recorrente com base nos índices que melhor reflitam a corrosão da moeda causada pelo processo inflacionário (...).”

(3º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, Processo 10660.003434/2001-31, acórdão 303-31188, j. 18.02.2004, DOU 22.10.2004, p. 34).

Atualmente, a consolidação do entendimento do STJ em torno da tese dos “cinco mais cinco” anos contados do fato gerador, para fixação dos prazos de decadência/prescrição, assim como a aplicação da recente LC 118/2005, representam novos fundamentos para a solução das questões relativas à contagem do prazo de decadência, e que acreditamos poderão ser paulatinamente absorvidos pela jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes federais. Constata-se esse novo panorama na leitura dos itens a seguir.

5.3.4 Contagem da decadência para o pedido de restituição com base na data do fato gerador (a tese dos “cinco mais cinco” (STJ) incorporada nos Conselhos de Contribuintes)

Avaliando a contagem do prazo de decadência para o pleito administrativo de restituição de indébito de tributos com lançamento por homologação, o 2º Conselho de Contribuintes já teve oportunidade de julgar adotando a tese expressa pacificamente pelo STJ antes da LC 118/2005, no sentido de entender presente a decadência apenas com o decurso do prazo de dez (10) anos contados do fato gerador (tese dos “cinco mais cinco”), *in verbis*:

“PIS. Restituição/compensação. Decadência. Semestralidade. Nos pleitos de compensação/restituição formulados em face da inconstitucionalidade dos Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88, o prazo para pleitear restituição/compensação é de dez anos na conformidade da combinação entre o § 4º do art. 150 e o inciso I do art. 168, ambos do CTN. (...).”

2º Conselho de Contribuintes/ME, 3ª Câmara, Processo 13888.000023/99-13, acórdão 203-10.498, rel. Conselheiro Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, j. por maioria de votos em 20.10.2005, documento disponível em www.conselhos.fazenda.gov.br. Acesso em 20.02.2007.

5.3.5 Contagem da decadência para o pedido de restituição com base na data do pagamento indevido (art. 168, I, do CTN)

Mesmo em se tratando de indébito de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, ou no caso de indébitos originados de inconstitucionalidade de norma tributária declarada pelo STF, constatamos com cada vez maior frequência nos Conselhos de Contribuintes federais julgamentos no sentido de aplicar o prazo de decadência para o pedido de restituição em moeda na via administrativa contado em cinco (05) anos do pagamento indevido/extinção do crédito tributário, em uma interpretação estrita do art. 168, I, do CTN.

Tais julgamentos administrativos têm desconsiderado a tese fixada pelo STJ que defende a decadência/prescrição em “cinco mais cinco” anos contados do fato gerador (no caso de tributos com lançamento por homologação), assim como a tese pela fixação da decadência em cinco (05) anos contados da data da declaração de inconstitucionalidade da lei tributária.⁴⁵ Veja-se, nesse sentido, a decisão abaixo:

“PIS. Decadência. O direito à restituição de tributos pagos a maior ou indevidamente, seja qual for o motivo [inconstitucionalidade de lei tributária, pagamento indevido por erro do sujeito passivo, etc.], extingue-se no prazo de cinco anos contados da extinção do crédito tributário pelo pagamento, a teor do art. 168, I do CTN, combinado com o art. 165 do mesmo Código (...).” (explicitação entre colchetes).

2º Conselho de Contribuintes/MF, 4ª Câmara, Processo 13710.002436/2001-68, acórdão 204-01422, rel. Conselheiro Júlio César Alves Ramos, j. 28.06.2006, documento disponível em www.conselhos.fazenda.gov.br. Acesso em 20.02.2007.⁴⁶

Do voto do Conselheiro relator no caso, vemos que sua fundamentação aplicou as disposições do art. 3.º da LC 118/2005, que ao seu ver teriam apenas efeito interpretativo em relação ao art. 168, I, do CTN, *in verbis*:

“Mas, retornando ao ponto central da discussão, é o pagamento que extingue o crédito, iniciando-se, neste momento, inclusive, a fruição do prazo de cinco anos que o sujeito passivo tem para repeti-lo, se for o caso. (...).”

