



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n° : 13851.000014/00-73
Recurso n° : 131.305
Acórdão n° : 303-32.147
Sessão de : 16 de junho de 2005
Recorrente : DAL MAK EQUIPAMENTOS PARA EMBALAGENS
LTDA.
Recorrida : DRJ/RIBEIRÃO PRETO-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 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. Designado para redigir o voto quanto à prejudicial o Conselheiro Tarásio Campelo Borges.

ADP DAS

Processo nº : 13851.000014/00-73
Acórdão nº : 303-32.147


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente


TARÁSIO CAMPELO BORGES
Relator Designado

Formalizado em: 02 FEV 2006

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

Processo nº : 13851.000014/00-73
Acórdão nº : 303-32.147

RELATÓRIO

O pedido foi indeferido pela Delegacia da Receita Federal mediante Despacho decisório, com base nos arts. 165, I e 168, I da Lei 5.172/66(CTN), no AD SRF 96/1999, por considerar que na data de protocolização do pedido de restituição, em 6 de janeiro de 2000, já havia transcorrido o período decadencial de cinco anos contados a partir da data da extinção do crédito tributário pelo pagamento.

Ciente daquela decisão a contribuinte apresentou tempestivamente Manifestação de Inconformidade perante a DRJ competente, nos termos constantes nestes autos e que leio em sessão.

A DRJ, através de Turma de Julgamento, por unanimidade, decidiu não acolher a reclamação contra a decisão da DRF mantendo o indeferimento do pedido de restituição/ compensação em face da decadência, conforme consta às fls. 94/99.

A decisão foi resumida na seguinte ementa:

“FINSOCIAL.RESTITUIÇÃO.DECADÊNCIA.

A repetição de indébito tributário rege-se pelas normas de Direito Tributário. O prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição do tributo ou contribuição paga 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.

Solicitação Indeferida”.

Irresignada a interessada apresentou tempestivamente recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes nos termos dispostos às fls.102/131, cujas alegações principais leio em sessão.

As razões de recurso reproduzem os mesmos argumentos antes levantados na impugnação.

Requer que seja conhecido e provido o seu recurso a fim de que seja reformada a decisão da DRJ, deferindo o pedido de restituição/compensação do seu crédito.

É o relatório.

Processo nº : 13851.000014/00-73
Acórdão nº : 303-32.147

VOTO VENCIDO

Conselheiro Zenaldo Loibman, Relator

Presentes os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário. Trata-se de matéria da competência do Terceiro Conselho de Contribuintes.

A solução da lide requer a análise de uma questão prejudicial, posto que sendo decadência questão de mérito conforme definição do CPC, tendo a Turma Julgadora de 1ª instância se resumido a essa questão e havendo concluído pela decadência do direito de restituição /compensação cumpre-nos de antemão verificar tal entendimento, de maneira que se confirmada a tese da DRJ nenhuma outra questão de mérito demandaria análise, porém se contrariada a tese da decadência, resultaria omissão na análise do mérito restante por parte da primeira instância julgadora, envolvendo questões de fato e de direito. Analisemos, pois, se houve ou não a decadência no caso presente. (Num segundo momento comentar e rechaçar a alegação de que tributo sujeito à homologação tem prazo decadencial de dez anos).

Embora aparentemente polêmica a questão esteve equacionada por certo período, até 30/11/1999, no substancioso PARECER COSIT 58/98.

Aproveito aqui, ainda que de forma resumida, parte do voto do eminente Conselheiro Irineu Bianchi, proferido com referência ao Recurso nº125.543/Ac nº303-30.948, que retrata a solução preconizada de modo abrangente naquele ato administrativo:

“Com o advento da Medida Provisória nº 1.110, publicada no D.O.U. de 31 de agosto de 1995, a exigência do Finsocial em percentual superior a 0,5% tornou-se indevida, já que o Poder Executivo admitiu a inconstitucionalidade daquela norma, explicitando na respectiva mensagem ao Congresso Nacional, verbis:

Cuida, também, o projeto, no art. 17, do cancelamento de débitos de pequeno valor ou cuja cobrança tenha sido considerada inconstitucional por reiteradas manifestações do Poder Judiciário, inclusive decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, em suas respectivas áreas de competência.

Em sendo assim, o tributo indevido ou pago a maior a que alude o art. 165, I, do CTN, passou a ser assim considerado a partir da publicação da MP 1.110/95.

Processo nº : 13851.000014/00-73
Acórdão nº : 303-32.147

Logo, somente a partir desse momento é que nasceu efetivamente o direito dos contribuintes postularem perante a Administração Tributária a restituição dos valores recolhidos a maior.

De outra parte, se é certo que a MP em questão não refere a hipótese de restituição de tributos, também é certo que desde a Medida Provisória nº 1.621-36, de 10 de junho de 1998, bem assim suas sucessivas reedições, até o advento da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, ficou estabelecido que o disposto no caput não implica em restituição ex officio de quantia paga.

Ademais, o art. 27, da citada Lei nº 10.522, diz que "não cabe recurso de ofício das decisões prolatadas, pela autoridade fiscal da jurisdição do sujeito passivo, em processos relativos a restituição de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal e a ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados".

Ora, se a Lei diz expressamente que o que nela se dispõe não implica em restituição ex officio, e se não comporta recurso de ofício acerca das decisões prolatadas em processos relativos à restituição de impostos e contribuições administrados pela SRF, segue-se que a restituição pleiteada na via administrativa é de todo pertinente.

Outrossim, o marco inicial para o prazo de restituição fixado a partir da MP 1.110/95, teve respaldo oficial através do Parecer Cosit nº 58, de 27 de outubro de 1998. Analisando dito Parecer, fica claro que tal ato abordou o assunto de forma a não deixar dúvidas, razão pela qual transcrevo o seu inteiro teor, adotando-o como fundamentos do presente voto:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário.

Ementa: RESOLUÇÃO DO SENADO. EFEITOS.

