



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

Processo nº 11610.002296/2001-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-002.737 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de outubro de 2014
Matéria IPI - RESTITUIÇÃO
Recorrente BRINDES TIP LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/1986 a 31/10/1990

AÇÃO DECLARATÓRIA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. INTERRUPTÃO DA PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. DECADÊNCIA DO DIREITO.

A ação declaratória cujo desiderato é a simples manifestação judicial de não incidência de determinado tributo, ou, melhor dizendo, inexistência de relação jurídica tributária, quando já verificada a lesão ao direito, através da sua cobrança e recolhimento, não tem o condão de interromper a prescrição, como previsto no art. 219 do Código de Processo Civil, haja vista que não há pretensão à efetivação do direito, mas apenas a sua certificação, motivo pelo qual a fluência do prazo extintivo do direito somente é obstada pelo pedido administrativo de repetição do indébito.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Cons. Jean Cleuter e Bernardo Leite.

Robson José Bayerl – Presidente *ad hoc* e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça, Robson José Bayerl, Eloy Eros da Silva Nogueira, Angela Sartori, Mônica Monteiro Garcia de Los Rios e Bernardo Leite de Queiroz Lima.

Relatório

Trata-se de pedido de restituição de IPI, referente ao período de apuração julho/1986 a outubro/1990, protocolado em 10/07/2001.

Informa o requerente que a repetição pleiteada teria por fundamento decisão judicial proferida na ação declaratória 93.0030013-0 (95.03.0044246-0), tramitada perante o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, com trânsito em julgado em 04/10/2000, que declarou a não incidência do imposto (IPI) sobre os impressos gráficos personalizados, por ela confeccionados.

A DERAT/SP apontou, em caráter preliminar, a decadência do direito à repetição do indébito, fixando o prazo para o exercício do direito em 05 (cinco) anos a contar da data do pagamento, com fulcro no art. 168 do CTN e AD SRF nº 96/99, ressaltando que a suspensão do prazo prescricional, prevista na legislação processual, não alcançaria as ações declaratórias, mas apenas as condenatórias.

A manifestação de inconformidade rebateu a ocorrência da decadência defendendo a incidência do prazo decenal ("5 + 5"), na esteira da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, bem assim, enfatizou a interrupção da decadência pelo ajuizamento da ação ordinária declaratória nº 93.0030013-0, nos termos dos arts. 172, I; 219, § 1º e 220 do Código de Processo Civil.

A DRJ Ribeirão Preto/SP manteve o indeferimento nos seguintes moldes:

"PAGAMENTO INDEVIDO. RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA.

O prazo para solicitar a restituição de indébito é de decadência e de cinco anos contados a partir da realização do pagamento indevido.

AÇÃO DECLARATÓRIA. TRÂNSITO EM JULGADO. DECLARAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA. CONSEQÜÊNCIA.

A existência de ação declaratória impetrada pelo administrado, com trânsito em julgado, não tem o condão de obrigar a Administração Tributária a conceder a restituição, mas apenas impediria o lançamento de ofício, se fosse o caso, devendo, para o fim de restituição, ser ajuizada a ação condenatória apropriada para a hipótese de repetição de indébito."

Em recurso voluntário o contribuinte destacou os efeitos da ação ordinária declaratória, acentuando que não se limitou a uma mera declaração, mas também à desconstituição da relação jurídica, de modo que os efeitos dos arts. 172, I; 219, § 1º e 220 do CPC seriam plenamente aplicáveis à hipótese dos autos, o que acarretaria a definição do termo inicial da decadência como sendo a data do trânsito em julgado da ação respectiva. No mais, reprisou os argumentos da manifestação de inconformidade.

É o relatório do essencial.

Voto

O recurso interposto é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade, devendo ser conhecido.

A questão a ser debatida nesta assentada diz respeito à ocorrência ou não da decadência do direito à repetição do indébito, à luz da existência de provimento judicial que, em tese, ampararia o crédito vindicado, o que exige a transcrição de excertos das peças principais do processo judicial, a saber, o pedido formulado na inicial, como delimitador da tutela jurisdicional, e o dispositivo sentencial objeto de trânsito em julgado.

Neste diapasão, revendo o inteiro teor da peça vestibular que originou o processo judicial 93.0030013-0, verifico que em momento algum foi discutida a desconstituição da relação jurídica tributária, como sustentou o recorrente, ou mesmo a pretensão de reaver o que indevidamente recolhera, restringindo-se seu pedido à declaração de inexistência desta mesma relação jurídica, *verbis*:

*“27 - Diante de todo o exposto, **requer a autora seja a presente julgada procedente para ver declarada a in incidência (sic) do IPI sobre as atividades da mesma.***

28 - Outrossim, requer a citação da União Federal para responder aos termos da presente ação e acompanhá-la em todos os atos e procedimentos, sob pena de confissão e afinal julgando-se pela procedência, seja a mesma condenada nas cominações de estilo.

