



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

Processo nº 10880.029330/99-86
Recurso nº 340.659 Voluntário
Acórdão nº 3101-00.240 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de setembro de 2009
Matéria FINSOCIAL/RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO
Recorrente COMPUTÉCNICA MANUTENÇÃO E COMÉRCIO DE COMPUTADORES LTDA.
Recorrida DRJ-SÃO PAULO I/SP

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/1989 a 31/10/1991

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.

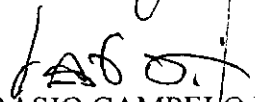
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: 1) por unanimidade de votos em rejeitar a preliminar argüida pela defesa; 2) por maioria de votos em afastar a decadência do direito de pleitear a restituição do tributo. Vencidos os conselheiros Corinto Oliveira Machado (Relator) que acolheu a decadência parcialmente e Henrique Pinheiro Torres que acolheu a decadência;

3) por unanimidade de votos, determinar a devolução dos autos do processo ao órgão *a quo* para apreciar as demais questões do mérito. Designado o Conselheiro Tarásio Campelo Borges para redigir o voto vencedor.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES - Presidente


CORINTHO OLIVEIRA MACHADO - Relator


TARASIO CAMPELO BORGES - Redator Designado

EDITADO EM: 30 de setembro de 2009

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

Relatório

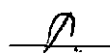
Adoto o relato do órgão julgador de primeiro grau até aquela fase, com as devidas adições:

Trata o presente processo de pedido de restituição (fl. 01), protocolado em 28/09/1999, que a interessada vem formular por seus representantes legais pleiteando os recolhimentos efetuados a título de FINSOCIAL, dos períodos de apuração compreendidos entre 01/89 e 10/91, com base na declaração de inconstitucionalidade, por via de recurso extraordinário, logo, com efeitos entre partes, das majorações da alíquota da referida exação.

5. Convém realçar que o contribuinte não tem ação judicial discutindo tal assunto, de sorte que a inconstitucionalidade acima ventilada não o favorece.

6. Mediante pedidos de compensação de fls. 51/69, que, em conformidade com o disposto no art. 74 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002, serão considerados declarações de compensação, a interessada informa a compensação dos valores recolhidos a maior a título FINSOCIAL com débitos da CSLL e do IRPJ.

7. O despacho decisório de fls. 74/79 indeferiu o pedido de compensação e declarou não homologadas as declarações de compensações apresentadas, em síntese, pelo decurso do prazo decadencial, para os pagamentos efetuados até 28/09/1994, previsto no artigo 168 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/1966) e no Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/1999.



8. O contribuinte inconformado com despacho decisório que indeferiu seu pleito apresentou sua **manifestação de inconformidade** (fls. 96/103), no qual argumenta, em síntese:

9. Que o prazo para o pleito de recuperação de todo e qualquer tributo sujeito ao lançamento por homologação é de cinco anos, contados da homologação do lançamento, seja tácito ou expresso. Na realidade, sugere um prazo decadencial de 10 anos para repetir o indébito tributário.

10. Que todos os contribuintes que recolheram o FINSOCIAL com a alíquota superior a 0,5% teriam direito a repetir o indébito, independentemente de ter provocado o judiciário acerca do assunto ou de haver uma ação declaratória de inconstitucionalidade, conferindo efeitos "erga omnes". 11. Termina sua petição colando vasta jurisprudência sobre o assunto, buscando sustentar sua tese e pleiteia que seja reformada a decisão da Delegacia da Receita Federal – SP.

A DRJ em SÃO PAULO I/SP não acolheu a manifestação de inconformidade e alicerçou seu entendimento como está na ementa:

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições Período de apuração: 01/01/1989 a 31/10/1991 FINSOCIAL - Compensação.

Decadência - O direito de pleitear restituição de tributo ou contribuição pago a maior ou indevidamente extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da data da extinção do crédito tributário. Observância do art. 3º da Lei Complementar n.º 118/2005.

Restituição Indeferida - Compensação não homologada.

Discordando da decisão de primeira instância, a interessada apresentou recurso voluntário, fls. 132 e seguintes onde reproduz os argumentos alinhavados em primeiro grau e aduz que a decisão de primeiro grau errou ao indeferir a compensação solicitada, e requer a sua reforma.

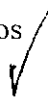
A Repartição de origem, considerando a presença do recurso voluntário, encaminhou os presentes autos para apreciação deste Colegiado, fl. 193.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.



