— Incide a correção monetária nas parcelas de repetição do indébito anteriores à Lei nº 8.383/91.

ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO

Parecer nº GQ — 96

ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO

PARECER

Nº GQ - 96, de 11 de janeiro de 1996. "De acordo. Em 16.1.96". (Processos nºs 00400.008494/95-57 e 10951.000075/93-12, encaminhado ao Ministro de Estado Chefe da Casa Civil).

PROCESSOS Nºs 00400.008494/95-57 e 10951.000075/93-12

ORIGEM: Ministério da Fazenda

ASSUNTO: Incidência de correção monetária nas parcelas devidas em razão de repetição de indébito tributário, anteriormente à Lei nº 8.383/91.

PARECER Nº GQ — 96

Adoto, para os fins do art. 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, o anexo PARECER Nº AGU/MF-01/96, de 11 de janeiro de 1996, da lavra da eminente Consultora da União Dra. MIRTÔ FRAGA, e *submeto-o ao Excelentíssimo Senhor Presidente da República*, para os efeitos do art. 40 da referida Lei Complementar.

Brasília, 11 de janeiro de 1996

Geraldo Magela da Cruz Quintão — Advogado-Geral

PARECER Nº AGU/MF-01/96. (*Anexo ao Parecer nº GQ-96*)

PROCESSOS: 00400.008494/95-57 e 10951.000075/93-12.

ASSUNTO: Incidência de correção monetária nas parcelas devidas em razão de repetição de indébito tributário, anteriormente à Lei nº 8.383/91.

EMENTA: Mesmo na inexistência de *expresa* previsão legal, é devida correção monetária de repetição de quantia indevidamente recolhida ou cobrada a título de tributo. A restituição tardia e sem atualização é restituição incompleta e representa enriquecimento ilícito do Fisco. Correção monetária não constitui um *plus* a exigir expressa previsão legal. É, apenas, recomposição do crédito corroído pela inflação. O dever de restituir o que se recebeu indevidamente inclui o dever de restituir o valor atualizado. Se a letra fria da lei não cobre tudo o que no seu espírito se contém, a interpetração integrativa se impõe como medida de Justiça. Disposições legais anteriores à Lei nº 8.383/91 e princípios superiores do Direito brasileiro autorizam a conclusão no sentido de ser devida a correção na hipótese em exame. A jurisprudência unânime dos Tribunais reconhece, nesse caso, o direito à atualização do valor reclamado. O Poder Judiciário não cria, mas, tão-somente, aplica o direito vigente. Se tem reconhecido esse direito é porque ele existe.

I — RELATÓRIO

Com o aviso nº 579, de 13 de julho de 1995, o Exmº Sr. Ministro da Fazenda solicitou ao Exmº Sr. Ministro de Estado Chefe da Casa Civil propusesse ao Excelentíssimo Senhor Presidente da República a audiência desta Instituição a propósito "*da incidência de correção monetária sobre parcelas devidas em razão de repetição de indébito tributário, nos períodos anteriores à Lei nº 8.383/91*". De ordem do Chefe do Poder Executivo, Os ex-

pedientes vieram à Advocacia-Geral da União.

2. No Processo 400.008494/95/57, o original do Aviso nº 579/95, supramencionado (fls. 2), encaminha o Parecer PGFN/CJ/Nº 698/95 (em cópia), datado de 10 de julho de 1995 (fls. 3/16), subscrito pelo Dr. João Rezende Almeida Oliveira, Procurador Judicial da Fazenda Nacional, que, após cuidadosa análise da legislação, doutrina e jurisprudência, entendeu como "*circunscrito nos parâmetros da legalidade o fato de a Administração reconhecer a propriedade da incidência da correção monetária no pagamento de repetição de indébito fiscal, no período anterior à Lei 8.383/91, em virtude da conexão do art. 165 do CTN, que prescreve o dever de restituição total ou parcial do tributo, com o art. 108 do mesmo Código, que determina a utilização sucessiva da analogia e da eqüidade, esta considerada com respeito ao disposto no art. 7º, §§ 3º e 5º da Lei 4.357/64*".

2.1 Na mesma data (fls. 17/19), o Exmº Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional, Dr. Luiz Carlos Sturzenegger, — ressalvando que a Procuradoria vinha, de longa data, orientando-se no sentido do não cabimento da correção monetária em pedido de repetição de indébito feitos antes da vigência da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, sob argumento da falta de amparo legal, uma vez que foi aquela Lei que, expressamente, previu a correção da quantia a ser devolvida — terminou por endossar a tese contida no Parecer, embora, por precaução, sugerisse fosse solicitada a audiência desta Advocacia-Geral da União e determinou fosse o expediente encaminhado ao Exmº Sr. Ministro da Fazenda.

3. No Processo nº 10951.000075/93-12 (MF), os originais do Parecer PGFN/CJ/Nº 698/95 (fls. 29/42) e do despacho do Exmº Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional (fls. 43/45) acerca do pedido do Banco do Brasil S.A. de incidência da correção monetária sobre quantia referente à parcela de contribuição para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), paga a maior por aquela instituição financeira. Nele, também, às fls. 46 cópia do Aviso nº 579, de 13 de julho de 1995, já referido. E, em virtude da sugestão supramencionada, o expediente veio a esta Advocacia-Geral da União. É interessante mencionar determinados dados contidos no Processo 10951.000075/92-12, do Ministério da Fazenda.

3.1 Em 18 de agosto de 1993, pelo OF. PRESI 93/852 (FLS. 1/3), o Sr. Presidente do Banco do Brasil, tendo em vista que a Receita Federal havia acolhido, parcialmente (a correção do valor a ser restituído fora denegada, sob o fundamento de inexistência de base legal), pedido do Banco de restituição de contribuição para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) paga indevidamente a maior, solicitou ao Exmº Sr. Ministro da Fazenda, "*que, com a intervenção do Exmº Sr. Presidente da República, com base na Lei Complementar nº 73,*" fosse "*o assunto levado à douta Advocacia-Geral da União, com o fito de dirimir a controvérsia instalada entre a Consultoria Jurídica*" daquele "*Banco e a do Ministério da Fazenda, salvo se, ouvida previamente, esta manifestar-se de acordo com o (...) pedido*".

