



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

Processo nº 10183.002716/97-55
Recurso nº 339.892 Voluntário
Acórdão nº 3101-00.268 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2009
Matéria FINSOCIAL-RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO
Recorrente TRESCINCO DISTRIBUIDORA DE AUTOS LTDA.
Recorrida DRJ-CAMPO GRANDE/MS

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 1989, 1990, 1991, 1992

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 de agosto de 1995, data da publicação da Medida Provisória 1.110, expedida em 30 de agosto de 1995.

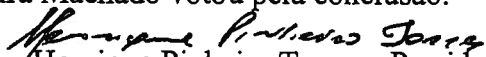
Processo administrativo fiscal. Julgamento em duas instâncias.

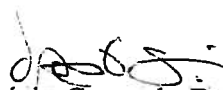
É direito do contribuinte submeter o exame da matéria litigiosa às duas instâncias administrativas. Forçosa é a devolução dos autos para apreciação do mérito pelo órgão julgador *a quo* quando superadas, no órgão julgador *adquem*, prejudiciais que fundamentavam o julgamento de primeira instância.

Recurso não conhecido nas demais razões de mérito, devolvidas ao órgão julgador *a quo* para correção de instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em afastar a decadência do direito de pleitear a restituição do tributo. Vencido o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres. Por unanimidade de votos, em determinar a devolução dos autos do processo ao órgão julgador de 1ª instância para analisar as demais questões de mérito. O Conselheiro Corinto Oliveira Machado votou pela conclusão.


Henrique Pinheiro Torres - Presidente


Tarásio Campelo Borges - Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tarásio Campelo Borges, Corinθο Oliveira Machado, Luiz Roberto Domingo e Valdete Aparecida Marinheiro. Ausente a Conselheira Vanessa Albuquerque Valente.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário contra acórdão unânime da Segunda Turma da DRJ Campo Grande (MS) que rejeitou manifestação de inconformidade¹ da interessada contra indeferimento de pedido de reconhecimento de direito creditório da contribuição para o Fundo de Investimento Social (Finsocial) atrelado a pedido de compensação com débitos da contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins)².

Aduz a peticionária que tais créditos são decorrentes de recolhimentos do Finsocial calculados mediante a aplicação de alíquotas superiores a 0,5% (meio por cento), vinculados aos fatos geradores do período de setembro de 1989 a dezembro de 1996 [³].

Indeferido o pedido pela Delegacia da Receita Federal competente⁴, a interessada tempestivamente manifestou sua inconformidade com as razões de folhas 283 a 290, cuja síntese tomo de empréstimo do relatório do acórdão recorrido:

a) as normas que majoraram a alíquota do Finsocial somente foram declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal em 16/12/1992, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 150.764-PE, publicado no Diário Oficial da União em 02/03/1993;

b) por se tratar de decisão proferida pelo STF com efeito inter parts, apenas após a edição da Medida Provisória nº 1.110, em 30/08/1995, e publicada em 31/08/1995, ela passou a ter o direito de requerer administrativamente a devolução do que pagou indevidamente a título de Finsocial;

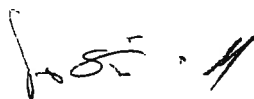
c) tendo exercido esse direito em 05/12/1997, decorridos, portanto, apenas pouco mais de dois anos da publicação da aludida MP, não há que se falar em decadência, sendo inúmeras as decisões neste sentido, citando julgados da Secretaria da Receita Federal e do Conselho de Contribuintes.

¹ Manifestação de inconformidade acostada às folhas 283 a 290.

² Pedido de restituição e compensação protocolizado no dia 27 de junho de 1997 (folhas 1 e 2).

³ Fatos geradores informados às folhas 36 e 284.

⁴ Indeferimento do pedido às folhas 276 a 280, “devido ao decurso do prazo decadencial de 5 anos para pleitear a restituição”.



Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido estão consubstanciados na ementa que transcrevo:

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 1989, 1990, 1991, 1992

Restituição. Finsocial. Decadência.