45. Ou mais propriamente, cinco anos contados: i) da data da publicação de normativa em que a própria Administração Tributária reconhece o indébito; ii) da data da publicação da resolução do Senado Federal que suspende com efeitos *erga omnes* a lei tributária declarada inconstitucional pelo STF em controle difuso; iii) da data da publicação da decisão ou do trânsito em julgado da decisão do STF declarando a inconstitucionalidade de lei tributária.

46. No mesmo sentido: “PIS. Lançamento por homologação. Na forma do § 1.º do art. 150 do CTN, a extinção do crédito tributário se dá com o pagamento do crédito, sob condição resolutória de ulterior homologação. Repetição de indébito. Prescrição/decadência. Extingue-se em cinco anos, contados da data do pagamento indevido, o prazo para pedido de compensação ou restituição de indébito tributário. (...)”. 2º Conselho de Contribuintes/MF, 3ª Câmara, Processo 10280.003774/00-20, acórdão 203-11106, j. 30.06.2006, documento disponível em www.conselhos.fazenda.gov.br. Acesso em 20.02.2007.

Se não estava claro – e não estava mesmo, já que existem correntes de pensamento divergentes – agora temos o art. 3.º da LC 118, de 09.02.2005, que, interpretando o inciso I do art. 168 do CTN, definiu, de uma vez por todas, o momento da ocorrência da extinção do crédito tributário:

‘Art. 3.º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei 5.172, de 25.10.1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1.º do art. 150 da referida Lei.’

Portanto, não há como se aceitar a tese de que no lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário se dá com a sua homologação, seja pelo decurso de prazo de cinco anos (tácita) ou por ato da autoridade administrativa (expressa), e que, a partir daí, ocorreria o início da contagem do prazo prescricional quinquenal. Essa formulação implica numa desatenção à ordem jurídica brasileira, que, desde o Império, passando pelo Código Civil de 1916, pelo Dec. 20.910, de 06.01.1932 e Dec.-lei 4.597, de 19.08.1942, vem consagrando a *prescrição quinquenal contra a Fazenda Pública*. (grifo do original).

6. IMPROCEDÊNCIA DO PEDIDO ADMINISTRATIVO E APELO À VIA JUDICIAL (ART. 169 DO CTN)

Uma vez apresentado tempestivamente o pedido administrativo de restituição em moeda do indébito tributário, cessa para o sujeito requerente o risco da decadência do seu direito. A partir desse momento, a Administração Fazendária procederá à análise do pedido, o que poderá demandar meses e até mesmo alguns anos, em virtude dos costumeiros entraves e dificuldades em que a Administração se envolve para proceder à restituição do indébito.⁴⁷

Porém, acaso o sujeito requerente receba decisão negativa do pedido administrativo de restituição, terá ele ainda o prazo de dois (2) anos de prescrição para ajuizar ação anulatória da decisão administrativa denegatória, conforme permite o art. 169 do CTN, *in verbis*:

“Art. 169. Prescreve em 2 (dois) anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.”

O parágrafo único do citado artigo dispõe norma nitidamente restritiva do direito à restituição, ao determinar que o prazo prescricional, apesar de ser interrompido pela propositura da ação judicial, volta a correr pela metade a partir da data da citação (a redação do art. 169 do CTN fala impropriamente de *intimação*) válida da Fazenda Pública nos autos.

Ou seja, se formos acatar o teor literal do parágrafo único do art. 169 do CTN, o sujeito requerente da restituição que estiver postulando a anulação judicial de decisão administrativa denegatória do pedido teria de conseguir fazer

47. Acerca dos mecanismos jurídicos para aceleração da análise do pedido administrativo de restituição de indébito na via administrativa, vejam-se nossas considerações na introdução do presente artigo.

com que o Judiciário julgasse sua ação em apenas um (1) ano, para que então realmente não ocorresse a prescrição, o que soa como verdadeiro absurdo.