A Resolução do Senado que suspende a eficácia de lei declarada inconstitucional pelo STF tem efeitos ex tunc.

**TRIBUTO PAGO COM BASE EM LEI DECLARADA
INCONSTITUCIONAL. RESTITUIÇÃO. HIPÓTESES.**

.....
.....

CONCLUSÃO

32. Em face do exposto, conclui-se, em resumo que:

- a) *As decisões do STF que declaram a inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo, seja na via direta, seja na via de exceção, têm eficácia ex tunc;*



Processo nº : 13851.000014/00-73
Acórdão nº : 303-32.147

b) os delegados e inspetores da Receita Federal podem autorizar a restituição de tributo cobrado com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, desde que a declaração de inconstitucionalidade tenha sido proferida na via direta; ou, se na via indireta:

1. quando ocorrer a suspensão da execução da lei ou do ato normativo pelo Senado; ou
2. quando o Secretário da Receita Federal editar ato específico, no uso da autorização prevista no Decreto no 2.346/1997, art.4o; ou ainda,
3. nas hipóteses elencadas na MP no 1.699-40/1998, art. 18;

a) quando da análise dos pedidos de restituição/compensação de tributos cobrados com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, deve ser observado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no art. 168 do CTN, seja no caso de controle concentrado (o termo inicial é a data do trânsito em julgado da decisão do STF), seja no do controle difuso (o termo inicial para o contribuinte que foi parte na relação processual é a data do trânsito em julgado da decisão judicial e, para terceiros não-participantes da lide, é a data da publicação da Resolução do Senado ou a data da publicação do ato do Secretário da Receita Federal, a que se refere o Decreto no 2.346/1997, art. 4o), bem assim nos casos permitidos pela MP no 1.699-40/1998, onde o termo inicial é a data da publicação:

1. da Resolução do Senado no 11/1995, para o caso do inciso I;
2. da MP no 1.110/1995, para os casos dos incisos II a VII;
3. da Resolução do Senado no 49/1995, para o caso do inciso VIII,
4. da MP no 1.490-15/1996, para o caso do inciso IX.

a) os valores pagos indevidamente a título de Finsocial pelas empresas vendedoras de mercadorias e mistas - MP no 1.699-40/1998, art. 18, inciso III - podem ser objeto de pedido de restituição/compensação desde a edição da MP no 1.110/1995, devendo ser observado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos;

b) os pedidos de restituição/compensação do PIS recolhido a maior com base nos Decretos-leis nos 2.445/1988 e 2.449/1988, fundamentados em decisão judicial específica, devem ser feitos dentro do prazo de 5 (cinco) anos, contando da data de publicação da Resolução do Senado no 49/1995;

c) f) na hipótese da IN SRF no 21/1997, art. 17, § 1o, com as alterações da IN SRF no 73/1997, não há que se falar em prazo decadencial ou prescricional, tendo em vista tratar-se de decisão já transitada em

Processo n° : 13851.000014/00-73
Acórdão n° : 303-32.147

julgado, constituindo, apenas, uma prerrogativa do contribuinte, com vistas ao recebimento, em prazo mais ágil, de valor a que já tem direito (a desistência se dá na fase de execução do título judicial).

Assim, o entendimento da administração tributária vazado no citado Parecer vigeu até a edição do Ato Declaratório SRF n° 096, de 26 de novembro de 1999, publicado em 30/11/99, quando este pretendeu mudar o entendimento acerca da matéria, desta feita arrimado no Parecer PGFN n° 1.538/99. O referido Ato Declaratório dispôs que:

I - 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 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário - arts. 165, I, e 168, I, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

Sem embargo, o entendimento da administração tributária era aquele consubstanciado no Parecer COSIT n° 58/98. Se debates podem ocorrer em relação à matéria, quanto aos pedidos formulados a partir da publicação do AD SRF n° 096, é indubitável que os pleitos formalizados até aquela data deverão ser solucionados de acordo com o entendimento do citado Parecer, pois quando do pedido de restituição este era o entendimento da administração. Até porque os processos protocolados antes de 30/11/99 e julgados, seguiram a orientação do Parecer. Os que embora protocolados mas que não foram julgados deverão de seguir o mesmo entendimento, sob pena de se estabelecer tratamento desigual entre contribuintes em situação absolutamente igual.

.....

Entendo ainda que não se aplica ao caso presente o disposto no art. 73 da lei 9.430/66, porquanto o § 3º, do art. 18, da lei de conversão da MP 1.110 – (Lei n° 10.522) que lhe é posterior, dispõe sobre a restituição, vedando que a mesma se dê ex officio e silenciando quanto às demais formas, enquanto que o art. 27 veda o recurso oficial das decisões administrativas que concedam a restituição.

Logo, interpretando o diploma legal de forma harmônica, fica afastada a incidência do art. 73 retromencionado, bem como, fica evidenciada a possibilidade da restituição nas vias administrativas.”

Anoto que no caso presente o pedido de restituição/compensação foi feito em 07/12/1999, quando não mais estava em vigor o entendimento administrativo expresso no Parecer COSIT 58/98, e sim o Parecer PGFN 1.538/99.

Mas, de qualquer modo penso que há razões mais fortes e mais profundas para rechaçar o novel entendimento administrativo, e para isso peço vênua para transcrever parte do brilhante estudo apresentado a esta Câmara pelo ilustre Conselheiro Nilton Bartoli, que faz parte de vários votos seus referentes a diversas

Processo n° : 13851.000014/00-73
Acórdão n° : 303-32.147

matérias, mas que aqui restrinjo à parte que trata da prescrição/decadência de direito à restituição de tributo considerado inconstitucional no controle difuso:

“...é pacífica a existência de duas classes de direito: a dos direitos subjetivos e a dos direitos potestativos.

A classe dos direitos subjetivos tem sua eficácia (realização do respectivo objeto) dependente de uma conduta do sujeito ativo (ato de exigir a respectiva satisfação) e de uma conduta do sujeito passivo (entrega do objeto da obrigação). Portanto, nessa classe, co-existem duas dimensões: a posição credora ou faculdade de exigir o cumprimento da prestação; e a posição devedora ou a obrigação de cumprir a prestação.