Nos termos do art. 168 do CTN o direito de pleitear a restituição de pagamento indevido ou maior que o devido de tributo, extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data do pagamento.

Solicitação Indeferida

Ciente do inteiro teor do acórdão originário da DRJ Campo Grande (MS), recurso voluntário foi interposto às folhas 348 a 359. Nessa petição, as razões iniciais são reiteradas noutras palavras.

A autoridade competente deu por encerrado o preparo do processo e encaminhou para a segunda instância administrativa⁵ os autos posteriormente distribuídos a este conselheiro e submetidos a julgamento em dois volumes, ora processados com 362 folhas. Na última delas consta o registro da distribuição mediante sorteio.

É o relatório.

Voto

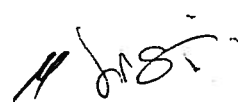
Conselheiro Tarásio Campelo Borges, Relator

Conheço do recurso voluntário interposto às folhas 348 a 359, porque tempestivo e atendidos os demais requisitos para sua admissibilidade.

A DRJ Campo Grande (MS) entendeu extinto pela decadência o direito creditório da contribuição para o Fundo de Investimento Social (Finsocial) e não apreciou as demais razões de mérito da manifestação de inconformidade relativa ao indeferimento do pedido de restituição e compensação.

No fundamento do acórdão recorrido, a data do pagamento da contribuição é tomada como marco inicial do prazo decadencial, independentemente do posterior

⁵ Despacho acostado à folha 360 determina o encaminhamento dos autos para o para o outrora denominado Primeiro Conselho de Contribuintes que entendeu ser competente o então Terceiro Conselho de Contribuintes.



reconhecimento da improcedência da exação pelo artigo 17, *caput* e inciso III, da Medida Provisória 1.110, de 30 de agosto de 1995.

Amparado no princípio constitucional da segurança jurídica, creio equivocados os fundamentos do acórdão recorrido.

Com efeito, desde a origem, é objetivo principal das constituições limitar a autoridade governativa com a instituição do chamado estado constitucional, estado liberal ou estado de direito, resultante da força de princípios ideológicos fincados na Revolução Francesa.

Se assim era no estado liberal, então regido pela teoria formal da Constituição, com foco na estrutura do estado – “separação de poderes e distribuição de competências, enquanto forma jurídica de neutralidade aparente [...]”⁶ –, maior pujança ganhou a limitação da autoridade governativa na medida da evolução das ciências sociais porque, conforme leciona Paulo Bonavides, “[...] Constituição é lei, sim, mas é sobretudo direito, tal como reconhece a teoria material da Constituição”⁷, que rege o estado social, em oposição ao estado liberal, agora com foco na substância da Lei Magna: os direitos fundamentais e as garantias processuais da liberdade.

Especificamente quanto à força dos princípios, Paulo Bonavides, numa análise da grande transformação por eles suportada⁸, outrora “fontes de mero teor supletório” dos Códigos e atualmente convertidos em “fundamento de toda a ordem jurídica, na qualidade de princípios constitucionais”, conclui:

*Fazem eles [os princípios] a congruência, o equilíbrio e a essencialidade de um sistema jurídico legítimo. Postos no ápice da pirâmide normativa, elevam-se, portanto, ao grau de norma das normas, de fonte das fontes. São qualitativamente a vigamestra do sistema, o esteio da legitimidade constitucional, o penhor da constitucionalidade das regras de uma Constituição.*⁹

Da mesma forma pertinentes são os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho sobre o princípio da segurança jurídica. Antes, porém, ele cuida do princípio da certeza do direito:

Princípio da certeza do direito

Trata-se, também, de um sobreprincípio, estando acima de outros primados e regendo toda e qualquer porção da ordem jurídica.

Como valor imprescindível do ordenamento, sua presença é assegurada nos vários subsistemas, nas diversas instituições e no âmago de cada unidade normativa, por mais insignificante que seja. A certeza do direito é algo que se situa na própria raiz do dever-ser, é ínsita ao deontico, sendo incompatível imaginá-lo sem determinação específica. Na sentença de um magistrado, que põe fim a uma controvérsia, seria absurdo figurarmos um

⁶ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 537.