É sabido e ressabido que uma ação ordinária anulatória, como seria a ação descrita no parágrafo único do art. 169 do CTN, na prática, é quase impossível de ser julgada pelo Poder Judiciário em menos de um (1) ano da sua propositura. Atribuir o ônus da prescrição ao contribuinte nesse caso é absolutamente injusto e descabido, soando como inconstitucionalidade flagrante.⁴⁸

7. CONCLUSÕES

Ao longo do presente estudo foi possível pontuar diversos aspectos importantes acerca do regime jurídico da restituição de indébito tributário que ainda não foram sistematizados de forma satisfatória pela doutrina pátria especialmente em se tratando da restituição quando requerida em moeda na via administrativa.

Isolando o procedimento relativo à restituição requerida administrativamente, em moeda, de tributos federais recolhidos indevidamente perante a União Federal, o texto procurou destacar cuidadosamente os caminhos jurídicos possíveis e mais adequados ao sujeito interessado na recuperação de valores pagos indevidamente.

Ao lado do procedimento de restituição, as formas de aplicação de juros ao indébito e a contagem do prazo decadencial do pedido administrativo foram objeto de análise que demonstrou a diversidade de abordagens por parte da doutrina e da jurisprudência (administrativa e judicial), requerendo séria atenção por parte dos interessados em se utilizar da via administrativa para restituição de indébito em moeda.

De qualquer forma, concluímos que apesar da existência de limitações, a via administrativa para obtenção da restituição de indébito tributário em moeda é hoje um caminho jurídico válido e interessante para uma diversidade de casos, tudo a depender de cuidadosa análise, especialmente dos aspectos que abordamos no presente estudo.

48. No mesmo sentido, vejam-se: Carvalho, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 477; Coêlho, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 840. Hugo de Brito Machado adota o mesmo posicionamento, embora anteriormente tenha sustentado a tese de que se poderia interpretar a norma do parágrafo único do art. 169 do CTN conforme a Constituição Federal de 1988, desde que se entenda que o prazo de prescrição recomeça a correr após a propositura da ação anulatória apenas quando o processo fique paralisado por culpa da parte interessada (contribuinte requerente). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2005. v. 3, pp. 467-470. Já Ricardo Lobo Torres (*Restituição de tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 63) e o saudoso Ruy Barbosa Nogueira (*Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 338) não se insurgem contra a limitação do prazo prescricional disposta no parágrafo único do art. 169 do CTN. No tocante às polêmicas questões acerca da interrupção do prazo contido no art. 169 do CTN, vejam-se também as considerações de Eurico Marcos Diniz de Santi: *Decadência e prescrição no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004, pp. 263-265.

10

Análise do conceito positivo de renda à luz da teoria da indução econômica

RODRIGO DE OLIVEIRA BOTELHO CORRÊA

Procurador do Estado do Rio de Janeiro. Ex-Procurador Federal da CVM. Advogado.

RESUMO: O presente artigo, que foi apresentado como trabalho final da disciplina "Fundamentos da Tributação sobre a Renda" do Programa de Pós-graduação *stricto sensu* da Fadusp, aborda a questão do conceito positivo de renda no âmbito do direito tributário à luz da teoria das normas tributárias indutoras. Procurou-se correlacionar eventuais efeitos de indução de comportamento econômico ao conceito positivo vigente de renda. Buscou-se, ainda, comparar esse conceito com o adotado em outros países, trazendo a lume alguns institutos do direito alienígena.

PALAVRAS-CHAVE: Imposto de renda – Normas tributárias indutoras – Isonomia – *Accrual basis* – Realização – Renda imputada.

ABSTRACT: This article, which was presented as the final work discipline "Fundamentals of Taxation on Income", of the Programme of Post-Graduate *stricto sensu* of Fadusp, addresses the issue of the positive concept of income under the tax law in the light of the theory of governmental intervention by tax law. It was possible to correlate effects of induction of economic behaviour in the concept of current income in law. We also pretend to compare it with the concept adopted in other countries, bringing some institutes of the foreign law.

KEYWORDS: Income tax – Governmental intervention by tax law – Equality – *Accrual basis* – Realization – Imputed income.