DA INOVAÇÃO DO PEDIDO

Em preliminar, insta observar que a recorrente traz, agora, em sede de apelo voluntário, notícia e documentos acerca de decisão judicial a favor da contribuinte relativa ao FINSOCIAL, e que teria influência no que diz com a decadência do pleito restituitório/compensatório. Nesse sentido, **penso ser impossível levar em consideração no bojo deste contencioso tais elementos, uma vez que não foram analisados nem pela Delegacia da Receita Federal do Brasil jurisdicionante do domicílio tributário da recorrente, nem pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, havendo evidente inovação do pedido da recorrente**, porquanto os requisitos para o pedido de restituição/compensação administrativo são diversos do mesmo pedido com base em decisão judicial.

Dito isso, atento para o fato de que a matéria decadência em expedientes de restituição e/ou compensação de FINSOCIAL é iterativa neste Conselho. Minha convicção atual lastreia-se em brilhante voto da i. Conselheira ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO, inclusive declarado na e. Câmara Superior de Recursos Fiscais, e peço vênia para reproduzi-lo parcialmente:

Como é cediço, o Supremo Tribunal Federal (STF), em sessão plenária realizada em dezembro de 1992, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 150.764-1/PE, declarou a inconstitucionalidade incidental de todos os dispositivos que aumentaram a alíquota do Finsocial (Leis nº 7.787/89; 7.787/89; e, 8.147/90), reconhecendo a constitucionalidade unicamente da alíquota de incidência originária, equivalente a 0,5% sobre a receita bruta de venda de mercadorias.

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL-PARÂMETROS-NORMAS DE REGÊNCIA-FINSOCIAL-BALIZAMENTO TEMPORAL. A teor do disposto no art. 195 da Constituição Federal, incumbe à sociedade, como um todo, financiar, de forma direta e indireta, nos termos da lei, a seguridade social, atribuindo-se aos empregadores a participação mediante bases de incidência próprias - folha de salários, o faturamento e o lucro. Em norma de natureza constitucional transitória, emprestou-se ao FINSOCIAL característica de contribuição, jungindo-se a imperatividade das regras insertas no Decreto-Lei nº 1940/82, com as alterações ocorridas até a promulgação da Carta de 1988, ao espaço de tempo relativo à edição da lei prevista no referido artigo. Conflita com as disposições constitucionais - artigos 195 do corpo permanente e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - preceito de lei que, a título de viabilizar o texto constitucional, toma de empréstimo, por simples remissão, a disciplina do FINSOCIAL. Incompatibilidade manifesta do art. 9º da Lei nº 7689/88 com o Diploma Fundamental, no que discrepa do texto constitucional".

Durante vários meses defendi posicionamento idêntico ao sustentado pela Interessada, qual seja, visto que os textos legais têm pressuposto de legalidade e de constitucionalidade, o prazo de cinco anos para requerer a restituição dos valores indevidamente recolhidos a título de contribuição ao Finsocial, somente poderia começar a ser contado a partir da modificação levada a efeito pela Medida Provisória nº 1.621-36, ou seja, a



partir de 10 de junho de 1998. Nesse esteio, o prazo somente se encerraria em 10 de junho de 2003.

Nada obstante, após muitas considerações e discussões com meus pares, acabei por acatar uma ponderação que entendo ser totalmente coerente: O Poder Executivo não pode ser compelido a restituir mais do que aquilo que está pacífico pelo Poder Judiciário.

Nesse esteio, a partir da presente Sessão, altero minha posição para acatar a linha de entendimento consolidado, e confirmado recentemente pelo STJ, segundo o qual o prazo de 5 (cinco) anos estabelecido para a decadência do crédito decorrente de indébito tributário (artigo 168, I, do CTN) deve ser somado ao interstício hábil à homologação assinalada no § 4º do artigo 150 do CTN:

“§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Se não se operou a homologação expressa ventilada em tal dispositivo, deflui daí a consumação tácita de tal expediente administrativo, dependente do transcurso de 5 (cinco) anos contados da ocorrência de cada qual dos fatos geradores do tributo considerado para ser reputado materializado.

Antes de esgotados os prazos referidos (5 anos + 5 anos) não se pode cogitar de extinção do direito de a Interessada requerer a restituição de tributo indevidamente recolhido, sobretudo porque não transcorrido o período hábil à constatação formal, pela Fazenda Pública, de que a mesma promoveu pagamentos indevidos.

Consulte-se, nesta toada, o entendimento do STJ sobre o tema, que em tudo confirma as observações adredemente formuladas (RE nº 327043):

“1. Questiona-se, aqui, (a) a natureza – se interpretativa ou não – do art. 3º da LC 118/2005, segundo o qual, para efeito de contagem do prazo para a repetição do indébito, deve ser considerado que “a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado”, bem como (b) a legitimidade da art. 4º, segunda parte, da mesma Lei, que determina a aplicação retroativa daquele artigo 3º, tal como prevê o art. 106, I, do CTN.