⁷ Paulo Bonavides. **Curso de direito constitucional**, 1999, p. 535.

⁸ Paulo Bonavides. **Curso de direito constitucional**, 1999, p. 228 a 266.

⁹ Paulo Bonavides. **Curso de direito constitucional**, 1999, p. 265.

108 - 11

juízo de probabilidade, em que o ato jurisdicional declarasse, como exemplifica Lourival Vilanova¹⁰, que A possivelmente deve reparar o dano causado por ato ilícito seu. Não é sentenciar, diz o mestre, ou estatuir, com pretensão de validade, o certum no conflito de condutas. E ainda que consideremos as obrigações alternativas em que o devedor pode optar pela prestação A, B ou C, sobre uma delas há de recair, enfaticamente, sua escolha, como imperativo inexorável da certeza jurídica. Substanciando a necessidade premente da segurança do indivíduo, o sistema empírico do direito elege a certeza como postulado indispensável para a convivência social organizada.

O princípio da certeza jurídica é implícito, mas todas as magnas diretrizes do ordenamento operam no sentido de realizá-lo.

Mas, além do caráter sintático dessa acepção, há outra, muito difundida, que toma "certeza" com o sentido de "previsibilidade", de tal modo que os destinatários dos comandos jurídicos hão de poder organizar suas condutas na conformidade dos teores normativos existentes. Pensamos que esse significado de certeza quadra melhor no âmbito do princípio da segurança jurídica, que examinaremos em seguida.¹¹ [itálicos do original]

Continuando o seu raciocínio, Paulo de Barros Carvalho fala especificamente sobre o princípio da segurança jurídica:

Princípio da segurança jurídica

Não há por que confundir a certeza do direito naquela acepção de índole sintática, com o cânone da segurança jurídica. Aquele é atributo essencial, sem o que não se produz enunciado normativo com sentido deôntico; este último é decorrência de fatores sistêmicos que utilizam o primeiro de modo racional e objetivo, mas dirigido à implantação de um valor específico qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulamentação da conduta. Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza. Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada, lhes dá a garantia do passado. Essa bidirecionalidade passado/futuro é fundamental para que se estabeleça o clima de segurança das relações jurídicas, motivo por que dissemos que o princípio depende de fatores sistêmicos. Quanto ao passado, exige-se um único postulado: o da irretroatividade [...]. No que

¹⁰ VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 183.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 145 e 146.

aponta para o futuro, entretanto, muitos são os expedientes principiológicos necessários para que se possa falar na efetividade do primado da segurança jurídica.

Desnecessário encarecer que a segurança das relações jurídicas é indissociável do valor justiça, [sic] e sua realização concreta se traduz numa conquista paulatinamente perseguida pelos povos cultos."¹² [itálicos do original]

Roque Carrazza vai além. Afora a certeza do conhecimento prévio das consequências dos atos praticados, ele dá grande ênfase à isonomia como condição indispensável à implementação da segurança jurídica:

O princípio da segurança jurídica ajuda a promover os valores supremos da sociedade, inspirando a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos etc.

*De fato, como o Direito visa à obtenção da res justa, de que nos falavam os antigos romanos, todas as normas jurídicas, especialmente as que dão efetividade às garantias constitucionais, devem procurar tornar segura a vida das pessoas e das instituições.*¹³

*Muito bem, o Direito, com sua positividade, confere segurança às pessoas, isto é, "cria condições de certeza e igualdade que habilitam o cidadão a sentir-se senhor de seus próprios atos e dos atos dos outros".*¹⁴

Portanto, a certeza e a igualdade são indispensáveis à obtenção da tão almejada segurança jurídica.

Com efeito, uma das funções mais relevantes do Direito é "conferir certeza à incerteza das relações sociais" (Becker), subtraindo do campo de atuação do Estado e dos particulares qualquer resquício de arbítrio. Como o Direito é a "imputação de efeitos a determinados fatos" (Kelsen), cada pessoa tem elementos para conhecer previamente as consequências de seus atos.