Tanto são duas dimensões distintas que podem ser apreciadas no contencioso independentemente. Se o devedor não paga, pode ser levado a cumprir a obrigação de modo forçado. Mas se o credor recusa receber a prestação, também pode ser levado a aceitá-la forçadamente.

Portanto, na dimensão jurídica do sujeito ativo, tem ele direito de receber a prestação, mas também está obrigado a recebê-la; na dimensão jurídica do sujeito passivo, tem ele a obrigação de satisfazer a prestação, mas também tem o direito de exigir o recebimento dela pelo sujeito ativo.

De outro turno, a classe dos direitos potestativos tem eficácia (realização do respectivo objeto a favor do interesse do sujeito ativo) independente de qualquer conduta do sujeito passivo.

Dá-se a satisfação do direito do sujeito ativo pelo simples e direto exercício desse direito. Existe apenas uma única dimensão jurídica, representada pela conduta do sujeito ativo. O sujeito passivo apenas sofre a eficácia do direito. A situação do sujeito ativo corresponde a um verdadeiro poder, a que o sujeito passivo submete-se, quer queira ou não. A conduta do sujeito passivo é absolutamente irrelevante para a realização da eficácia desse direito. Daí o nome dessa classe: direitos potestativos.

Em nome da estabilidade das relações jurídicas, como pressuposto de preservação da ordem social, a ordem jurídica garante a proteção aos direitos lesados. Em nome dessa mesma finalidade, a ordem jurídica também fixa prazos para que o sujeito ativo exerça os respectivos direitos, de sorte que as situações jurídicas não fiquem pendentes eternamente. Esses prazos são previstos em lei, cujo transcurso sem que o sujeito ativo tenha exercido a faculdade que lhe cabe impõe a respectiva extinção.

Pelo princípio de que somente se pode impor conseqüências extintivas de direitos diretamente a quem deu causa ao fato, no caso a inércia prevista

Processo n° : 13851.000014/00-73
Acórdão n° : 303-32.147

em lei, é evidente que a perda refere-se exclusivamente à faculdade assegurada ao sujeito ativo.

Destarte, se o sujeito queda-se inerte além do prazo fixado em lei para praticar a conduta necessária a realizar a eficácia objeto do direito, o transcurso desse prazo legal é fato suficiente e necessário para gerar a extinção da possibilidade dele - sujeito ativo - praticá-la.

Os efeitos jurídicos são distintos quando se examinam as classes dos direitos subjetivos e a classe dos direitos potestativos. No caso dos direitos subjetivos, o transcurso do prazo extingue a faculdade que se contém na dimensão jurídica própria do sujeito passivo, ficando ele sem a possibilidade de praticar a conduta de exigir o cumprimento da obrigação.

Mas, como visto, não atinge a outra dimensão jurídica circunscrita à pessoa do sujeito passivo. Tanto significa dizer que a extinção operada por efeito do transcurso do prazo previsto em lei desfalca apenas o sujeito ativo (credor) da situação jurídica que lhe assegura exigir a prestação, mas permanece íntegra a situação jurídica do sujeito passivo.

Em outras palavras, tratando-se de direito subjetivo, pois que no pólo ativo de relação jurídica, o efeito extintivo alcança apenas a exigibilidade do crédito. O que é atingido pelo efeito extintivo é apenas a faculdade do sujeito ativo de exigir a prestação, cuja causa é a inércia ativa. No outro pólo da relação jurídica remanesce íntegra a situação jurídica do sujeito passivo, porque nada tendo a ver com o fato – inércia – não pode ser alcançado pelo efeito extintivo. Em outras palavras, a relação obrigacional sobrevive. O sujeito ativo fica desprovido da faculdade de exigir, mas o sujeito passivo remanesce nessa qualidade. Em consequência, o sujeito devedor pode voluntariamente pagar a prestação, porque a obrigação subsiste e tem causa jurídica válida.

Se o devedor quiser pagar obrigação extinta, tratando-se de situação jurídica da classe dos direitos subjetivos, pode fazê-lo, inclusive usando dos meios coercitivos adequados. Do mesmo modo, depois de paga não pode o devedor pretender o estorno da prestação apenas com base no argumento de que o credor estava desprovido da possibilidade de exigí-la. Também é possível o devedor, desprovido da possibilidade de exigir o cumprimento da prestação pelo decurso de prazo extintivo dessa faculdade, opor a situação devedora do sujeito passivo em defesa a título de compensação caso esteja sendo demandado por outra obrigação.

Já no caso dos direitos potestativos, tendo em vista que a eficácia respectiva se realiza pelo simples exercício unilateral do direito, tanto que alcançada a situação jurídica do sujeito ativo pelo efeito extintivo decorrente do decurso do prazo fixado em lei, estará ele despojado da possibilidade de praticar a conduta relevante para realizar a eficácia objeto desse direito.

Processo nº : 13851.000014/00-73
Acórdão nº : 303-32.147

Como tal eficácia é imanente à própria eficácia do direito, a consequência é que, em se tratando de direitos potestativos, extinta a possibilidade do sujeito ativo de praticar a conduta relevante para desencadear a realização da dita eficácia, ter-se-á por perdida igualmente a própria eficácia do direito.

No caso de direitos potestativos que se examina, diferentemente do que ocorre no caso dos direitos subjetivos, transcorrido o prazo extintivo fixado em lei, nem que o sujeito passivo queira, não poderá ser realizada a eficácia. Qualquer eventual conduta do sujeito passivo voluntariamente dirigida a colaborar com o sujeito ativo para conferir eficácia ao direito potestativo após o transcurso do prazo extintivo será tida como desprovida de causa jurídica. Não passará de ato inaugural de nova situação jurídica, que nada tem a ver com a anterior, podendo ser desfeita inclusive sob a alegação de ilegalidade, de carência de causa válida ou de enriquecimento sem causa da outra parte.