29 - Requer provar o alegado por todos os meios de prova admitidos em direito, dando-se a causa o valor de CRS 150.000,00 (cento e cinquenta mil cruzeiros reais).” (destacado)

A sentença prolatada, sem fazer qualquer menção à restituição de valores indevidamente recolhidos, reconheceu a seguinte situação jurídica:

*“ISTO POSTO, julgo procedente a ação para **declarar a não incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados na saída de produtos fabricados por encomenda pela Autora, obtidos por composição ou impressão gráfica.***

A União ressarcirá custas e pagará honorários advocatícios de 10%.

Remessa necessária conforme art.475-III do CPC.” (destacado)

O TRF-3ª Região, por seu turno, confirmou a sentença exarada, negando provimento à apelação e remessa oficial.

Reproduzidas as passagens essenciais, mormente o provimento judicial, resta determinar a sua natureza e alcance, o que exigirá o socorro aos processualistas pátrios, além de remissão às disposições do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/73).

Segundo o art. 4º do *codex* processual, o interesse do autor pode limitar-se à declaração da existência ou da inexistência de relação jurídica, ainda que ocorrida a violação do direito.

Marinoni e Arenhart¹ ensinam que o “*pedido consiste naquilo que, em virtude da causa de pedir, postula-se ao órgão julgador*”, entendendo-se, então, “*que a sentença deve limitar-se ao que foi pedido pelo autor, seja no que diz respeito ao pedido imediato, seja no que pertine ao pedido mediato.*”

Prosseguem aludidos autores: “O pedido declaratório é aquele através do qual o autor pede a declaração de existência ou inexistência de um direito, podendo excepcionalmente *ser* requerida a declaração de um fato.”

No caso vertente, a meu ver, a lide posta perante o Judiciário, nos termos em que proposta, objetivou exclusivamente a declaração da não incidência do IPI às suas atividades.

É certo que toda sentença contém uma carga declaratória, até porque, para condenar, constituir ou declarar um direito é necessário, antes, reconhecer sua existência, entretanto, como alerta Marinoni/Arenhart, as sentenças declaratórias e constitutivas bastam como sentenças, por si só, não exigindo qualquer outra providência, ao contrário das sentenças condenatórias (juntamente com as mandamentais), que exigem atos posteriores para que o direito material seja realizado².

Não sem razão, à época do pedido administrativo, consoante redação vigente do art. 584, I do Código de Processo Civil, apenas a sentença **condenatória** proferida no processo civil constituía-se em título judicial com força executiva, não ostentando este *status* as demais espécies.

Ainda sobre as espécies de tutela jurisdiccional leciona Dinamarco³:

“A declaração de existência ou inexistência do direito é um efeito substancial da sentença de mérito, porque se destina a projetar-se para fora do processo e incidir sobre a vida comum dos litigantes, em suas relações. Ao afirmar em sentença que uma pretensão é boa, porque apoiada pelos fatos provados e conforme com o direito, ou que ela colide com os fatos ou com a ordem jurídica, o juiz está revelando uma norma que não opera em relação ao processo, mas ao mundo exterior.”

Há sentenças cujo único efeito substancial é a declaração da existência ou inexistência de relações jurídicas, direitos e obrigações (daí, serem meramente declaratórias); e há as que, além dessa declaração, contêm algum outro elemento que também se projeta para fora do processo e interferirá na vida dos litigantes. Trata-se das sentenças constitutivas e das condenatórias de todas as espécies, cada uma delas portadora de uma eficácia substancial que a difere das outras e sendo todas elas estruturalmente diferentes da sentença meramente declaratória.

$$(\dots)$$

¹ Marinoni, Luiz Guilherme, e Arenhart, Sérgio Cruz. Manual do processo de conhecimento. 4ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2005. pág. 92.

² Op. cit. págs. 413/414.

3 Dinamarco, Cândido Rangel. Instituições de direito processual Civil, Vol. III, 5ª edição, revista e atualizada de acordo com a emenda constitucional nº 45, de 8.12.2004 (DOU de 31/12/2004). São Paulo: Malheiros Editores, 2005. págs. 197, 217 e 218.

