



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo n° : 13709.001865/99-81  
Recurso n° : 130.018  
Acórdão n° : 303-32.228  
Sessão de : 07 de julho de 2005  
Recorrente : FORNOS E MÁQUINAS CAPITAL LTDA.  
Recorrida : DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ

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.

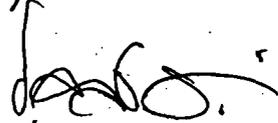
Recurso não conhecido nas razões de mérito, devolvidas ao órgão julgador *a quo* para correção de instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, rejeitar a arguição de decadência do direito de a contribuinte pleitear a restituição da Contribuição para o Finsocial paga a maior, vencidos os Conselheiros Anelise Daudt Prieto e Zenaldo Loibman. 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 voto que passam a integrar o presente julgado.

Processo n° : 13709.001865/99-81  
Acórdão n° : 303-32.228

  
ANELISE DAUDT PRIETO  
Presidente

  
TARÁSIO CAMPELO BORGES  
Relator

Formalizado em:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Zenaldo Loibman, Nanci Gama, Sérgio de Castro Neves, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa e Nilton Luiz Bartoli.

Processo n° : 13709.001865/99-81  
Acórdão n° : 303-32.228

## RELATÓRIO

Tratam os autos do presente processo de recurso voluntário contra acórdão da DRJ Rio de Janeiro (RJ) II que não acatou manifestação de inconformidade da interessada contra o indeferimento de pedido de restituição de alegados créditos da contribuição para o Fundo de Investimento Social (Finsocial) originários de recolhimentos calculados mediante a aplicação de alíquotas superiores a 0,5% (meio por cento), protocolizado em 1º de dezembro de 1999 (fls. 1).

Indeferido o pedido pela Delegacia da Receita Federal competente, motivado pelo transcurso de mais de cinco anos entre o efetivo recolhimento das contribuições e o pedido de restituição do indébito (fls. 84 e 85), a interessada tempestivamente manifestou sua inconformidade com as razões de fls. 67 a 72.

A Quarta Turma da DRJ Rio de Janeiro (RJ) II, por unanimidade de votos, rejeitou a manifestação de inconformidade contra o indeferimento do pedido de restituição em acórdão assim ementado:

**REPETIÇÃO DO INDÉBITO. TRIBUTO PAGO COM BASE EM LEI POSTERIORMENTE DECLARADA INCONSTITUCIONAL PELO STF. DECADÊNCIA.**

O direito de pleitear a restituição de tributo pago em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo STF, extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito, assim entendida como sendo a do pagamento antecipado, nos casos de lançamento por homologação. Solicitação Indeferida.

Ciente do inteiro teor do Acórdão de fls. 95 a 101, recurso voluntário é interposto com as razões de fls. 110 a 115.

É o relatório.



Processo n° : 13709.001865/99-81  
Acórdão n° : 303-32.228

## VOTO

Conselheiro Tarásio Campelo Borges, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e desnecessária a garantia de instância: a matéria litigiosa é a restituição de alegados créditos da contribuição para o Finsocial.

Conforme relatado, a DRJ Rio de Janeiro (RJ) II não apreciou o mérito da manifestação de inconformidade relativa ao indeferimento do pedido de restituição protocolizado em 1º de dezembro de 1999, acostado às fls. 1, porque entendeu extinto o direito pela decadência.

No fundamento do acórdão recorrido, a data do pagamento da contribuição é tomada como marco inicial do prazo de decadência, 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.

Nesse sentido, foram invocados: os artigos 106, I, 150, §§ 1º e 4º, 156, 165 e 168, todos do CTN; os artigos 127 e 128 do novo Código Civil; e o Ato Declaratório SRF 96, de 26 de novembro de 1999, publicado em 30 de novembro de 1999 em decorrência do Parecer PGFN/CAT 1.538, de 1999, que alterou o posicionamento da administração tributária contido no Parecer Cosit 58, de 27 de outubro de 1998.

Amparado no princípio constitucional da segurança jurídica, creio equivocado o fundamento 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 [...]”<sup>1</sup> –, 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”<sup>2</sup>, 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.

<sup>1</sup> BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 537.

<sup>2</sup> Paulo Bonavides. Curso de direito constitucional, 1999, p. 535.

Processo nº : 13709.001865/99-81  
Acórdão nº : 303-32.228

Especificamente quanto à força dos princípios, Paulo Bonavides, numa análise da grande transformação por eles suportada<sup>3</sup>, 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.<sup>4</sup>

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 Vilanova<sup>5</sup>, 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.

<sup>3</sup> Paulo Bonavides. Curso de direito constitucional, 1999, p. 228 a 266.

<sup>4</sup> Paulo Bonavides. Curso de direito constitucional, 1999, p. 265.

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

Processo n° : 13709.001865/99-81  
Acórdão n° : 303-32.228

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 teores normativos existentes. Pensamos que esse significado de certeza quadra melhor no âmbito do princípio da segurança jurídica, que examinaremos em seguida.<sup>6</sup> [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 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

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

Processo nº : 13709.001865/99-81  
Acórdão nº : 303-32.228

realização concreta se traduz numa conquista paulatinamente perseguida pelos povos cultos.”<sup>7</sup> [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.<sup>8</sup>

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”.<sup>9</sup>

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

<sup>7</sup> Paulo de Barros Carvalho. *Curso de direito tributário*, 1999, p. 146.

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

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

Processo nº : 13709.001865/99-81  
Acórdão nº : 303-32.228

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”.<sup>10</sup>

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

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

Processo nº : 13709.001865/99-81  
Acórdão nº : 303-32.228

contradição com sua própria conduta, na qual confia a outra parte (proibição de *venire contra factum proprio*).<sup>11 12</sup> [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 segurança jurídica, os artigos 165 e 168 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

<sup>11</sup> 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).

<sup>12</sup> 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.

Processo n° : 13709.001865/99-81  
Acórdão n° : 303-32.228

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 intérprete deve presumir inexistirem na lei palavras supérfluas e que “devem todas ser entendidas como escritas adrede para influir no sentido da frase respectiva”<sup>13</sup>, 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”<sup>14</sup>, o elemento teleológico será adotado na busca da “[...] genuína razão da lei, de cujo descobrimento depende inteiramente a compreensão do verdadeiro espírito dela”<sup>15</sup>.

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 1º de dezembro de 1999, data da protocolização do pedido de fls. 1.

Com essas considerações e em respeito ao princípio do duplo grau de jurisdição, em preliminar ao mérito, superadas as prejudiciais que fundamentavam

<sup>13</sup> MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 110.

<sup>14</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 127.

<sup>15</sup> 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.

Processo n° : 13709.001865/99-81  
Acórdão n° : 303-32.228

o julgamento de primeira instância, voto no sentido de devolver os autos deste processo para apreciação do mérito pelo órgão julgador *a quo*.

Sala das Sessões, em 07 de julho de 2005



TARÁSIO CAMPELO BORGES - Relator