(...)

6. Ainda que se admita a possibilidade de edição de lei interpretativa, como prevê o art. 106, I, do CTN, mas considerando o que antes se disse sobre o processo

interpretativo e seus agentes oficiais (= a norma é aquilo que o Judiciário diz que é), evidencia-se como hipótese paradigmática de lei inovadora (e não simplesmente interpretativa) aquela que, a pretexto de interpretar, confere à norma interpretada um conteúdo ou um sentido diferente daquele que lhe foi atribuído pelo Judiciário ou que limita o seu alcance ou lhe retira um dos seus sentidos possíveis.

É o que ocorre no caso em exame. Com efeito, sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita – do lançamento. Segundo entende o Tribunal, para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, I. E, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do fato gerador.

(...)

Ora, o art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário.

Ainda que defensável a “interpretação” dada, não há como negar que a lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições normativas interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. Se, como se disse, a norma é aquilo que o Judiciário, como seu intérprete, diz que é, não pode ser considerada simplesmente interpretativa a lei que dá a ela outro significado. Em outras palavras: não pode ser considerada interpretativa a lei que tem o evidente objetivo de modificar a jurisprudência dos Tribunais. Somente a jurisprudência é que pode, legitimamente, alterar a jurisprudência.

7. Não se nega ao Legislativo o poder de alterar a norma (e, portanto, se for o caso, também a interpretação formada em relação a ela). Pode, sim, fazê-lo, mas não com efeitos retroativos.

(...)”

Nessa moldura, assente que a solicitação efetuada pela Interessada foi protocolizada em 28/09/1999, e os fatos geradores da contribuição a ser restituída referem-se aos períodos de 01/01/1989 a 30/10/1991, entendo que houve decadência parcial do direito pleiteado, ou seja, apenas para os períodos anteriores a 30/08/1989.

Ante o exposto, voto pela REJEIÇÃO DA PRELIMINAR de inovação do pedido; e DEFERIMENTO PARCIAL do recurso voluntário, para afastar a decadência aplicada no presente caso, e para que retorne o expediente à Delegacia da Receita Federal de

Julgamento de origem, onde devem ser analisadas as demais circunstâncias do pedido de restituição/compensação formulado pela Recorrente.

CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

Voto Vencedor

Conselheiro TARÁSIO CAMPELO BORGES, Designado

Conheço do recurso voluntário, porque tempestivo e atendidos os demais requisitos para sua admissibilidade.

A DRJ São Paulo (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.

Peço vênua ao eminente relator para discordar de suas conclusões acerca do parcial acolhimento da prejudicial de decadência do direito de pleitear a restituição do tributo.

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 [...]”¹ –, 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”², 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 suportada³, outrora “fontes de mero teor supletório”

¹ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 537.

² Paulo Bonavides. **Curso de direito constitucional**, 1999, p. 535.

³ Paulo Bonavides. **Curso de direito constitucional**, 1999, p. 228 a 266.

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.*⁴

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 deôntico, 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 Vilanova⁵, 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.*⁶
[*itálicos do original*]

⁴ Paulo Bonavides. **Curso de direito constitucional**, 1999, p. 265.

⁵ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 183.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 145 e 146.

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 deontico; 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.”⁷ [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.⁸

⁷ Paulo de Barros Carvalho. **Curso de direito tributário**, 1999, p. 146.

⁸ Cf. José Souto Maior Borges. **Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo**. In RDT 63, p. 206 e 207.

*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”.*⁹

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

⁹ Tércio Sampaio Ferraz Jr. **Segurança jurídica e normas gerais tributárias**. In RDT 17, p. 18 a 51 (grifos do autor).

*e computar os seus encargos tributários com base exclusivamente na lei”.*¹⁰

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).^{11 12} [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

¹⁰ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: RT, 1978, p. 46.

¹¹ 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).

¹² 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.

segurança jurídica, os artigos 165 ^[13] e 168 ^[14] 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”¹⁵, 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”¹⁶, o elemento teleológico será adotado na busca da “[...] genuína razão da lei, de cujo descobrimento depende inteiramente a compreensão do verdadeiro espírito dela”¹⁷.

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.

¹³ 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; [...]

¹⁴ 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.

¹⁵ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 110.

¹⁶ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 127.

¹⁷ 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.

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 na data da protocolização do pedido indeferido pela Receita Federal.

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*.


TARASIO CAMPELO BORGES