[...] É mister, ainda, que a lei que descreve a ação-tipo tributária valha para todos igualmente, isto é, seja aplicada a seus destinatários (quer pelo Judiciário, quer pela Administração Fazendária) de acordo com o princípio da igualdade (art. 5º, I, da CF). Só assim os contribuintes terão segurança jurídica em seus contatos com o Fisco.

¹² Paulo de Barros Carvalho. **Curso de direito tributário**, 1999, p. 146.

¹³ Cf. José Souto Maior Borges. **Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo**. In RDT 63, p. 206 e 207.

¹⁴ Tércio Sampaio Ferraz Jr. **Segurança jurídica e normas gerais tributárias**. In RDT 17, p. 18 a 51 (grifos do autor).

Handwritten signature/initials.

O princípio da igualdade (*isonomia*) é, de todos os nossos princípios constitucionais, o mais importante (Francisco Campos).

Realmente, todos os princípios que estão na Constituição (a legalidade, a universalidade da jurisdição, a ampla defesa etc.) encontram-se a serviço da isonomia e sem ela não se explicam com a necessária densidade de exposição teórica.

A própria legalidade é a morada da isonomia. Daí falarmos em legalidade isonômica. Com efeito, quando dizemos que “ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, implicitamente estamos proclamando que “ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei igualitária”, isto é, de lei editada de conformidade com a isonomia.

Nesse sentido, José Souto Maior Borges não exagerou ao afirmar, no VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, realizado em São Paulo, em setembro de 1994, que a isonomia não está no Texto Constitucional: a isonomia é o próprio Texto Constitucional.

O princípio constitucional da segurança jurídica exige, ainda, que os contribuintes tenham condições de antecipar objetivamente seus direitos e deveres tributários, que, por isto mesmo, só podem surgir de lei, igual para todos, irretroativa e votada pela pessoa política competente. Assim, a segurança jurídica acaba por desembocar no princípio da confiança na lei fiscal, que, como leciona Alberto Xavier, “traduz-se, praticamente, na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base exclusivamente na lei”.¹⁵

Não podemos deixar de mencionar, ainda, o princípio da boa-fé, que impera também no Direito Tributário. De fato, ele irradia efeitos tanto sobre o Fisco quanto sobre o contribuinte, exigindo que ambos respeitem as conveniências e interesses do outro e não incorram em contradição com sua própria conduta, na qual confia a outra parte (proibição de venire contra factum proprio).^{16 17} [itálicos do original]

¹⁵ XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: RT, 1978, p. 46.

¹⁶ A respeito, Jesús González Perez preleciona: “O princípio da boa-fé aparece como um dos princípios gerais que servem de fundamento ao ordenamento jurídico, informam o labor interpretativo e constituem decisivo instrumento de integração” (*El principio General de la Buena Fé en el Derecho Administrativo*, Madri, Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, 1983, p. 15 – traduzimos). E, mais adiante, acrescenta: “Independentemente de seu reconhecimento legislativo, o princípio da boa-fé, enquanto princípio geral de Direito, cumpre uma função informadora do ordenamento jurídico e, como tal, as distintas normas devem ser interpretadas em harmonia com ele. (...) Ele indicará, em cada momento, a interpretação que se deve eleger” (idem, ibidem, p. 48).

Alex 7

Logo, no caso concreto, admitir o marco inicial da decadência pretendido pelo órgão julgador *a quo* é proteger o estado, autor de norma inconstitucional – que exigia das empresas comerciais e mistas contribuição ao Finsocial na alíquota superior a 0,5% (meio por cento) –, diante de sua própria torpeza, em detrimento dos princípios constitucionais da isonomia, da boa-fé e da segurança jurídica.

O desprezo pela isonomia resta patente quando comparado o ônus tributário individualmente assumido por todos aqueles que cumpriram a obrigação principal em data anterior à publicação da Medida Provisória 1.110, de 30 de agosto de 1995, com qualquer dos destinatários do benefício outorgado pelo artigo 17, *caput* e inciso III, dessa norma jurídica.

