



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 10875.003084/00-53
Recurso nº 134.309
Matéria Finsocial (restituição e compensação)
Acórdão nº 303-34.026
Sessão de 24 de janeiro de 2007
Recorrente PANIFICADORA REAL PÃO LTDA.
Recorrida DRJ Campinas (SP)

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 *ad quem*, 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.

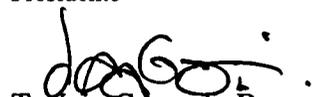
ACORDAM os membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, afastar a decadência do direito de a contribuinte pleitear a restituição da contribuição para o Finsocial paga a maior, vencidos os Conselheiros Zenaldo Loibman, Anelise Daudt Prieto e Luis Carlos Maia Cerqueira (Suplente). Por unanimidade de votos, determinar a devolução do processo à autoridade julgadora de primeira instância competente para apreciar as demais questões de mérito, na forma do relatório e do voto que passam a integrar o presente julgado.

ADP

Jasi



Anelise Daudt Prieto
Presidente



Tarasio Campelo Borges
Relator

Formalizado em: 16 MAR 2007

Participaram ainda do presente julgamento os conselheiros: Marciel Eder Costa, Nanci Gama, Nilton Luiz Bartoli e Silvio Marcos Barcelos Fiúza. Ausente o Conselheiro Sergio de Castro Neves.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário contra acórdão unânime da Quinta Turma da DRJ Campinas (SP) 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)² atrelado a pedido de compensação com débitos de natureza tributária administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Aduz a peticionaria que tais créditos são decorrentes de recolhimentos do Finsocial calculados mediante a aplicação de alíquotas superiores a 0,5% (meio por cento).

Indeferido o pedido pela Delegacia da Receita Federal competente³, a interessada tempestivamente manifestou sua inconformidade com as razões de folhas 118 a 123, cuja síntese tomo de empréstimo do relatório do acórdão recorrido:

3.1. o Ato Declaratório SRF nº 96, de 1999 não trouxe nenhuma inovação ao CTN;

3.2. a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que a extinção do crédito tributário dá-se após o transcurso do prazo de cinco anos, contados a partir da homologação do lançamento, o que resulta num prazo de 10 anos;

3.3. há clara recepção do direito creditório pelo Poder Executivo por ocasião da Medida Provisória nº 1.621-36, de 12 de junho de 1998, posteriormente convertida na Lei nº 10.522, de 2002, cuja interpretação *contrario sensu* do art. 18 permite concluir que a restituição da contribuição a partir de pedidos formulados por parte dos contribuintes passou a ser permitida. Assim, o prazo decadencial de cinco anos deve ser contado a partir de 12/06/1998;

3.4. O Conselho de Contribuintes reconhece ambas jurisprudências.

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/09/1989 a 28/02/1992

Ementa: Restituição de indébito. Extinção do Direito. AD SRF 96/99. Vinculação. Consoante o Ato Declaratório SRF 96/99, que vincula este órgão, o direito de o

¹ Manifestação de inconformidade acostada às folhas 118 a 123.

² Pedido protocolizado no dia 31 de agosto de 2000 (folha 1).

³ Indeferimento do pedido às folhas 82 a 84, assim ementado: "Pedido de restituição [...]. O direito de pleitear restituição / compensação extingue-se com o decurso do prazo de 05 (cinco) anos contado da data do pagamento indevido ou a maior que o devido. Decadência. Pedido Indeferido. Não reconhecimento de direito creditório."

contribuinte pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da data do pagamento, inclusive nos casos de tributos sujeitos à homologação ou de declaração de inconstitucionalidade.

Solicitação Indeferida

Ciente do inteiro teor do acórdão originário da DRJ Campinas (SP), recurso voluntário foi interposto às folhas 134 a 139. 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 administrativa⁴ os autos posteriormente distribuídos a este conselheiro e submetidos a julgamento em único volume, processado com 149 folhas. Na última delas consta o registro da distribuição mediante sorteio.

É o relatório.



⁴ Despacho acostado à folha 148 determina o encaminhamento dos autos para este Terceiro Conselho de Contribuintes.

Voto

Conselheiro Tarásio Campelo Borges (relator)

Conheço o recurso voluntário interposto em 13 de janeiro de 2006 porque tempestivo e desnecessária a garantia de instância: a matéria litigiosa é o pretendido reconhecimento de direito creditório da contribuição para o Fundo de Investimento Social (Finsocial) atrelado a pedido de compensação com débitos de natureza tributária administrados pela Secretaria da Receita Federal.

A DRJ Campinas (SP) entendeu extinto pela decadência o direito creditório 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 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 [...]”⁵ –, 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”⁶, 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 suportada⁷, outrora “fontes de mero teor supletório” dos Códigos e atualmente convertidos em “fundamento de toda a ordem jurídica, na qualidade de princípios constitucionais”, conclui:

⁵ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 537.

⁶ Paulo Bonavides. *Curso de direito constitucional*, 1999, p. 535.

⁷ Paulo Bonavides. *Curso de direito constitucional*, 1999, p. 228 a 266.

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 viga-mestra do sistema, o esteio da legitimidade constitucional, o penhor da constitucionalidade das regras de uma Constituição.⁸

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 insita ao deontico, sendo incompatível imaginá-lo sem determinação específica. Na sentença de um magistrado, que põe fim a uma controvérsia, seria absurdo figurarmos um juízo de probabilidade, em que o ato jurisdicional declarasse, como exemplifica Lourival Vilanova⁹, 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 não de poder organizar suas condutas na conformidade dos tores normativos existentes. Pensamos que esse significado de certeza quadra melhor no âmbito do princípio da segurança jurídica, que examinaremos em seguida.¹⁰ [itálicos do original]

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

⁸ Paulo Bonavides. *Curso de direito constitucional*, 1999, p. 265.

⁹ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 183.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 145 e 146.

JMS

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 tranqüiliza 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 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.”¹¹ [itálicos do original]

Roque Carrazza vai além. Afora a certeza do conhecimento prévio das conseqüências 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.¹²

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”.¹³

¹¹ Paulo de Barros Carvalho. Curso de direito tributário, 1999, p. 146.

¹² Cf. José Souto Maior Borges. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. In RDT 63, p. 206 e 207.

¹³ Tércio Sampaio Ferraz Jr. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. In RDT 17, p. 18 a 51 (grifos do autor).

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 conseqüências 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.

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”.¹⁴

¹⁴ XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: RT, 1978, p. 46.

JAS

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*).¹⁵ ¹⁶ [itálicos do original]

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

¹⁵ 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).

¹⁶ 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.

Justi.

segurança jurídica, os artigos 165 [17] e 168 [18] 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”¹⁹, sem perder da lembrança que “o 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”²⁰, o elemento teleológico será adotado na busca da “[...] genuína razão da lei, de cujo descobrimento depende inteiramente a compreensão do verdadeiro espírito dela”²¹.

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

¹⁷ 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; [...]

¹⁸ 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.

¹⁹ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 110.

²⁰ BARROSO, Luis Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 127.

²¹ PORTUGAL. *Estatutos da Universidade de Coimbra, de 1772*, liv. 2, tit. 6, cap. 6, § 23, *apud* Carlos Maximiliano. *Hermenêutica e aplicação do direito*, 1999, p. 151.

J. J. J.

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 31 de agosto de 2000, data da protocolização do pedido de folha 1.

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*.

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 2007.


Tarasio Campelo Borges
Relator