3.2 Lembrou o Sr. Presidente do Banco que, embora a previsão legal só tenha ocorrido a partir da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991 (art. 66, § 3º),

"*o Supremo Tribunal Federal, em inúmeras decisões, firmou jurisprudência no sentido da exigibilidade da correção monetária sobre os valores restituíveis: ERE 77.698-SP, RTJ 75/810; ERE 80.196-SP, RTJ 76/876; RE 80.198-SP, RTJ 75/873; RE 83.506-SP, RTJ 76/322; ERE 75.239/SP, RDA 126/120; RE 81.080-SP, RDA 126/122; RE 79.900-SP, RDA 126/123; RE 83.436-SP, RTJ 81.570; RE 83.344, RTJ 80/205; RE 84.460, RTJ 80/227; RE 86.820-SP, RDA 133/99; RE 87.253/SP, RDA 134/77.*"

3.3 Salientou, ainda, o Sr. Presidente do Banco, o dever legal (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 155, III, e art. 158, § 2º) de o Administrador servir com lealdade à companhia, sendo-lhe vedado omitir-se no exercício ou proteção dos direitos da instituição bancária e respondendo, solidariamente, pelos prejuízos causados em virtude de omissão no cumprimento dos deveres impostos. E

invocando a jurisprudência da Suprema Corte, solicitou fosse ouvida esta Instituição. Ao Ofício foram anexadas cópias de: *a*) OF. PRESI 92/1367, de 30 de setembro de 1992, dirigido ao então Sr. Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento (fls. 4/5); *b*) cópia da Decisão DRF/DF/Nº 677/92, deferindo, sem correção, a restituição requerida (fls. 6/8), *c*) Parecer PGFN/CAT/Nº 1020/93, de 27 de setembro de 1993, concluindo que "*a PGFN é órgão jurídico superior, dentro do MF, sendo que suas conclusões são decisivas para os órgãos vinculados" (fls. 10/13);* d) manifestações da Consultoria Jurídica do Banco do Brasil (Parecer COJUR/CONSU n. 6.333, de 3 de novembro de 1993, fls. 15/26, e Despacho de 03/12/93-fls. 27/28-, do Sr. Consultor Jurídico), no sentido da incidência da correção monetária de indébito tributário. No despacho, o ilustre Consultor Jurídico do Banco, em exercício, Dr. MIGUEL PRÓ DE OLIVEIRA FURTADO, determinou que o Processo retornasse à PGFN e que cópia do Parecer fosse encaminhada à Presidência do Banco. Daí, talvez, a existência dos dois expedientes sobre o mesmo assunto.

3.4 Às fls. 29/42, original do Parecer PGFN/CJ/Nº 698/95, de 5 de julho de 1995, já mencionado, cuja ementa está assim redigida.

"*Incidência da correção monetária nas parcelas devidas em razão de repetição de indébito tributário nos períodos anteriores à Lei 8.383/91. Dispositivos legais anteriormente existentes autorizam a incidência de correção monetária.*"

3.5 Como já foi registrado, o Exmº Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional, apesar da tradicional postura da PGFN "*no sentido da improcedência de pedidos de repetição de indébito corrigidos monetariamente em pleitos relativos a pagamentos efetuados anteriormente à edição da Lei nº 3.383/91*", pediu "*vênia para concordar com o entendimento sufragado no (...) Parecer*", mas, considerando "*a relevância da matéria e a circunstância de que, no âmbito administrativo, ela ainda se encontra indefinida,*" sugeriu a audiência desta Instituição.

II — A QUESTÃO A SER EXAMINADA

4. Não há controvérsia a ser dirimida por esta Instituição, uma vez que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional acabou por endossar a tese da Consultoria Jurídica do Banco do Brasil, admitindo a incidência de correção monetária nos valores pagos ou recolhidos indevidamente a título de tributo.

5. Todavia, a Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, no inciso X do artigo 4º, conferiu ao Advogado-Geral da União a competência "*para fixar a interpretação da Constituição, das leis, dos tratados e demais atos normativos a ser uniformemente seguida pelos órgãos e entidades da Administração Federal*". Cumpre-nos, então, averiguar somente se a tese final contida nestes autos — tese em que, repetimos, estão de acordo, Banco do Brasil S.A. e Procuradoria Geral da Fazenda Nacional — está em consonância com o sistema jurídico brasileiro.

III — A TESE SUBMETIDA À AGU

6. No despacho datado de 3 de dezembro de 1993 (fls. 27/28), o ilustre Consultor Jurídico do Banco do Brasil, em exercício, resumiu bem a posição daquela instituição:

"2. *Se a correção monetária é apenas expediente de manutenção do valor da moeda, como o CTN a reconhece expressamente no § 2º do art. 97, a restituição integral do tributo indevidamente pago, já prevista no próprio art. 165 do CTN, haverá necessariamente de incluí-la, independentemente de qualquer outra lei expressa.*

3. *E mais. À vista da norma do art. 108 do CTN — que é integradora do sistema e não interpretativa (HUGO DE BRITO MACHADO, Curso de Direito Tributário, 4 ed, Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 43) — e da constante manifestação dos Tribunais, não se pode dizer que haja lacuna no sistema, no tocante à restituição* integral *de tributos indevidamente recolhidos. Mas pode afirmar-se com segurança que o enriquecimento indevido é francamente condenado por todo o sistema jurídico e, assim, fere o princípio da*

moralidade pública expressamente consagrado no caput do art. 37 da Constituição federal.

4. Acrescente-se, ademais que a norma hoje contida no art. 66 da Lei n. 8.383, de 30.12.91, que permite a correção de valores indevidamente pagos e a compensação deles com tributo da mesma espécie que venha a se tornar devido, apenas tornou mais explícito um princípio que, na verdade, já fazia parte do sistema jurídico, como acima demonstrado. Em sendo assim, aplica-se mesmo o pagamentos indevidos realizados antes da vigência dela." (Destaques do original).