Cabe dar nome aos fenômenos: chama-se prescrição a extinção de faculdade pelo decurso de prazo quando se tratar de direito subjetivo; chama-se decadência, quando direito potestativo. Por isso – repita-se – a matéria embora prescrita pode ser oponível como matéria de defesa ou ser aproveitada para compensação, do mesmo modo que aquele que paga obrigação prescrita não pode restituí-la ao argumento de que estaria prescrita. Isso não ocorre em face da matéria alcançada pela decadência. Daí, vulgarmente dizer-se que a prescrição extingue o direito de ação – entenda-se o agir no sentido de exigir – com a sobrevivência do chamado direito material - leia-se obrigação; e dizer-se que a decadência extingue o direito material – porque o proveito é imanente ao agir atribuído ao sujeito ativo -, extinguindo-se o próprio direito.

Tradicionalmente fazia-se a distinção entre a decadência e a prescrição singelamente pela consequência: a decadência atinge o direito material, a prescrição apenas o direito de ação.

Essa distinção somente sustentou-se ao tempo do prestígio do direito de ação pelo modo civilista, a partir da dicção do Código Civil de Clóvis Beviláqua, que atribuíu a cada direito uma ação que o assegurava. Desde a consagração do direito de ação como direito autônomo, subjetivo, público, de exigir a prestação jurisdicional em face de lesão ou ameaça de lesão a direito subjetivo, cuja matriz é a Constituição da República, não há mais como sustentar que a prescrição possa corresponder à extinção desse direito.

Como explicar que a prescrição é reconhecida na oportunidade do julgamento na instância judicial ou administrativa, após o exercício efetivo do direito de ação? Se o direito de ação foi exercido, resultando em decisão que reconhece estar a matéria prescrita, é porque a prescrição não atinge o direito de ação.

Processo n° : 13851.000014/00-73
Acórdão n° : 303-32.147

A regra firme para identificar prazo de prescrição ou de decadência, portanto, é indagar se a eficácia depende de alguma conduta do sujeito passivo, assim visto o sujeito que sofre o efeito concreto do direito. Se depende, é direito subjetivo e o prazo será prescricional; se não depende, é direito potestativo e o prazo será decadencial.

Vejam-se os seguintes exemplos: o prazo de lançar tributo é decadencial, porque a sua eficácia não depende de qualquer conduta por parte do sujeito passivo e assim é classificado como direito potestativo; o prazo de anular casamento também é decadencial, porque do mesmo modo o efeito é produzido independentemente de qualquer colaboração do sujeito passivo, caracterizando-se como direito potestativo; já o prazo de cobrar o tributo é prescricional, porque sua eficácia depende de conduta voluntária ou forçada do sujeito passivo, típico direito subjetivo; também é de prescrição o prazo para pleitear perdas e danos, porque evidentemente classificado como direito subjetivo ao depender a respectiva realização de prestação do sujeito passivo, seja de modo voluntário, seja de modo forçado.

Examinemos o art. 165, inciso I, do CTN, no qual está fixado que “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 art. 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”.

Caso o sujeito passivo – contribuinte – tenha pago tributo indevido ou em valor a maior do que o devido, estabelece-se relação jurídica obrigacional entre ele e o ente público, agora com inversão do pólo original. A posição do sujeito passivo – contribuinte -, em face dessa novel relação jurídica, transmuda-se para a de sujeito ativo, cujo direito é o de receber a quantia paga indevidamente ou a maior; a posição do sujeito ativo – pessoa jurídica de direito público - transmuda-se para a de sujeito passivo em face da obrigação de restituir a quantia referente ao indébito fiscal.

É evidente que a realização do direito do contribuinte de reaver o que pagou indevidamente ou em valor maior do que o devido depende de conduta do Fisco. Caso o Fisco não entregue a quantia devida o contribuinte não realiza a eficácia do respectivo direito à restituição do indébito fiscal.

A conduta do Fisco no sentido de restituir a quantia referente ao indébito fiscal ao contribuinte pode ser voluntária, geralmente no bojo do procedimento administrativo específico para essa finalidade, ou forçada, quando em procedimento judicial condenatório.

Dai o direito do contribuinte de restituir indébito fiscal, agora sujeito ativo perante o ente público, ter a natureza de direito subjetivo. Definitivamente esse

Processo n° : 13851.000014/00-73
Acórdão n° : 303-32.147

direito não é da classe dos direitos potestativos. É, na verdade, típico direito de crédito.

Ratifica a natureza jurídica desse direito à restituição como subjetivo o fato de provadamente depender a respectiva satisfação de conduta do sujeito passivo. Se não houver a participação do ente público, voluntária ou forçada, o exercício desse direito por simples conduta do sujeito ativo não redundará em eficácia ou realização da prestação dele objeto.

Lembre-se que a diferença fundamental entre a classe dos direitos subjetivos e a dos direitos potestativos é que o exercício dos primeiros somente tem eficácia mediante uma conduta do sujeito passivo, ao passo que o exercício dos segundos tem eficácia imediata com a simples atividade do sujeito ativo, independentemente de qualquer conduta do sujeito passivo.

É consentâneo com a natureza subjetiva do direito de que trata o art. 165 do CTN, verdadeiro direito de crédito, a possibilidade de ser compensado com outros débitos tributários, desde que reconhecido pela Secretaria da Receita Federal e que tenha igual natureza, na forma da legislação tributária, no caso das exações federais. Ontologicamente somente é possível compensar direitos de crédito; não existe possibilidade jurídica de compensação de direitos potestativos.

Adiantando o exame, vemos que o art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional determina que “*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 art. 165, da data da extinção do crédito tributário*”.

O referido art. 168, diversamente de outras passagens do CTN, não deu o nome iuris dessa modalidade extintiva de direito por decurso de prazo. A decisão recorrida, todavia, tratou-o como prazo de decadência.

