



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n° 13811.001244/00-62
Recurso n° 137.740 Voluntário
Matéria FINSOCIAL - RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO
Acórdão n° 303-35.217
Sessão de 23 de abril de 2008
Recorrente LARK S/A MÁQUINA E EQUIPAMENTOS
Recorrida DRJ-SÃO PAULO/SP

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/02/1989 a 30/11/1991

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.

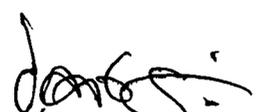
Recurso não conhecido nas demais razões de mérito, devolvidas ao órgão julgador *a quo* para correção de instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, por maioria de votos, afastar a decadência do direito de pleitear a restituição, vencidos os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Celso Lopes Pereira Neto e Anelise Daudt Prieto. Por unanimidade de votos, devolver o processo à autoridade julgadora competente para apreciar as demais questões de mérito, nos termos do voto do relator.


ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente


TARÁSIO CAMPELO BORGES

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Nanci Gama, Vanessa Albuquerque Valente e Heroldes Bahr Neto.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário contra acórdão unânime da Nona Turma da DRJ São Paulo (SP) que rejeitou parcialmente manifestação de inconformidade¹ da interessada contra indeferimento parcial 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 SRF³.

Aduz a peticionária que tais créditos foram reconhecidos “por decisão judicial transitada em julgado, nos termos do artigo 17 e parágrafo, da Instrução Normativa SRF nº 21/97, alterada pela IN/SRF nº 73/97”⁴.

Parcialmente indeferido o pedido pela Delegacia da Receita Federal competente⁵, a interessada tempestivamente manifestou sua inconformidade com as razões de folhas 761 a 770 (volume IV), cuja síntese tomo de empréstimo do relatório do acórdão recorrido:

3.1. Preliminarmente, por força do artigo 49 da Lei 10.637/2002, que deu nova redação ao § 4º, do artigo 74, da Lei 9.430/96, os Pedidos de Compensação foram transformados em Declarações de Compensação.



¹ Manifestação de inconformidade acostada às folhas 761 a 770 (volume IV).

² Pedido protocolizado no dia 30 de junho de 2000 (folhas 1 e 2).

³ Tributos citados nos pedidos de compensações (quadro 4): IRPJ, CSLL, PIS Faturamento e Cofins (folha 2, protocolizado em 30 de junho de 2000); IPI (folhas 385 a 387 e 390, protocolizados nos dias 20 e 31 de julho, 10 de agosto e 6 de setembro de 2000); PIS Faturamento e Cofins (folhas 388 e 389, volume II, protocolizados nos dias 14 e 18 de agosto de 2000).

⁴ Quadro 2 (motivo do pedido) da folha 2.

⁵ Parcial deferimento do pedido às folhas 724 a 732 (volume IV), assim ementado: “**FINSOCIAL – RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO – Períodos de apuração 02/89 a 12/91.** Pedido de restituição/compensação tendo como questão de fundo os pagamentos indevidos da contribuição em alíquota superior a 0,5%, prevista originalmente e mantida, nos termos do julgamento proferido pelo Supremo, declarando a inconstitucionalidade das majorações praticadas. **Decadência – PA 02/89 a 09/90.** Em face dos documentos contidos no presente processo, descabe a restituição dos valores recolhidos, relativos à contribuição para o Finsocial dos períodos supracitados, tendo em vista que o pedido judicial não os contempla, e por esse motivo, o direito de requerer o indébito foi alcançado pela decadência, que se operou pelo transcurso do prazo de cinco anos contados da extinção do crédito tributário, pelo pagamento. [...]. **Ação judicial com decisão transitada em julgado – PA 10/90 a 12/91.** Sentença favorável à interessada reconhecendo o direito de restituir [sic] os valores recolhidos indevidamente a título de Finsocial. **Compensação.** Após o trânsito em julgado da sentença favorável a empresa pleiteia, administrativamente, compensação dos valores a restituir. **PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DEFERIDO PARCIALMENTE. DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO VINCULADAS AO CRÉDITO AQUI EXAMINADO HOMOLOGADAS ATÉ O LIMITE DO CRÉDITO RECONHECIDO.”**

3.1.1. Nos termos do artigo 17 da Lei 10.833/2003, que também deu nova redação ao § 5º, do artigo 74, da Lei 9.430/96, o prazo para homologação de compensação é de 5 anos contados da data da entrega do pedido. Ou seja, na data em que foram analisadas as compensações formalizadas pela Impugnante, parte dos pedidos já estava devidamente homologada, ainda que tacitamente, como previsto na nova legislação. Também os artigos 29, § 2º, e 70, da IN/SRF 460, de 18/10/2004 reforçam esse prazo.