7. O Procurador Judicial da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CJ/Nº 698/95 (FLS. 29/42), não examinou o caso concreto de pedido da correção dos valores pagos indevidamente a maior pelo Banco do Brasil a título de contribuição previdenciária. Analisou a questão em abstrato e de forma genérica: a legalidade da incidência de correção monetária na repetição de indébito tributário.

8. E o fez em quatorze laudas, invocando, em primeiro lugar, o art. 964 do Código Civil, segundo o qual "*todo aquele que receber o que não lhe era devido, fica obrigado a restituir.*" Depois lembrando que, no artigo seguinte, o mesmo diploma legal estabelece que àquele "*que voluntariamente pagou, incumbe a prova de tê-lo feito por erro*", ressalvou, com base na doutrina e jurisprudência, que tal disposição não se aplica à relação tributária entre o fisco e o contribuinte eis que o artigo só se refere ao pagamento voluntário e o tributo é pago sob coação legal. E completou, afirmando que, em conseqüência, "*é o art. do CTN que determina as ocasiões em que ocorre a repetição de indébito, que se referem à totalidade dos elementos do fato gerador.*"

9. O Código Tributário dispõe:

"*Art. 165 — O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:*

I — cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstância materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II — erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento.

III — reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória."

"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.

Parágrafo único — A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão que a determinar."

10. Citando L.E. da Rosa Junior (*Manual de Direito Financeiro e Tributário*, Rio de Janeiro, Ed. Renovar, 10ª ed., p. 546), disse que a primeira parte do inciso I do art. 165 diz respeito a erro de direito por falta de amparo legal, enquanto que a segunda parte, bem como a hipótese de que trata o inciso II, configuram erro de fato. E afirmou.

"*13. A restituição de tributos pagos indevidamente deve ser a mais ampla possível, pelo que o art. 167 CTN dispõe* que a restituição total, ou parcial, compreende a 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, como por exemplo, a não apresentação de declaração de imposto de renda em tempo ou forma hábil (CF. ROSA JUNIOR, op. cit., p. 550)...*" (grifos do original).

"19. ...para que a pré-citada restituição alcance um grau de amplitude realmente proporcional ao ilegalmente efetivado, faz-se necessária a incidência da correção monetária a partir da data do pagamento do tributo. A correção monetária, outrossim, deverá incidir no total das multas, juros e responsabilidades pecuniárias. Dessa forma, abarcará o total a ser restituído. Do contrário, estaria configurado o enriquecimento indevido do poder público."

11. E, depois de repetir, no item 22, os

acórdãos citados pelo Sr. Presidente do Banco do Brasil, no ofício ao Exmº Sr. Ministro da Fazenda (ver item nº 3.2 deste Parecer), o Procurador lembrou que o CTN, no art. 108, I, permite, à autoridade competente, na ausência de disposição expressa, utilizar-se, sucessivamente e na ordem indicada, de vários meios de integração/interpretação da norma legal. O primeiro deles é a analogia, cujo verdadeiro sentido foi, disse ele, definido pelo Ministro Moreira Alves em voto no R.E. nº 87.253-SP.

"*Quando se aplica analogamente uma lei a determinado fato, faz-se resultar dele — que não se encontra previsto na hipótese nela contida — o mesmo efeito que a lei atribui ao fato que lhe é análogo e que, abstratamente, configura a hipótese nela descrita.*"

12. E depois de analisar o significado do principio da legalidade, estabelecendo-lhe uma gradação (legalidade genérica, ou seja, a do art. 5º, II, da Constituição Federal; legalidade relativa, aplicada sobretudo no âmbito das relações jurídico-administrativas e legalidade absoluta, que não deixa nenhuma margem de interpretação e que se aplica, preferentemente nos campos penal, orçamentário e tributário), o Procurador concluiu.

"*39. Nesse sentido, e em linha com o entendimento reiterada e uniformemente seguido pelo Supremo Tribunal Federal, podemos considerar como circunscrito nos parâmetros da legalidade o fato de a Administração reconhecer a propriedade da incidência da correçao monetária no pagamento de repetições de indébito fiscal, no período anterior à Lei 8.383/91, em virtude da conexão do art. 165 do CTN, que prescreve o dever de restituição total ou parcial do tributo, com o art. 108 do mesmo Código, que determina a utilização sucessiva da analogia e da eqüidade, esta considerada com respeito ao disposto no art. 7º, §§ 3º e 5º da Lei 4.357/64.*"

IV — CORREÇÃO MONETÁRIA NA REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO

12. À Advocacia-Geral da União, na atividade de consultoria e assessoramento do Poder Executivo, cumpre apreciar os aspectos jurídicos da questão que lhe é submetida. O exame da conveniência e da oportunidade da medida sugerida cabe ao Órgão proponente, quando de sua proposição, quando, evidentemente, avalia as conseqüências práticas da sugestão e a viabilidade de sua execução.

13. Como não há divergência entre o Banco do Brasil S.A. e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a esta Instituição cabe, apenas, examinar, como solicitado, se a tese, por ambos defendida, está em consonância com o Direito brasileiro (ver item 5 deste Parecer).

14. Somente com a Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, que instituiu a Unidade Fiscal de Referência — UFIR, reconheceu-se ao contribuinte o direito à correção monetária nos casos de repetição de pagamento indevido ou de pagamento a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, sendo que a correção deveria ser feita com base na variação da UFIR (art. 66).

15. A questão posta nos Processos nºs 400.008494/95/57 e 10951.000075/93-12 é a da validade da correção de restituição de tributos recolhidos indevidamente antes da Lei nº 8.383/91.