Com o devido respeito à Eminente autoridade julgadora de primeiro grau, restou demonstrado que o exercício do direito do contribuinte de receber de volta o que eventualmente pagou indevidamente ou a maior do que o devido, depende, para ter eficácia, da conduta da Administração Fazendária. Sem a participação do Fisco não há como cogitar de êxito na satisfação dessa pretensão.

Além disso é sabido que o direito de receber de volta a quantia referente ao indébito, desde que reconhecido como procedente pelo Fisco, pode ser utilizado pelo contribuinte para extinguir outras obrigações tributárias de igual natureza jurídica mediante compensação.

O Eminente Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, relatando o REsp. 96.560 – AL, julgado pela Colenda Primeira Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, publicado no D.J.U. de 05/05/1997, página 17.008, na esteira de diversos precedentes daquela Corte, classificou como de prescrição o prazo

Processo nº : 13851.000014/00-73
Acórdão nº : 303-32.147

extintivo do direito de restituição de indébito fiscal, nos termos da seguinte ementa:
“Tributário. Pagamento indevido. Ação declaratória. Interesse jurídica. A prescrição extingue a ação, sem atingir o direito material correspondente. O credor de título esvaziado pela prescrição tem interesse jurídico em ver declarado seu direito à repetição do indébito. Nada importa que tal direito não mais seja exigível.”.

ALBERTO XAVIER, na clássica Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário (Ed. Forense, Rio, 1977, página 91), criticando opiniões remanescentes em conceituar como decadencial o prazo de restituição de indébito fiscal, ensina que *“...Deve antes de mais nada estranhar-se a insistência com que se qualifica o prazo do art. 168 do Código Tributário Nacional como ‘prazo de decadência’ quando não se está perante o exercício de um poder-dever ou direito potestativo, mas sim de um direito de ação relativa ao exercício de um direito subjetivo de crédito decorrente de pagamento indevido”.*

Portanto, indubitavelmente, o direito do contribuinte de haver de volta o que pagou indevidamente ou a maior do que o devido constitui típico direito de crédito, da classe dos direitos subjetivos. E, como demonstrado sobejamente acima, é prescricional o prazo extintivo desse direito subjetivo ou de crédito.

Resta analisar a situação dos fatos objeto dos autos desse processo administrativo para fixar o exato momento em que se dá início a fluência do prazo de que trata o art. 168, inciso I, do CTN, especialmente tendo em conta que se trata de matéria constitucional alegada pelo contribuinte como causa de pedir a restituição.

Qual o prazo prescricional para se pleitear a restituição de tributo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em decisão de cunho definitivo, porém em controle incidental?

A contagem do prazo de prescrição somente pode ter início a partir de uma lesão a um direito. Isso porque, se não há lesão, não há utilidade no ato do sujeito de direito tomar alguma medida. A extinção de direito de que se trata, pelo decurso de prazo fixado em lei, atinge a faculdade conferida ao sujeito ativo para exigir a eficácia do objeto do direito subjetivo. O decurso do prazo convalesce esta lesão, como na lição de SAN TIAGO DANTAS, desde que se entenda adequadamente o direito de ação como o de agir manifestando exigibilidade ou pretensão dirigida à obtenção da eficácia substantiva do objeto do direito, in Programa de Direito Civil, Editora Forense, 3ª Edição, 2001, p. 345:

“Tenho eu um direito subjetivo e podem passar os anos sem que o tempo tenha a mínima influência sobre o meu direito. Mais eis que, de repente, o meu direito entra em lesão, isto é, o dever jurídico que a ele corresponde não se cumpre: dá-se a lesão do direito. Nasce da lesão do direito o dever de ressarcir e, para mim, o direito de propor uma ação para obter ressarcimento. Se, porém, deixo que passe o tempo sem fazer valer o meu direito de ação, o que acontece? A lesão do direito se cura, convalesce, a



Processo nº : 13851.000014/00-73
Acórdão nº : 303-32.147

situação antijurídica torna-se jurídica; o direito anistia a lesão anterior e já não se pode mais pretender que eu faça valer nenhuma ação. Esta é a conceituação da prescrição que mais nos defende de dificuldades da matéria."

SAN TIAGO DANTAS esclarece que "a prescrição conta-se sempre da data em que se verificou a lesão", pois, na verdade, só com esta surge a denominada "actio nata", que sustenta o direito à reparação. Assim sendo, indaga-se: quando se verifica a lesão de um direito pelo recolhimento de um tributo posteriormente declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ainda que em controle incidental? Estará tal lesão configurada na data em que recolhido o tributo, muito embora a norma, à época do pagamento, ainda detivesse a presunção de constitucionalidade?

As lições dos mestres MARCO AURÉLIO GRECO e HELENILSON CUNHA PONTES, in Inconstitucionalidade da Lei Tributária – Repetição do Indébito, Editora Dialética, 2002, obra integralmente dedicada ao tema em apreço, merecem ser destacadas, conforme p. 48:

"O exercício de um direito, submetido a prazo prescricional, pressupõe a violação deste direito, apto a configurar a 'actio nata', isto é, o momento de caracterização da lesão de um direito. Câmara Leal lembra que não basta que o direito tenha existência atual e possa ser exercido por seu titular, é necessário, para admissibilidade da ação, que esse direito sofra alguma violação que deva ser por ela removida. É da violação, portanto, que nasce a ação. E a prescrição começa a correr desde que a ação teve o nascimento, isto é, desde a data em que a violação se verificou.

Com base nestes pressupostos doutrinários, pode-se concluir que antes da pronúncia (ou da extensão) da inconstitucionalidade da lei tributária, o contribuinte não possui efetivamente um 'direito a uma prestação', apto a gerar contra si um prazo prescricional que o fulmine pela sua inércia. Não pode haver inércia a ser fulminada pela prescrição se não há direito exercitável, isto é, se não há 'actio nata'."