3.1.2. Sendo assim, temos que os Pedidos de Compensação, transformados em Declarações de Compensação, protocolados nos dias 30/06/2000 (fl. 02), 20/07/2000 (fl. 385) e 31/07/2000 (fl. 386), há mais de cinco anos contados da data do recebimento da intimação, já estão homologados tacitamente, não havendo, portanto, que se deduzir tais valores, extintos por compensação, do total de crédito que será deferido quando do julgamento final do pleito em discussão, isso na remota hipótese de que algo deva ser deduzido do crédito a que faz jus a impugnante.

3.2. No mérito da questão relacionada à parte do crédito indeferido pela DIORT, mister rememorar que a impugnante incorporou as empresas NewRental Comércio e Participações Ltda e LK Comércio de Informática Ltda, ambas credoras da União Federal por ocasião da decisão judicial passada em julgado nos autos da Ação Declaratória Cumulada com Repetição de Indébito nº 92.0000328-1 (fls. 113-120), objetivando a declaração de inconstitucionalidade do próprio FINSOCIAL, ou, quanto menos, das majorações de alíquotas que a referida contribuição sofreu a partir de 1989. A petição inicial resume em:

- seja a ação julgada procedente, para o fim de declarar a inexistência de relação jurídica entre as partes que obrigue as Autoras ao recolhimento do Finsocial, em face da manifesta inconstitucionalidade da Lei 7738/89;

- alternativamente, seja a ação julgada procedente, para o fim de declarar a extinção do Finsocial desde outubro de 1990, em face de sua não ratificação pelo Congresso Nacional (exigência do art. 36 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), ou, no máximo, desde a Lei 8212/91, que consolidou todo o sistema de custeio da Previdência Social. Conseqüentemente, adotando-se qualquer destas alternativas, a alíquota do Finsocial jamais poderia ter sido aumentada acima de 0,6%, pelo que pede-se [sic] a decretação da inconstitucionalidade dos aumentos verificados;

- a repetição dos valores pagos indevidamente, acrescidos de juros e de correção monetária.

3.3. A Justiça Federal – Seção de São Paulo JULGOU IMPROCEDENTE a ação (fls. 216-220) e as Autoras apresentaram Apelação ao Egrégio Tribunal Regional Federal da 3ª Região (fls. 222-233).

3.3.1. O voto do Relator daquele Tribunal contemplou (entre outros) os seguintes:



- “É, portanto, negando passagem a um tal privilégio, que entendo não estarem as empresas prestadoras de serviços sujeitas ao pagamento de Finsocial com as majorações previstas nas Leis nº 76787/89, art. 7º; nº 73894/89, art. 1º; e nº 8.147/90, art. 1º.”

- “Na presente repetição de débito, com vistas a aplicação de um direito pretoriano que não admita indexadores divorciados da verdadeira variação do valor da moeda em face da inflação real, são os seguintes percentuais capazes de efetivamente operar devida atualização monetária no montante restituendo, ao longo do tempo em que se vinha constituindo o crédito do sujeito passivo:

- até fevereiro de 1991, os percentuais do IPC divulgado pelo IBGE;

- de fevereiro de 1991 a dezembro de 1991, os percentuais do INPC;

também do IBGE (Lei nº 8.177/91) e;

- a partir de janeiro de 1992, os percentuais da UFIR (Lei nº 8.383/91)”.

- **“Os juros – quer moratórios, quer compensatórios – regulam-se pelo Sistema SELIC, conforme disposto no art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95. Os moratórios, em harmonia com o art. 167, parágrafo único, do CTN, começarão a fluir a partir do trânsito em julgado da decisão. Os compensatórios, que a partir de 1º de janeiro de 1996, passaram a incidir no momento do indevido pagamento, no presente caso serão imputados somente desde essa data, incabível que é a retroação”.**

- **Concluiu o voto: “Isto posto, por meu voto se dá parcial provimento à apelação, reconhecendo-se a constitucionalidade do art. 28 da Lei nº 7.738/89 e a inconstitucionalidade apenas das majorações de alíquotas, acima de 0,5%, instituídas na contribuição ao Finsocial, determinando-se a restituições dos valores indevidamente recolhidos, acrescidos dos consectários legais, determinando-se a sucumbência recíproca.”**

3.3.2. O Acórdão transitou em julgado em 03/06/98 (fls.382 e 820).

3.3.3. Em 13/06/2000 a Interessada manifestou-se pela desistência de propositura da execução da sentença (fls. 431-433).

3.4. Na petição inicial foi aventado de forma bastante clara que todas as majorações de alíquotas imputadas ao FINSOCIAL, eram inconstitucionais, independentemente de serem elas relativas a 1989, 1990 ou 1991.