16. O Supremo Tribunal Federal, de longa data, já admitia a correção na repetição de indébito tributário.

17. É que a Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, determinou a atualização, em virtude da variação no poder aquisitivo da moeda nacional (art. 7º, *caput*), dos débitos fiscais que não fossem liquidados no prazo fixado. Admitiu, também, a correção do depósito feito em garantia de instância quando a decisão fosse favorável ao contribuinte (art. 7º, §§ 3º e 5º). No Estado de São Paulo, a Lei nº 9.153/65 repetiu a lei federal. Depois, outras unidades da Federação passaram a adotar a mesma prática.

18. Por outro lado, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), no art. 165, assegura ao contribuinte o direito à restituição total ou parcial do tributo no caso de cobrança e pagamento de tributo indevido, ou maior que o devido e, no art. 161, *caput*, dispõe que "*o crédito não inte-*

gralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora (...), sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas nestas Lei ou em lei tributária". A atualização do crédito tributário é, sem dúvida alguma, garantia que, a Lei nº 4.357/64, já previa. O CTN, no art. 108, I, autoriza, expressamente, a aplicação da analogia.

19. No Supremo Tribunal Federal, já no julgamento do R.E. nº 75.050-SP, concluído em 14/09/73, o Relator, Ministro Xavier de Albuquerque, em seu voto assim se manifestava:

"É conhecida a jurisprudência do Supremo Tribunal no sentido de que não se concede correção monetária sem lei que a estabeleça para a hipótese examinada. Sob esse aspecto, dela estaria a dissentir o acórdão recorrido no ponto que, desdobrando sua fundamentação, faz apelo aos princípios gerais de direito e à teoria das dívidas de valor. Esse é, porém, um segundo fundamento da decisão recorrida. Seu primeiro e principal fundamento reside na aplicação analógica, *a meu ver incensurável,* das regras legais que concedem correção monetária na devolução de depósitos feitos pelos contribuintes, *em garantia das instâncias administrativas e judicial.*

.....

Assim, e na ausência de disposição expressa será permissível socorrer-se o intérprete da analogia, que vem indicada expressamente no Código Tributário Nacional, *com a única restrição de que, através dela, não se poderá chegar à exigência de tributo não previsto em Lei (cf., art. 108, inc. I, do C.T.N.)*

Não vejo ofensa à Constituição, pelo que não conheço do recurso." (Ement. STF 924/2, grifei).

20. No R.E. nº 80.198-SP, o mesmo Ministro Xavier de Albuquerque salientava que *"vários julgados do Supremo Tribunal decidiram ser cabível a correção monetária na repetição do indébito fiscal, uma vez que tanto a lei federal quanto as estaduais a estabelecem no caso em que o contribuinte, ao invés de pagar para repetir, deposita para discutir. Assim, seja por interpretação extensiva, seja por aplicação analógica autorizada pelo Código Tributário Nacional (art. 108, I), não se há de negá-la sob o fundamento de que não a prevê a lei".* (RTJ 75/873).

21. Também no R.E. nº 83.406/SP, o Relator, Ministro Cunha Peixoto, invocando pronunciamento do Ministro Bilac Pinto, lembrou que *"o contribuinte está sujeito à correção monetária, quando não liquida pontualmente o débito fiscal. Ora, se o Estado exige tributo indevido, tem a mesma obrigação de restituí-lo com correção monetária. Quer dizer, tratamento equitativo entre ambos reclama que tanto o Estado, ao cobrar a obrigação fiscal, quanto aquele que pagou tributo indevido e obtém judicialmente a restituição, tenham direito à correção monetária."* (RTJ 80/206).

22. Outras decisões se seguiram, todas admitindo a *incidência da correção monetária, na repetição de indébito tributário, a partir da data do pagamento indevido até a data da efetiva devolução da importância recolhida.* Citemos ementas de, apenas, alguns acórdãos:

R.E. nº 75.244/SP:

"Repetição do indébito. Correção monetária.

Reconhecimento da correção monetária em repetição do indébito, por interpretação analógica.

Recurso extraordinário não conhecido." (Rel. para o acórdão Min. Bilac Pinto, dec. em 01/10/73, *RTJ* 70/164, grifei).

R.E. nº 80.198-SP:

"Correção monetária na repetição do indébito fiscal.

É devida, seja por via de interpretação extensiva, seja por aplicação analógica (CTN, art. 108, I), quando prevista em lei para o caso em, que o contribuinte, ao invés de pagar para repetir, deposita para discutir.

Recurso extraordinário conhecido e provido". (Rel. Min. Xavier de Albuquerque, dec. em 05/09/75, RTJ 75/873).

R.E. nº 80.196-SP:

"Repetição de indébito. Correção monetária admitida face à lei que admite a correção monetária da devolução dos depósitos feitos para julgamento dos recursos fiscais, interpostos e julgados procedentes". (Rel. Min. Cordeiro Guerra, dec. em 11/09/75, *RTJ* 76/876, grifei).

R.E. nº 83.506-SP:

"*Correção monetária na repetição de indébito tributário, por* aplicação analógica da lei. *Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido.*" (Rel. Min. Eloy da Rocha, dec. em 28/11/75, RTJ 76/322, grifei).

R.E. nº 94.903-SP:

"Repetição de indébito. Execução. Correção monetária.

A correção monetária, na repetição do indébito, é devida por analogia *com os débitos do contribuinte para com o ente público. Assim deve ela ser computada até a* data do efetivo pagamento *pelo executado, do quantum devido. Recurso extraordinário conhecido e provido.*" (Rel. Min. Cunha Peixoto, dec. em 01/09/81, *RTJ*/103/1220, grifei).

RE. nº 95.179-RJ:

"*Na repetição de indébito tributário, é devida a correção monetária,* a partir da data do recolhimento do valor indevidamente exigido a título de tributo. *Recurso extraordinário conhecido e provido.*" (Rel. Min. Firmino Paz, dec. em 13/10/81, RTJ 99/951, grifei).

R.E. nº 93.950-RJ:

"Correção monetária na repetição do indébito fiscal. Início de sua fluência.

Firmou-se no STF o entendimento de que cabe a correção monetária na repetição do indébito fiscal, fluindo ela da data do recolhimento indevido. *Recurso extraordinário conhecido e provido.*" (Rel. Min. Moreira Alves, dec. em 16/10/81, RT 566/253, grifei).

23. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se manteve firme, admitindo a incidência da correção monetária em virtude do princípio da analogia e determinando, como termo inicial de sua fluência, a data em que se efetivou o pagamento indevido:

R.E. nº 75.239/SP, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, decisão em 14/05/73, RTJ 71/121;

R.E. nº 75.050-SP, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, decisão em 14/09/73, DJ 05/10/73;

R.E. nº 75.244-SP, Rel. Min. Bilac Pinto, decisão em 01/10/73, RTJ 70/164;

R.E. nº 75.862-SP, Rel. Min. Barros Monteiro, decisão em 01/10/73, *RTJ* 72/129;

R.E. nº 78.843-SP, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, decisão 27/08/74, RTJ 71/582;

R.E. nº 79.900-SP, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, decisão em 18/02/75, RDA 126/123;

ERE nº 75.239-SP, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, decisão em 19/03/75, RTJ 75/482;

R.E. nº 81.080-SP, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, decisão em 08/08/75, RDA 126/122

ERE nº 77.698/SP, Rel. Min. Cordeiro Guerra, decisão em 21/08/75, RTJ 75/810;

R.E. nº 80.198/SP, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, decisão em 05/09/75, RTJ 75/873

ERE nº 80.196/SP, Rel. Min. Cordeiro Guerra, decisão em 11/09/75, RTJ 76/877;

R.E. nº 83.506/SP, Rel. Min. Eloy da Rocha, decisão em 28/11/75, RTJ 76/322;

R.E. nº 83.344/SP, Rel. Min. Cunha Peixoto, dec. em 12/03/76, RTJ 80/205;

R.E. nº 83.406/SP. Rel. Min. Cunha Peixoto, decisão em 12/03/76, RTJ 80/206;

R.E. nº 84.460/SP, Rel. Min. Cunha Peixoto, decisão em 20/04/76, RTJ 80/227;

R.E. nº 83.436/SP, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, decisão em 15/10/76, RTJ 81/570;

R.E. nº 87.253/SP, Rel. Min. Moreira Alves, decisão em 31/05/77, RDA 134/77;

R.E. nº 86.820/SP, Rel. Min. Bilac Pinto, decisão em 06/10/77, RDA 133/99;

R.E. nº 99.115/SP, Rel. Min. Cordeiro Guerra, decisão em 03/02/83, RTJ 106/845; etc.

24. É importante ressaltar que a orientação da Corte Suprema, no sentido da incidência da correção monetária na repetição do indébito, não se alterou com o advento da Lei nº 6.899/81, uma vez que tal diploma legal não veio para restringir a aplicação da correção, mas, para ampliá-la às hipóteses em que antes, não era admitida. Basta, a título de ilustração, citar, apenas, alguns julgados, com suas ementas:

R.E. nº 99.115-SP:

"*A jurisprudência do STF sempre admitiu a correção monetária da repetição do indébito tributário a partir do recolhimento indevido (ERE 80.196-SP; ERE 77.698 - SP, RTJ 76/876),* independentemente do advento da Lei 6.899/81. *RE não conhecido.*" (Rel. Min. Cordeiro Guerra, dec. em 03/02/83, RTJ 106/845, grifei).

R.E. nº 99.222-RJ:

"*ICM. Correção monetária na repetição do indébito fiscal. Início de sua fluência.*

A Lei 6.899/81 não veio impedir a fluência da correção monetária nos casos em que, anteriormente, já era admitida, mas, sim, estendê-la a hipóteses a que essa correção não se aplicava.

Permanece íntegra a jurisprudência desta Corte no sentido de que o início da fluência da correção monetária na repetição indébito é a data do recolhimento indevido." (Rel. Min. Moreira Alves, dec. em 02/02/83, RTJ 106/860, grifei).

R.E. nº 100.236/SP:

"Prevalece a jurisprudência da Corte no sentido de que o início da fluência da correção monetária do indébito fiscal é a data do recolhimento indevido, não se aplicando a Lei 6.899/81 à hipótese." (Rel. Min. Oscar Corrêa, D.J. 26/08/83, grifei).

25. No extinto Tribunal Federal de Recursos, a jurisprudência era, também, mansa e pacífica, determinando a aplicação da correção monetária nas hipóteses de repetição de indébito tributário. Em virtude de reiterados julgados, na sessão de 7 de outubro de 1980 foi editada a

SÚMULA Nº 46:

"*Nos casos de devolução do depósito efetuado em garantia de instância e de repetição de indébito tributário, a correção monetária é calculada desde a data do depósito ou do pagamento indevido e incide até o efetivo recebimento da importância reclamada.*"

26. A Súmula teve por base os acórdãos proferidos nos seguintes julgamentos:

EAC nº 42.641-SP, Rel. Min. Carlos Veloso, D.J. 06/08/80;

EREO nº 38.253/SP, Rel. Min. Armando Rollemberg, D.J. 06/08/80;

EAC nº 26.412-RJ, Rel. Min. Bueno de Souza, D.J. 26/09/80;

RR nº 1.475-SP, Rel. Min. Carlos Veloso, D.J. 18/09/80;

EAC nº 39.502/SP, Rel. Min. José Dantas, D.J. 11/09/80;

EAC nº 35.972/RJ, Rel. Min. José Dantas, D.J. 18/09/80;

EAC nº 43.176/SP, Rel. Min. Pádua Ribeiro, D.J. 26/09/80;

EAC nº 37.206/SP, Rel. Min. Pádua Ribeiro, D.J. 18/09/80;

EAC nº 40.890-SP, Rel. Min. Carlos Veloso, D.J. 23/10/80;

RR nº 1.574-SP, Rel. Min. Pádua Ribeiro, D.J. 13/11/80.