Alguns dirão: mas com o recolhimento "indevido" (ainda que apenas em cumprimento de lei com presunção de constitucionalidade), surge para o contribuinte o direito de suscitar a declaração de inconstitucionalidade da norma e cumulativamente pleitear a restituição do recolhido. Mais ainda, dirão que o prazo é o previsto nos artigos 165 a 168 do CTN, defendendo ser esta a interpretação mais adequada com o princípio da segurança jurídica, que demanda a imutabilidade de situações que perduram ao longo do tempo, ainda que irregulares.

Processo nº : 13851.000014/00-73
Acórdão nº : 303-32.147

Os mesmos autores da obra já citada prontamente refutam esta argumentação, afirmando que: a) os artigos que tratam de restituição no CTN não prevêem a hipótese de declaração de inconstitucionalidade da norma; e b) o princípio da segurança jurídica deve ser temperado por outro que, fulcrado na presunção de constitucionalidade das leis editadas, demanda a imediata aplicação das normas editadas pelos Poderes competentes, sob pena de disfunção sistêmica.

Relevante transcrever os excertos nos quais os brilhantes juristas demonstram o acima destacado. Primeiro a questão dos prazos do CTN, conforme p. 50 da obra citada:

"Nas hipóteses contempladas no artigo 165 do CTN, como a qualificação jurídica a ser aferida é aquela que resulta da legislação aplicável (fundamento imediato da exigência), a simples realização de um pagamento que não esteja plenamente de acordo com tal disciplina, reúne condições que fazem nascer para o contribuinte o direito de obter a restituição do que indevidamente pagou.

Ou seja, nestes casos, existe uma qualificação certa (a da lei) e uma conduta que dela se distancia (espontaneamente, por erro de identificação etc.). Andou bem o CTN quando atrelou a tais eventos os prazos que correm contra o contribuinte e fixou os respectivos termos iniciais na data da extinção do crédito (artigo 168, I) ou na data em que se tornar definitiva a decisão que reformar a decisão condenatória (artigo 168, II).

Em suma, nas hipóteses reguladas pelo CTN, a qualificação jurídica é certa e está definida antes da ocorrência do evento concreto. E, pela estrita razão de que o evento não se enquadra adequadamente na qualificação jurídica preexistente, é que o contribuinte tem direito à restituição do indevido. O indevido, nestes casos, é aferido mediante cotejo entre um fato e a respectiva previsão normativa, sendo que o fato é posterior a esta."

Agora a matéria dos princípios (vale dizer o confronto entre a segurança jurídica e a segurança sistêmica pelo respeito à presunção de constitucionalidade das leis), na página 74:

"Nesse passo, estamos perante duas posições.

De um lado, os que sustentam que o prazo prescricional se inicia com o pagamento feito (com base nas normas do CTN) e que, passados cinco anos, não cabe mais pedido de repetição de indébito, ainda que, após esse prazo, sobrevenha decisão judicial reconhecendo a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo.



Processo n° : 13851.000014/00-73
Acórdão n° : 303-32.147

De outro lado, a nossa posição, no sentido de que, tendo havido inequívoca decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade de uma norma tributária, o contribuinte, no prazo de 5 (cinco) anos pode ingressar com ação de repetição de indébito, mesmo que o pagamento tenha sido efetuado há mais de cinco anos da propositura da ação, pleiteando a repetição de todo o tributo pago com fundamento na lei declarada inconstitucional.

Entendem os primeiros que sua posição deve prevalecer, pois assegura a segurança e a estabilidade das relações.

Entendemos nós, porém, que a posição que sustentamos é a que melhor resguarda tais valores e, mais do que isso, é a que preserva o ordenamento jurídico e sua eficácia.

Com efeito, se a contagem do prazo de prescrição tiver por termo inicial a data do pagamento feito (inclusive pagamento antecipado nos termos do artigo 150 do CTN), esta é melhor forma para induzir os contribuintes a questionarem toda e qualquer exigência antes de completado o prazo de cinco anos. Ou seja, ela produz o efeito contrário à busca de segurança e estabilidade pois, a priori, tudo seria questionável e mais, deveria ser efetivamente questionado (por mais absurdo que pudesse parecer naquele momento), como medida de cautela para evitar o perecimento do seu direito de pleitear judicialmente a restituição.

Em suma, contar a prescrição a partir da data do pagamento feito (inclusive pagamento antecipado nos termos do artigo 150 do CTN) é negar o valor segurança, pois elimina a presunção de constitucionalidade da lei (que tem função estabilizadora das relações sociais e jurídicas), além de provocar desconfiança no ordenamento e induzir seu descumprimento, no sentido de que os contribuintes são levados a impugnar tudo, pois tudo precisa ser questionado para evitar a prescrição. (grifos nossos)

Não se pode deixar de mencionar, também, que discutir quanto a prazo de prescrição por inconstitucionalidade da lei ou ato normativo é defender a mais paradoxal das posições pois, num contexto de relacionamento sadio entre Fisco e contribuinte, se o Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade de uma lei e, por consequência admitiu ter havido pagamento indevido, seria de se esperar que o Fisco tomasse imediatamente a iniciativa e, ex officio, devolvesse o que recebeu indevidamente aos que foram atingidos pela exigência."



Processo nº : 13851.000014/00-73
Acórdão nº : 303-32.147

A jurisprudência judiciária, fundada nos mesmos princípios, vem por consolidar o entendimento de que somente se conta o prazo para a repetição do indébito quando se afasta da norma a presunção de constitucionalidade, através de pronúncia de invalidade por inconstitucionalidade, ainda que no controle difuso. Nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 43995/RS, o Eminentíssimo Ministro CÉSAR ASFOR ROCHA, do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, assim se pronunciou, citando HUGO DE BRITO MACHADO:

"Ocorre que a presunção de constitucionalidade das leis não permite que se afirme a existência do direito à restituição do indébito, antes de declarada a inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança do tributo.

É certo que o contribuinte pode promover a ação de restituição, pedindo seja incidentalmente declarada a inconstitucionalidade. Tal ação, todavia, é diversa daquela que tem o contribuinte, diante da declaração, pelo STF, da inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança do tributo. Na primeira, o contribuinte enfrenta, como questão prejudicial, a questão da inconstitucionalidade. Na segunda, essa questão encontra-se previamente resolvida.