SUMÁRIO: Introdução – 1. A Constituição Federal e a disciplina da regulação da atividade econômica mediante a instituição de normas tributárias indutoras: 1.1 Constituição da República e intervenção econômica; 1.2 Normas tributárias indutoras – 2. O conceito positivo de renda: 2.1 Breve esboço histórico sobre o imposto de renda: 2.1.1 Inglaterra; 2.1.2 Alemanha; 2.1.3 Estados Unidos; 2.1.4 França; 2.1.5 Itália; 2.1.6 Brasil; 2.2 O conceito econômico de renda; 2.3 O conceito positivo de renda – 3. Os efeitos indutores do conceito positivo de renda: 3.1 O bom sistema tributário e a isonomia; 3.2 *Accrual* x realização; 3.3 Renda imputada – 4. Conclusão.

Revista
TRIBUTÁRIA
e de finanças
públicas

Ano 16 • n. 80 • maio-jun./2008

Coordenador-geral

EDVALDO PEREIRA DE BRITO

Coordenador de Jurisprudência

MARCELO CAMPOS

Conselho Editorial Nacional

Agostinho Toffoli Tavoraro, Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, Antonio Cláudio Mariz de Oliveira, Arnaldo Wald, Aires Fernandino Barreto, Carlos Mário da Silva Velloso, Cláudio Santos, Eduardo Arruda Alvim, Eduardo Jardim, Edvaldo Pereira de Brito, Fátima Fernandes de Souza Garcia, Gilmar F. Mendes, Gustavo Miguez de Mello, Hamilton Dias de Souza, Ivan Tauil Rodrigues, Ives Gandra da Silva Martins, José Carlos Moreira Alves, Joaquim Portes de Cerqueira Cesar, José Eduardo Soares de Mello, Leo Krakowiack, Leon Fredja Szklarowsky, Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Marcelo Campos, Marcelo Magalhães Peixoto, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Misabel Dersi, Nelson Jobim, Paulo de Barros Carvalho, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, Plínio José Marafon, Roberto Rosas, Rogério Vidal Gandra Martins, Sydney Sanches, Tércio Sampaio Ferraz, Wagner Balera, William Roberto Grapella e Zelmo Denari.

Conselho Editorial Internacional

Alberto Tarsitano (Argentina), Alberto Xavier (Portugal), Alfredo Benítez Rivas (Bolívia), André Valle Bilinghurst (Peru), Augusto Fantozzi (Itália), Diogo Leite de Campos (Portugal), Eusébio Gonzalez (Espanha), Israel Hernandez Morales (Costa Rica), José Luiz Shaw (Uruguai), José Maria Meléndez Garcia (Guatemala), Klaus Vogel (Alemanha), Luiz Miguel Gomes Sjoberg (Colômbia), Manoel Pires (Portugal), Pablo Egas Reyes (Equador), Piero Adonnino (Itália), Rubén Candela Ramos (Espanha), Victor Uckmar (Itália).



**Academia Brasileira
de Direito Tributário**

www.abdt.org.br

Rua Major Quedinho, 111, 1.º andar – Cj. 105

Fone 11 3255-6008 – abdt@abdt.net

CEP 01050-904 – São Paulo, SP, Brasil

ISSN 1518-2711

Revista
TRIBUTÁRIA
e de finanças
públicas

Ano 16 • n. 80 • maio-jun./2008

Coordenador-geral

EDVALDO PEREIRA DE BRITO

Coordenador de Jurisprudência

MARCELO CAMPOS

Publicação oficial da

Academia Brasileira de Direito Tributário – ABDT

Repertório autorizado de Jurisprudência pelo Supremo Tribunal Federal, sob o n. 33/01, de 13.11.2001, e pelo Superior Tribunal de Justiça, Portaria 6, de 11.06.2001 (*DJU* 19.06.2001), pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Portaria COJUD 2, de 21.03.2003 (*DJU* 25.03.2003), Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Portaria 311, de 15.12.1998, Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Portaria 1, de 24.02.2003 (*DJU* 20.03.2003), e pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Despacho de 07.08.2003 (*DJU* 15.08.2003).

EDITORA 
REVISTA DOS TRIBUNAIS