27. No Superior Tribunal de Justiça, Corte à qual a Constituição de 1988 conferiu a unificação do Direito federal, a orientação não foi alterada:

RESP nº 1.577/SP:

"*Tributário. Repetição de indébito. Correção monetária. Multa.*

É tranqüila a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a correção monetária, na repetição de indébito, é calculada desde o recolhimento indevido *(...).*" (Rel. Min. Armando Rolemberg, D.J. 02/04/90 e RSTJ 9/952, grifei).

RESP nº 12.331/PE:

"Tributário. Imposto territorial rural. Ação de repetição de indébito. Correção monetária. Incidência nos termos da Súmula n. 46/TFR." (Rel. Min. Américo Luz, D.J. 22/11/93).

RESP nº *48.616/CE:*

"Tributário. Repetição do indébito. Correção monetária. Cabimento. Critério de cálculo.

Reajuste monetário não importa em acréscimo ao valor principal, mas decorre do simples decurso do tempo em regime de desvalorização da moeda.

Na repetição de indébito, a correção deve ser calculada a partir do recolhimento indevido." (Rel. Min. Hélio Mosimann, D.J. 12/09/94, grifei).

RESP nº 20.823/SP:

"*Processual Civil e Tributário. Repetição de indébito. Correção monetária. Critério. Termo inicial. Reexame de provas.*

A correção monetária, *na repetição de indébito, é calculada* desde a data do pagamento ou recolhimento indevido e incide até o efetivo recebimento da importância a ser repetida. *(...) (Rel. Min. Peçanha Martins, D.J. 19/09/94, grifei)*

RESP nº 59.640/SP:

"*Tributário. Repetição de indébito. Corre-*

ção monetária. Termo inicial. Depósito ou pagamento indevido. Aplicação da Súmula N. 46/TFR.

A correção monetária *em sede de repetição de indébito é devida* desde a depósito ou pagamento indevido, *em consonância com o comando jurisprudencial expresso na Súmula N. 46 TFR.*

Recurso especial desprovido." (Rel. Min. César Asfor Rocha, D.J. 22/05/95, grifei).

28. No mesmo sentido das decisões supratranscritas, podemos citar, dentre tantas outras, as seguintes.

RESP nº 22.836-SP, D.J. 05/04/93;
RESP nº 23.335-SP, D.J. 25/10/93; RSTJ 55/145;
RESP nº 19.100-GO, D.J. 22/11/93;
RESP nº 8.459-DF, D.J. 22/11/93;
RESP nº 40.977-PR, D.J. 21/03/94;
RESP nº 43.594-PR, D.J. 27/06/94;
RESP nº 43.502-RS, D.J. 27/06/94;
RESP nº 44.079-PR, D.J. 27/06/94;
RESP nº 44.156-RS, D.J. 27/06/94;
RESP nº 44.264-RS, D.J. 27/06/94;
RESP nº 44.277-RS, D.J. 27/06/94;
RESP nº 44.413-RS, D.J. 27/06/94;
RESP nº 46.778-RS, D.J. 27/06/94;
RESP nº 47.587-PR, D.J. 27/06/94;
RESP nº 47.879-PR, D.J. 27/06/94;
RESP nº 47.914-RS, D.J. 27/06/94;
RESP nº 47.919-RS, D.J. 27/06/94;
RESP nº 48.016-RS, D.J. 27/06/94;
RESP nº 48.157-PR, D.J. 27/06/94;
RESP nº 48.013-SC, D.J. 27/06/94;
RESP nº 48.113-PR, D.J. 27/06/94;
RESP nº 44.959-RS, D.J. 01/08/94;
RESP nº 44.959-RS, D.J. 01/08/94;
RESP nº 48.105-SC, D.J. 01/08/94;
RESP nº 50.256-SP, D.J. 22/08/94;
RESP nº 51.580-RS, D.J. 05/09/94;
RESP nº 22.930-PE, D.J. 10/10/94;
RESP nº 56.532-RJ, D.J. 19/12/94;
RESP nº 42.192-PR, D.J. 13/02/95;
RESP nº 45.306-SC, D.J. 20/03/95;
RESP nº 61.191-SP, D.J. 22/05/95;
RESP nº 62.153-SP, D.J. 12/06/95;

V — CONCLUSÃO

29. Na verdade, a correção monetária não constitui um "*plus*" a exigir expressa previsão legal. É, antes, atualização da dívida (devolução da quantia indevidamente cobrada a título de tributo), decorrência natural da retenção indevida, constitui expressão atualizada do quantitativo devido.

30. O princípio da legalidade, no sentido amplo recomenda que o Poder Público conceda, administrativamente, a correção monetária de parcelas a serem devolvidas, uma vez que foram indevidamente recolhidas a título de tributo, ainda que o pagamento (ou o recolhimento) indevido tenha ocorrido antes da vigência da Lei nº 8.383/91. E com ele, outro princípio: o da moralidade, que impede a todos, inclusive ao Estado, o enriquecimento sem causa, e que determina ao "*beneficiário*" de uma norma o reconhecimento do mesmo dever na situação inversa.

31. A conclusão que se impõe é a de que a jurisprudência, quer do Supremo Tribunal Federal, quer do Superior Tribunal de Justiça (como, também, a do extinto Tribunal Federal de Recursos), é unânime no sentido de que:

a) o contribuinte tem direito à restituição do que pagou indevidamente, ainda que o pagamento (ou o recolhimento) tenha ocorrido antes da vigência da Lei nº 8.383/91;

b) se o Poder Público faz incidir sobre o crédito tributário, quitado com atraso, a correção deve, também, restituir corrigido o tributo que, indevidamente, cobrou;

c) a lei permite a correção na devolução do depósito feito pelo contribuinte em garantia de instância;

d) tanto faz depositar para discutir, como pagar para repetir;

e) por interpretação analógica, permitida pela art. 108, I, CTN, é devida a correção na repetição do indébito tributário;

f) a correção é devida a partir da data do recolhimento do valor indevidamente exigido a título de tributo;

g) a correção deve ser computada até a data da efetiva restituição da importância indevidamente cobrada.