Semelhante desdém mereceu o princípio da boa-fé pelo procedimento contraditório da Fazenda Nacional: para fatos geradores iguais, ocorridos em períodos coincidentes, de alguns contribuintes foi exigido o cumprimento da obrigação tributária e de outros foi dispensada a constituição dos créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal e até cancelados os lançamentos efetuados.

Igualmente ferido o princípio da segurança jurídica porque deturpada a previsibilidade quanto aos efeitos da regulamentação da conduta daqueles contribuintes que confiaram na constitucionalidade presumida das normas formalmente sancionadas, promulgadas e publicadas.

Portanto, o desafio que reclama uma solução desta Câmara, no meu sentir, é interpretar, mormente à luz dos princípios constitucionais da isonomia, da boa-fé e da segurança jurídica, os artigos 165 ^[18] e 168 ^[19] do CTN para deles extrair o marco inicial do prazo de decadência para o caso objeto da lide.

É certo que o CTN, no artigo 165, I, reconhece o direito do sujeito passivo à restituição do tributo indevido, seja qual for a modalidade do seu pagamento, mas fixa, no artigo 168, o prazo de cinco anos para o exercício de tal direito. É a fixação do marco inicial da contagem desse prazo que buscarei alcançar, amparado nos princípios constitucionais citados no parágrafo anterior.

Antes, contudo, trago outras lições da doutrina para lembrar que o interprete deve presumir inexistirem na lei palavras supérfluas e que “devem todas ser entendidas como escritas adrede para influir no sentido da frase respectiva”²⁰, sem perder da lembrança que “o

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 13. ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 296, 298, 299, 301 e 302.

¹⁸ CTN, artigo 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 artigo 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 circunstâncias 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; [...]

¹⁹ CTN, artigo 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 artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (II) na hipótese do inciso III do artigo 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.

²⁰ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 110.

Handwritten signature

texto da lei forma o substrato de que deve partir e em que deve repousar o intérprete”, embora evitando o apego à literalidade, “que pode conduzir à injustiça, à fraude e até ao ridículo”²¹, o elemento teleológico será adotado na busca da “[...] genuína razão da lei, de cujo descobrimento depende inteiramente a compreensão do verdadeiro espírito dela”²².

Retorno ao artigo 165 do CTN, que trata do direito à restituição de “tributo indevido ou maior que o devido”. Vale dizer, conseqüentemente, que esta é a finalidade da norma, o seu elemento teleológico: impedir a apropriação, pelo Erário, de valores indevidos ou maiores do que o devido, na forma da lei tributária.

E é em consonância com o ordenamento jurídico, numa interpretação sistemática dos artigos 165 e 168, que deve ser definido o momento a partir do qual o direito à restituição do indébito poderia ter sido exercido.

Nesse ponto, entendo solucionada a controvérsia, porquanto se o valor da contribuição ao Finsocial exigida das empresas comerciais e mistas na alíquota superior a 0,5% (meio por cento) somente foi reconhecido pela administração tributária como exigência indevida em 31 de agosto de 1995, data da publicação da Medida Provisória 1.110, expedida em 30 de agosto de 1995, não há se falar em *dies a quo* para aferição da decadência do direito à restituição em data anterior à publicação dessa norma jurídica.

Não vislumbro outra interpretação sistemática e teleológica dos artigos 165 e 168 do CTN, aplicada ao caso concreto, à luz dos princípios constitucionais da isonomia, da boa-fé e da segurança jurídica.

Por conseguinte, concluo não operada a decadência do direito à restituição em 27 de junho de 1997, data da protocolização do pedido de folhas 1 e 2.

Com essas considerações e em respeito ao princípio do duplo grau de jurisdição, superadas as prejudiciais que fundamentavam o julgamento de primeira instância, voto no sentido de devolver os autos deste processo para apreciação das demais razões de mérito pelo órgão julgador *a quo*.


Tarásio Campelo Borges

²¹ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 127.

²² PORTUGAL. Estatutos da Universidade de Coimbra, de 1772, liv. 2, tít. 6, cap. 6, § 23, *apud* Carlos Maximiliano. *Hermenêutica e aplicação do direito*, 1999, p. 151.