Não é razoável considerar-se que ocorreu inércia do contribuinte que não quis enfrentar a questão da constitucionalidade. Ele aceitou a lei, fundado na presunção de constitucionalidade desta.

Uma vez declarada a inconstitucionalidade, surge, então, para o contribuinte, o direito à repetição, afastada que está aquela presunção."

Pode-se também mencionar o acerto da decisão alcançada pelo mesmo Tribunal no REsp 200909/RS, aliás, como se faz acontecer nos pronunciamentos do Eminentíssimo Ministro JOSÉ DELGADO:

"Tributário. Prescrição. Repetição de Indébito. Lei Inconstitucional.

Atende ao princípio da ética tributária e o de não se permitir a apropriação indevida, pelo Fisco, de valores recolhidos a título de tributo, por ter sido declarada inconstitucional a lei que o exige, considerar-se o início do prazo prescricional de indébito a partir da data em que o colendo Supremo Tribunal Federal declarou a referida ofensa à Carta Magna."

E para quebrantar quaisquer resistências, o Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, no RE 136.883-RJ, indicando o precedente no RE 121.336, declarou que o direito à repetição surge com a decisão que declara a inconstitucionalidade. Assim a ementa:

Processo n° : 13851.000014/00-73
Acórdão n° : 303-32.147

"Empréstimo compulsório (Decreto-Lei n° 2.288/86, art. 10): incidência na aquisição de automóveis, com resgate em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento: inconstitucionalidade não apenas da sua cobrança no ano da lei que a criou, mas também da sua própria instituição, já declarada pelo Supremo Tribunal Federal (RE 121.336, Plenário, 11-10-90, Pertence): direito do contribuinte à repetição do indébito, independentemente do exercício em que se deu o pagamento indevido".

Do voto de S. Exa. extrai-se passagem decisiva:

"Declarada, assim, pelo Plenário, a inconstitucionalidade material das normas legais em que fundada a exigência da natureza tributária, porque feita a título de cobrança de empréstimo compulsório -, segue-se o direito do contribuinte à repetição do que se pagou (Código Tributário Nacional, art. 165), independentemente do exercício financeiro em que tenha ocorrido o pagamento indevido."

Pelas lições que se pode absorver do aresto, é que o Superior Tribunal de Justiça, como não poderia deixar de ser, continua a se manifestar pela contagem da prescrição a partir da declaração de inconstitucionalidade em sessão plenária do STF, conforme REsp 217195/PB:

"A iterativa jurisprudência desta Corte consagrou entendimento no sentido de que o prazo prescricional quinquenal das ações de repetição de indébito tributário inicia-se com a publicação da decisão do STF que declarou a inconstitucionalidade da exação".

O Primeiro Conselho de Contribuintes também já apreciou a matéria em diversos julgados, cabendo referência aos Acórdãos 106-11.582/00, 107-05962/00, 108-06.283 e CSRF/01-03.239/2001.

Sem dúvida, ao Fisco interessa mais que o contribuinte aceite a presunção de legitimidade e de validade das leis e dos decretos e, desse modo, aja absolutamente em conformidade com os preceitos dessas normas. O Estado e a sociedade em geral, sem dúvida alguma, apostam em que o contribuinte pautar a sua conduta nesses termos.

Aliás, sabendo-se que o decurso do prazo, com inação do contribuinte no que tange ao exercício da pretensão de crédito para restituir alegado indébito fiscal, redundar em extinção desse direito de exigir, seria um absurdo jurídico e político impor essa perda precisamente ao contribuinte que pacificamente aceitou a presunção de validade das leis e dos decretos, "achando que estavam certos e de acordo com a ordem jurídica", e por isso não teria agido no sentido de pleitear a

Processo nº : 13851.000014/00-73
Acórdão nº : 303-32.147

restituição senão quando o Egrégio Supremo Tribunal Federal conhecesse essa matéria constitucional de validade das leis e dos decretos.

Essa presunção somente pode vir a ser desfeita, com segurança, depois da matéria constitucional – validade da lei cotejada em face da Constituição – vir a ser examinada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, seja em controle jurisdicional direto, seja em controle incidental. Até lá é razoável que não se exija conduta ativa do contribuinte.

Evidentemente, quando existem diversos julgados do Supremo Tribunal Federal analisando a constitucionalidade da lei, para o efeito do início da contagem do prazo prescricional deve ser considerado a data do primeiro julgado ”.

Por outro lado, de acordo com o ilustre colega conselheiro Irineu Bianchi, entendo que é oportuno observar que as restrições apontadas no Parecer PGFN/CRJ/Nº 3401/2002, aprovado no Despacho do Exmo. Sr. Ministro da Fazenda, publicado no D.O.U. de 2 de janeiro de 2003, não podem obstar o reconhecimento de eventual direito creditório do recorrente, a menos que tenha havido em relação ao contribuinte interessado neste processo decisão judicial transitada em julgado favorável à Fazenda.

Transcrevo a seguir o raciocínio desenvolvido pelo supramencionado Conselheiro com o qual estou de pleno acordo:

“Consta do Despacho do Sr. Ministro da Fazenda que:

- 1. os pagamentos efetuados relativos a créditos tributários, e os depósitos convertidos em renda da União, em razão de decisões judiciais favoráveis à Fazenda transitadas em julgado, não são suscetíveis de restituição ou de compensação em decorrência de a norma vir a ser declarada inconstitucional em eventual julgamento, no controle difuso, em outras ações distintas de interesse de outros contribuintes; (grifo nosso)*
- 2. a dispensa de constituição do crédito tributário ou a autorização para a sua desconstituição, se já constituído, previstas no art. 18 da Medida Provisória n. 2.176-79/2002, convertida na lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, somente alcançam a situação de créditos tributários que ainda não estivessem extintos pelo pagamento*

No item “1”, estão englobados os casos que são objetivados pelo Parecer, ou seja, onde houve o questionamento judicial e as decisões foram favoráveis à Fazenda Nacional, o que não parece ser o caso dos presentes autos, vez que não há qualquer notícia de que a parte interessada pleiteou a restituição perante o Poder Judiciário, sem sucesso.