32. É importante ressaltar que o Poder Judiciário *não cria o direito, não legisla, apenas, aplica o direito existente.* É que muitas vezes a literalidade da lei não diz tudo o que

no seu espírito se contém. O que importa é a *mens legis e,* mesmo diante da clareza do texto, a interpretação se impõe, "*quando se percebe que a letra da lei não está em consonância com o seu espírito*" (Maria S. Zanella Di Pietro, *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988.* São Paulo, Atlas, 1991, p. 114) e como os valores que *informam o sistema jurídico vigente.* Encontrado o *valor* que se deseja preservar, se a letra da lei não alberga todas as situações em que este valor é posto em jogo, dá-se, então, pela interpretação, a integração que é um dos processos pelos quais se preenchem as lacunas da lei, com a extensão da norma aos casos análogos.

33. Ora, se o Poder Judiciário não cria o direito e se, como vimos, a jurisprudência e uniforme em reconhecer o direito à correção monetária, é porque esse direito existe. Aliás, como ressaltou o Dr. Moacir Antônio Machado da Silva, então Vice Procurador-Geral da República, em parecer exarado no Processo PGR nº 8100.002096/90/54,

"*o pressuposto da invocação da tutela jurisdicional é a existência ou ameaça de lesão a direito (C.F./88, Art. 5º, XXXV). Se a correção monetária pode ser pleiteada e obtida através de pleitos judiciais, é porque, em realidade, constitui um direito do titular" da pretensão e "um correspectivo dever da Administração, que, por isso mesmo, não deve subtrair-se ao seu cumprimento, subordinando-o à provocação judicial*".

34. Citamos diversas decisões. É verdade que elas só valem entre as partes. Há pareceres — todos aprovados pelo Excelentíssimo Senhor Presidente da República — da Consultoria-Geral da República, atual Advocacia-Geral da União, sobre a extensão de decisões judiciais reiteradas. E são vários, como por exemplo: Parecer CGR nº 261-T, de 29/04/53, do Dr. Carlos Medeiros Silva, D.O. de 05/05/53, p. 8.674; Parecer nº CGR-H-76, de 17/09/64, do Dr. Adroaldo Mesquita da Costa, D.O. de 03/11/64, p. 9.884; Parecer nº CGR-H-209, de 02/06/65, do Dr. Adroaldo Mesquita da Costa, D.O. de 09/07/65, p. 6.460; Parecer nº CGR-H-302, de 27/01/66, do Dr. Adroaldo Mesquita da Costa, D.O. de 07/02/66, p. 1.448; Parecer nº CGR-SR-04, de 17/04/86, do Dr. Saulo Ramos, D.O. de 23/04/86, p, 5.813.

35. O Decreto nº 73.529, de 21 de janeiro de 1974, veda a "*extensão administrativa dos efeitos das decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a Administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ou ordinário*" e determina que tais decisões judiciais produzam efeitos, "*apenas em relação às partes que integraram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados*" (*arts. 1º e 2º*). Permite, entretanto, que a "*orientação administrativa firmada ou autorizada pelo Presidente da República*" seja revista "*mediante proposta de Ministro de Estado ou de dirigente de órgãos integrantes da Presidência da República*" (art. 3º). É importante reafirmar que nos Processos sob exame, a proposta de revisão do entendimento da Administração partiu do Exmº Sr. Ministro da Fazenda. Além disso, pelo Decreto, o então Consultor-Geral da República, atual Advogado-Geral da União, tinha, também, igual competência.

36. Mais tarde, diploma legal de hierarquia superior, a Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, no art. 4º, confere ao Advogado-Geral da União a competência para:

"*X — fixar a interpretação da Constituição, das leis, dos tratados e demais atos normativos a ser uniformemente seguida pelos órgãos e entidades da Administração Federal.*"

37. Nos termos dos arts. 40, § 1º, e 41 da mesma Lei Complementar nº 73/93, o parecer do Advogado-Geral, ou aquele por ele adotado, aprovado pelo Presidente da República e publicado com o despacho presidencial, vincula a Administração Federal, cujo órgãos e entidades ficam obrigados a lhe dar fiel cumprimento.

38. Ao criar, na Lei Maior, a Advocacia-Geral da União, não no capítulo destinado ao Poder Executivo, mas no capítulo intitulado "*Das Funções Essenciais à Justiça*", após o disciplinamento dos três Poderes do Estado, e ao determinar que lei complementar dispusesse sobre sua organização e funcionamento, o constituinte de 1987-1988, deu-lhe, sem dú-

vida alguma, *status* especial. É Instituição à qual cabe, além de outras funções, atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo. Nessa função, vela pelo interesse público que, em resumo, é o bem público, finalidade e razão de ser da sociedade política. E a Advocacia-Geral da União nasceu como Instituição forte, essencial à Justiça, aqui entendida na sua acepção ampla. Sua atuação, nas atividades de consultoria e assessoramento do Poder Executivo, sobretudo pelo seu mais alto Órgão, o Advogado-Geral, visa a possibilitar a juridicidade plena do Poder Executivo na observância da legalidade, da legitimidade e da licitude, ou seja da conformidade dos atos da Administração com o sistema jurídico vigente e com os princípios morais, obedecendo, pois, ao anseio geral, que deseja, sem dúvida alguma, seja a atividade administrativa pautada pelo Direito e pelos princípios morais. Ao *decidir* questões surgidas nas suas relações com o particular (contribuinte), a Administração não deve agir com parcialidade, não deve ter em vista o *seu interesse* (o chamado interesse público secundário), mas deve visar ao interesse público primário, que se confunde com o bem público e que, em resumo, exige seja respeitado o direito de cada um. À Advocacia-Geral da União, cabe fixar a exata interpretação das normas jurídicas para que seja alcançado o ideal de justiça almejado por todos.