3.4.1. Tanto é verdade que, diversamente do que sustentou a d. fiscalização, o acórdão transitado em julgado declarou inconstitucionais as majorações de alíquotas e determinou fossem restituídos todos os valores relativos a esses aumentos (fls. 277-282). Ou seja, todos os recolhimentos realizados com as alíquotas superiores a 0,5% são indevidos.

3.4.2. Não bastasse a inicial e o acórdão passado em julgado, as guias DARFs acostadas àqueles autos também comprovam que a Impugnante pleiteava a repetição de todo o *quantum* recolhido a maior a título de majoração de alíquota do FINSOCIAL e não somente dos valores relativos ao período compreendido entre 11/1990 a 12/1991, como pretendeu o julgador de instância inferior. Tendo em vista que todos os valores objetos do Pedido de Restituição estão albergados pela decisão judicial passada em julgado, não há que se aventar a decadência do direito de restituir os valores pagos a maior no período compreendido entre 02/1989 a 09/1990.

3.5. O julgador *a quo* certifica, no item 32 da decisão guerreada, ter-se utilizado os sistemas internos da SRF para quantificar o crédito por ele deferido e afirma que referido sistema foi abastecido com os dados fornecidos pela Impugnante quando da apresentação da planilha de fls. 427/429.

3.5.1. Os referidos argumentos dificultam, demasiadamente, a defesa da Impugnante no que atina à quantificação do crédito deferido, em valor originário, haja vista que a partir da aplicação da alíquota de 0,5%, determinada na decisão judicial, sobre as bases de cálculo outrora informadas pela Impugnante às fls. 427/429, não se consegue chegar aos valores constantes da tabela estampada na lauda número 08 da decisão vergastada.

3.5.2. Outrossim, tendo em vista a impossibilidade de defesa no que diz respeito à quantificação do crédito deferido pela DIORT, tem-se, pois, que, neste tocante, está a ocorrer cerceamento do direito de defesa, notadamente pela circunstância de a Impugnante não dispor de nenhum dos dados constantes dos sistemas internos da Secretaria da Receita Federal, porquanto não foram devidamente convertidos na linguagem competente na ocasião da prolação da decisão rebatida.

3.5.3. Além disso, o cerceamento do direito de defesa torna-se ainda mais latente na medida em que os valores constantes da tabela estampada na decisão combatida não se coadunam com nenhum dos documentos acostados à peça basilar – em especial com os DARFs que atestam os recolhimentos do FINSOCIAL e com as planilhas inaugurais – e tampouco com as planilhas de fls. 427/429, apresentadas pela Impugnante quando intimada.

3.6. De posse da mesma tabela constante da decisão objurgada, verifica-se que o crédito a que faz jus a Impugnante não foi atualizado segundo o disposto no acórdão passado em julgado, visto que a d. autoridade, por indevida aplicação, *in casu*, da Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08, de 22 de junho de 1997, deixou de considerar os expurgos inflacionários de 64,32% (mar/90), 44,80% (abr/90), 7,87% (maio/90), e 21,87% (fev/91), os quais foram garantidos quando o Excelentíssimo Senhor Desembargador Relator determinou, no referido

[Handwritten signature]
6

aresto, a aplicação dos indexadores que reflitam a verdadeira variação do valor da moeda em face da real inflação, o que reputa ao *decisum* ora combatido gravíssima ofensa à coisa julgada.

3.7. Por fim, requer seja dado integral provimento à presente Manifestação de Inconformidade para que o reconhecido pleito seja deferido, inclusive com os índices de atualização previstos na decisão judicial passada em julgado, a fim de que as compensações faltantes sejam definitivamente homologadas de forma expressa, tendo em vista que algumas já o foram de forma tácita. Protesta, outrossim, com fundamento no artigo 16, § 4º, do Decreto 70.235/72, provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, notadamente pela posterior juntada dos documentos que se fizerem necessários.

No voto condutor do acórdão recorrido resta explicitada a tácita homologação, pelo Despacho Decisório de 3 de maio de 2005 (folhas 724 a 732, volume IV)⁶, das compensações declaradas nos pedidos de folhas 2 (30 de junho de 2000), 385 (30 de julho de 2000) e 386 (31 de julho de 2000). Também nesse voto, são consideradas homologadas as compensações declaradas nos pedidos protocolizados em 10 de agosto de 2000 (folha 387), 14 de agosto de 2000 (folha 388), 18 de agosto de 2000 (folha 389) e 06 de setembro de 2000 (folha 390), “até o limite do crédito atualizado conforme provimento judicial”⁷. Os fundamentos do acórdão estão consubstanciados na ementa que transcrevo:

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/02/1989 a 30/11/1991

Ementa: COMPENSAÇÃO - PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO.