Processo nº : 13851.000014/00-73
Acórdão nº : 303-32.147

Já o item "2" pretende dizer mais do que a própria Medida Provisória nº 1.110/95, que admitiu a inconstitucionalidade da exigência de que tratam os presentes autos.

Há que se dizer também que as conclusões do Parecer em comento, na parte que restringe o direito à restituição fora dos casos já analisados pelo Poder Judiciário, encontram-se a descoberto de qualquer motivação, o que o torna inválido neste particular, porquanto a motivação é elemento obrigatório na constituição de qualquer Ato Administrativo.

Finalmente, nunca é demais repetir que a Lei nº 10.522, veda apenas a restituição ex officio, não podendo o Parecer alargar a dicção legal".

No entanto, visto que a postulação ativa do contribuinte, ora recorrente, foi protocolizada perante o órgão da Secretaria da Receita Federal em 30.06.2000, depois do transcurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da publicação do julgamento do RE nº 150.764-1/PE, ocorrida no D.J em 02/04/1993, no qual foi reconhecida a incompatibilidade da exação em face da Constituição de 1988, é forçoso declarar expressamente o exaurimento do prazo prescricional. Entendo, assim estar o pleito da Recorrente prejudicado pela prescrição.

Neste ponto da sessão de julgamento, a Srª Presidente da Câmara submeteu ao plenário a decisão sobre a prejudicial de prescrição, tendo este relator ficado vencido.

Em segunda votação, por unanimidade, se decidiu o retorno dos autos à primeira instância.

Sala das Sessões, em 16 de junho de 2005


ZENALDO LOIBMAN – Relator

Processo nº : 13851.000014/00-73
Acórdão nº : 303-32.147

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Tarásio Campelo Borges, Relator Designado

O recurso voluntário interposto em 15 de outubro de 2004 é tempestivo e desnecessária a garantia de instância: a matéria litigiosa é a compensação de valores devidos de tributos e contribuições administrados pela SRF com alegados créditos da contribuição para o Finsocial.

Conforme relatado, a DRJ Ribeirão Preto (SP) não apreciou o mérito da manifestação de inconformidade relativa ao indeferimento do pedido de restituição e compensação de 6 de janeiro de 2000, acostado às fls. 1 e 2, 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 150, § 1º, 156, VII, 165, I, e 168, I, todos do CTN; a definição de condição resolutoria oferecida por De Plácido e Silva e corroborada por Estevão Horvath¹ ao discorrer acerca da extinção do crédito tributário por ocasião do pagamento antecipado sob condição resolutoria em decorrência de um *autolancamento*; manifestação de Aliomar Baleeiro² sobre homologação; excertos da tese de mestrado cujo título é “Decadência e prescrição no direito tributário – aspectos teóricos, práticos e análise de decisões do STJ”, da lavra de Eurico Marcos Diniz de Santi, mestre e doutor pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, que defende a improcedência do prazo de dez anos reconhecido pelo STJ para resguardar o direito de o contribuinte repetir o indébito tributário; 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 equivocadamente esse entendimento.

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.

¹ HORVATH, Estevão. *Lancamento tributário e “autolancamento”*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 151.

² BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 521.

Processo nº : 13851.000014/00-73
Acórdão nº : 303-32.147

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 [...]”³ –, 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”⁴, 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 suportada⁵, 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.⁶

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 Vilanova⁷, que A

³ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 537.

⁴ Paulo Bonavides. *Curso de direito constitucional*, 1999, p. 535.

⁵ Paulo Bonavides. *Curso de direito constitucional*, 1999, p. 228 a 266.

⁶ Paulo Bonavides. *Curso de direito constitucional*, 1999, p. 265.

⁷ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 183.

Processo nº : 13851.000014/00-73
Acórdão nº : 303-32.147

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 teores normativos existentes. Pensamos que esse significado de certeza quadra melhor no âmbito do princípio da segurança jurídica, que examinaremos em seguida.⁸ [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 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

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 145 e 146.

Processo nº : 13851.000014/00-73
Acórdão nº : 303-32.147

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.”⁹ [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.¹⁰

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”.¹¹

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 arbitrio. Como o Direito é a “imputação de efeitos a determinados fatos” (Kelsen), cada pessoa tem elementos para conhecer previamente as conseqüências de seus atos.

⁹ Paulo de Barros Carvalho. Curso de direito tributário, 1999, p. 146.

¹⁰ Cf. José Souto Maior Borges. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. In RDT 63, p. 206 e 207.

¹¹ Tércio Sampaio Ferraz Jr. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. In RDT 17, p. 18 a 51 (grifos do autor).

Processo nº : 13851.000014/00-73
Acórdão nº : 303-32.147

.....
[...] 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



Processo nº : 13851.000014/00-73
Acórdão nº : 303-32.147

possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base exclusivamente na lei”¹²

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*).^{13 14} [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

¹² XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: RT, 1978, p. 46.

¹³ 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).

¹⁴ 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° : 13851.000014/00-73
Acórdão n° : 303-32.147

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 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.

No caso concreto, trata o artigo 165 do CTN 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 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.

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, tít. 6, cap. 6, § 23, *apud* Carlos Maximiliano. *Hermenêutica e aplicação do direito*, 1999, p. 151.

Processo nº : 13851.000014/00-73
Acórdão nº : 303-32.147

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 6 de janeiro de 2000, data da protocolização do pedido de fls. 1 e 2.

Com essas considerações e em respeito ao princípio do duplo grau de jurisdição, preliminarmente, superadas as prejudiciais que fundamentavam 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 16 de junho de 2005



TARÁSIO CAMPELO BORGES - Relator Designado