39. Podemos concluir este Parecer invocando os princípios constitucionais informadores e conformadores do sistema jurídico brasileiro; podemos concluí-lo pela existência implícita, nas leis vigentes, da regra que determina a incidência da correção monetária sempre que procedimento inverso beneficiar o agente violador da norma (não cobrar indevidamente); podemos dizer, como o Ministro Leitão de Abreu (voto no ERE nº 77.698/SP, RTJ 75/810), que a alegada "*lacuna não constitui, assim, lacuna verdadeira, porém lacuna meramente aparente, integrável ou suprível mediante interpretação*"; podemos afirmar que a atualização se compreende no dever de restituir, para que a restituição seja completa; podemos acrescentar, ainda, que não constituindo um *plus*, a correção integra o principal; podemos deixar claro que a restituição no momento em que for efetuada, compreende o valor pago ou recolhido na data em que tal fato ocorrer, com a atualização, que lhe preserva o valor aquisitivo, o poder de compra; podemos deixar ressaltado o valor moral a ser preservado (o não enriquecimento ilícito do ente público que coercitivamente impôs cobrança indevida), Fixaremos, dessa forma, a interpretação das leis, na forma do inciso X, do art. 4º da Lei Complementar nº 73/93. No caso sob exame, vimos que a jurisprudência há muito tempo se pacificou. Nos últimos anos, não há um só julgado que, em hipótese como a tratada nestes autos, tenha deixado de reconhecer a incidência da correção monetária. Com a unanimidade absoluta dos Tribunais e Juízes decidindo no mesmo sentido, persistir a Administração em orientação diversa, sabendo que, se levada aos Tribunais, terá de reconhecer, *porque existente*, o direito invocado, é agir contra o interesse público; é desrespeitar o direito alheio, é valer-se de sua autoridade para, em benefício próprio, procastinar a satisfação de direito de terceiros, procedimento incompatível com o bem público para cuja realização foi criada a sociedade estatal e da qual a Administração, como o próprio nome o diz, é a gestora. A Administração não deve, desnecessária e abusivamente, permitir que, com sua ação ou omissão, seja o Poder Judiciário assoberbado com causas cujo desfecho todos já conhecem. O acúmulo de ações dispensáveis ocasiona o emperramento da máquina judiciária, prejudica e retarda a prestação jurisdicional, provoca, enfim, pela demora no reconhecimento do direito, injustiças, pois, como, na célebre. *Oração aos Moços*, disse Rui Barbosa, "*justiça atrasada não é justiça, senão injustiça qualificada e manifesta.*" (edição da Casa de Rui Barbosa, Rio, 1956, p. 63). E, para isso, o Poder Público não deve e não pode contribuir. Em conseqüência, tendo em vista o sistema jurídico brasileiro, a doutrina e a Jurisprudência dos Tribunais Superiores, outra conclusão não nos resta, senão proclamar que:

"*Na repetição de indébito, é devida atualização monetária, calculada desde a data do pagamento ou recolhimento indevido até a*

data do efetivo recebimento da importância reclamada".

40. Apesar de, como ressaltei no item 12 deste Parecer, competir ao Órgão proponente, o exame da conveniência e da oportunidade da medida sugerida, ocasião em que deve ter examinado as conseqüência práticas da medida proposta e a viabilidade de sua execução, permito-me, a *título de coloaboração, simplesmente, com sugestão, sem, evidentemente, esgotar o assunto, e sem pretender entrar em seara alheia*, tecer algumas observações finais.

40.1 Em primeiro lugar, inobstante se contenha no dever de restituir o que foi cobrado indevidamente ou a maior, para que a restituição seja integral, embora não constitua um *plus* a exigir expressa previsão legal, o pagamento de correção devida em exercícios anteriores, deveria observar certas cautelas. A Lei Maior (art. 167, II e V) e a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, estabelecem regras para a realização de despesas. Se não houver dotação orçamentária suficiente, poder-se-iam solicitar créditos adicionais: *suplementares*, para reforço de dotação; *especiais*, se não houver dotação orçamentária específica (arts. 40 e 41da Lei nº 4.320/64). A Constituição, no § 8º do art. 165, permite que a lei orçamentária contenha autorização para abertura de crédito suplementar, nos termos da lei. As leis orçamentárias anuais têm, até o momento, contido essa autorização (e é provável que se mantenha a prática), fixando-lhe limites. Se as despesas se contiverem nesses limites, a abertura de crédito poderá ser feita por decreto; se os ultrapassarem, haverá necessidade de lei (C.F., art. 167, V). A Lei nº 8.980, de 19 de janeiro de 1995, que aprovou o orçamento da União para o exercício de 1995, autoriza, na forma do § 8º do art. 165 da Constituição e do art. 7º da Lei nº 4.320/64, o Poder Executivo a abrir crédito suplementares, para cada subprojeto ou subatividade, até o limite de vinte por cento de seu valor total.

40.2 Em segundo lugar, poderia ser conveniente o estabelecimento de algumas regras para a execução deste Parecer se, afinal, vier ele a ser adotado por V. Exa. e aprovado pelo Excelentíssimo Senhor Presidente da República. Dessa forma, a fim de possibilitar seja o mais plenamente possível alcançada a Justiça, poderia o Órgão executor, distinguir entre as várias espécies de crédito e fixar princípios a serem observados na satisfação do direito pleiteado. A título de sugestão, permito-me traçar possível esboço;

a) a qualquer restituição feita a contribuinte, a partir da data de publicação deste Parecer, deve ser atualizada, ainda que o pagamento ou o recolhimento indevido tenham sido efetuados antes da Lei nº 8.383/91;

b) atualização decorrentes de exercícios anteriores, *observado o prazo de prescrição, quando for o caso*, devem ter tratamento diferenciado, conforme sua situação:

1) as decorrentes de decisão judicial, já incluídas nos precatórios. Essas devem ter seu seguimento normal e não se enquadram nas hipóteses deste Parecer;

2) as que são objeto de ação ainda em curso. A permanecerem *sub judice*, também não se enquadram nas referidas hipóteses;

3) as que ainda não foram objeto de questionamento judicial. Para essas, aplica-se a conclusão que submetemos à consideração superior.

São as observações e conclusões que submeto à consideração superior.

Brasília, 11 de janeiro de 1996

Mirtô Fraga — Consutora da União