A ciência da decisão que não homologa a compensação deve ser efetuada antes do prazo de cinco anos prescrito pelo art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei 10.833/2003. Após o transcurso deste prazo, não é dado à Administração pretender não homologar a compensação declarada.

COISA JULGADA

O Acórdão transitado em julgado deve ser cumprido integralmente nos seus exatos termos.

RESTITUIÇÃO - DECADÊNCIA

O prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos, contado da data da extinção do crédito tributário.

⁶ Ciência do contribuinte no dia 3 de agosto de 2005 (verso da folha 753, volume IV).

⁷ Voto condutor do acórdão recorrido (folha 840, volume IV).

Solicitação Deferida em Parte.

Ciente do inteiro teor do acórdão originário da DRJ São Paulo (SP), recurso voluntário foi interposto às folhas 844 a 853 (volume V). Nessa petição, aduz que pleiteou judicialmente “a repetição de todo o *quantum* recolhido a título de majoração de alíquota do Finsocial e não somente dos valores relativos ao período compreendido entre 10/1990 e 12/1991”⁸. Acrescenta, ainda, que no momento da publicação da Medida Provisória 1.110, de 30 de agosto de 1995, o “Finsocial foi considerado indevido para todos os contribuintes”⁹ e somente a partir dessa data “passou a contar o prazo prescricional – entendido por alguns como prazo decadencial – para os contribuintes que recolheram indevidamente a referida contribuição”¹⁰.

A autoridade competente deu por encerrado o preparo do processo e encaminhou para a segunda instância administrativa¹¹ os autos posteriormente distribuídos a este conselheiro e submetidos a julgamento em cinco volumes, ora processados com 885 folhas (cinco volumes). Na última delas consta o registro da distribuição mediante sorteio.

É o relatório.



⁸ Recurso voluntário (penúltimo parágrafo da folha 850, volume V).

⁹ Recurso voluntário (primeiro parágrafo da folha 851, volume V).

¹⁰ Recurso voluntário (primeiro parágrafo da folha 851, volume V).

¹¹ Despacho acostado à folha 884 determina o encaminhamento dos autos para este Terceiro Conselho de Contribuintes.

Voto

Conselheiro TARÁSIO CAMPELO BORGES, Relator

Conheço o recurso voluntário interposto às folhas 844 a 853 (volume V), porque tempestivo e atendidos os demais pressupostos processuais.

A DRJ São Paulo (SP) entendeu extinto pela decadência parte do direito creditório e não apreciou as demais razões de mérito da manifestação de inconformidade relativa à parcela indeferida 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 [...]”¹² –, 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”¹³, 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 suportada¹⁴, 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

¹² BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 537.

¹³ Paulo Bonavides. *Curso de direito constitucional*, 1999, p. 535.

¹⁴ Paulo Bonavides. *Curso de direito constitucional*, 1999, p. 228 a 266.

qualitativamente a viga-mestra do sistema, o esteio da legitimidade constitucional, o penhor da constitucionalidade das regras de uma Constituição.¹⁵

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 juízo de probabilidade, em que o ato jurisdicional declarasse, como exemplifica Lourival Vilanova¹⁶, 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.¹⁷ [itálicos do original]

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



¹⁵ Paulo Bonavides. *Curso de direito constitucional*, 1999, p. 265.

¹⁶ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 183.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 145 e 146.

Princípio da segurança jurídica

Não há por que confundir a *certeza do direito* naquela acepção de índole sintática, com o cânone da *segurança jurídica*. Aquela 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 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 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.”¹⁸ [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.¹⁹

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”.²⁰

¹⁸ Paulo de Barros Carvalho. *Curso de direito tributário*, 1999, p. 146.

¹⁹ Cf. José Souto Maior Borges. *Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo*. In RDT 63, p. 206 e 207.

²⁰ 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”.²¹

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*).^{22 23} [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

²¹ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 46.

²² 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).

²³ 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 [24] e 168 [25] 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”²⁶, 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”²⁷, o elemento teleológico será adotado na busca da “[...] genuína razão da lei, de cujo descobrimento depende inteiramente a compreensão do verdadeiro espírito dela”²⁸.

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

²⁴ 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; [...]

²⁵ 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.

²⁶ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 110.

²⁷ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 127.

²⁸ 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.

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 30 de junho de 2000, 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*.

Sala das Sessões, em 23 de abril de 2008


TARASIO CAMPELO BORGES - Relator