*A sentença meramente declaratória é a mais simples entre todas as sentenças de mérito em sua estrutura lógico-substancial, porque se limita à mera declaração, sem nada lhe acrescentar. É de sua essência e natureza a afirmação ou negação da existência de uma relação jurídica, direito ou obrigação, ou a de seus elementos e quantificação do objeto. O resultado da sentença declaratória, seja positiva ou negativa, é invariavelmente a certeza – quanto à existência, inexistência ou valor de relações jurídicas, direitos e obrigações. Essa é a sua utilidade social institucionalizada, sabido que a incerteza é fonte de insegurança e desacertos no giro dos negócios e em todos os aspectos da vida em sociedade. **Em nenhuma hipótese a sentença declaratória, mesmo quando positiva, constitui título para execução forçada. Ainda quando a obrigação declarada haja sido ou venha a ser descumprida, quando somente a declaração houver sido pedida ao juiz só a mera declaração ele dará: a oferta de título para execução forçada está exclusivamente nas sentenças condenatórias, pois só elas contêm esse momento lógico.***”
(negrito)

Como registrado alhures, a sentença judicial *sub examine* é exemplo de provimento meramente declaratório, cujo desiderato, a seu tempo, foi a declaração de não incidência do IPI sobre as atividades do autor, ora recorrente, dada a incerteza reinante sobre o cabimento desse imposto sobre as atividades gráficas, quando realizadas mediante encomenda.

Repito, em momento algum foi requerida e, nesta medida, deferida judicialmente a possibilidade de repetição de indébito advindo desta circunstância.

Concernente às ações declaratórias em matéria tributária, valho-me também do escólio de Cleide Previtalli Cais, ao esclarecer que ações desta natureza têm cabimento quando presente estado de incerteza por força de exigência fiscal, daí porque seu caráter é fundamentalmente preventivo. Anota ainda a autora, que, diante da natureza da ação declaratória é possível a cumulação com ação de repetição de indébito, visando com a primeira a declaração de que determinado tributo não é devido e, com a segunda, a restituição das quantias já pagas, uma vez que a ação declaratória não comporta execução, salvo quanto à condenação ao pagamento das verbas sucumbenciais⁴.

Portanto, a sentença meramente declaratória, por não prever condenação alguma para o réu e dado o seu caráter preventivo, como assinalado pela decisão recorrida, não constituiria instrumento hábil a aparelhar pedido administrativo de restituição de tributo. Se desejava, também, recuperar o que indevidamente recolhido, competia-lhe manobrar, ainda que cumulativamente, a correspondente ação de repetição de indébito.

Entretanto, cumpre reconhecer que a partir da reforma processual implementada em 2005, especialmente as modificações promovidas pela Lei nº 11.232/2005 no Código de Processo Civil, este quadro sofreu uma mudança quanto às premissas até aqui estampadas.

Com efeito, diante da novel redação do art. 475-N, I do CPC, consoante o qual a sentença proferida no processo civil que reconhecesse a existência de obrigação de

⁴ Cais, Cleide Previtalli. O processo tributário. 3ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001. pags. 372 e ss.

fazer, não fazer, entregar coisa ou pagar quantia, consubstancia título executivo judicial, com a supressão da exclusividade das sentenças condenatórias, a doutrina vem se inclinando a reduzir a distância entre as ações declaratórias e condenatórias, como fazem Flávio Cheim Jorge, Fredie Didier Jr. e Marcelo Abelha Rodrigues, em obra coletiva⁵:

"De fato, se uma decisão judicial reconhece a existência de um direito a prestação já exercitável (definição completa da norma jurídica individualizada), em nada ela se distingue de uma sentença condenatória, em que isso também acontece. A sentença declaratória, proferida com base no art. 4º, parágrafo único, do CPC, tem força executiva, independentemente do ajuizamento de outro processo de conhecimento, de natureza 'condenatória'."

Esta lógica foi encampada pelo egrégio Superior Tribunal de Justiça, antes mesmo de sua introdução na legislação, conforme REsp 588.202/PR, rel. Min. Teori Zavascki, julgado em 10-02-2004, DJ de 25/02/2004:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VALORES INDEVIDAMENTE PAGOS A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SENTENÇA DECLARATÓRIA DO DIREITO DE CRÉDITO CONTRA A FAZENDA PARA FINS DE COMPENSAÇÃO. SUPERVENIENTE IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAR. EFICÁCIA EXECUTIVA DA SENTENÇA DECLARATÓRIA, PARA HAVER A REPETIÇÃO DO INDÉBITO POR MEIO DE PRECATÓRIO.

1. No atual estágio do sistema do processo civil brasileiro não há como insistir no dogma de que as sentenças declaratórias jamais têm eficácia executiva. O art. 4º, parágrafo único, do CPC considera "admissível a ação declaratória ainda que tenha ocorrido a violação do direito", modificando, assim, o padrão clássico da tutela puramente declaratória, que a tinha como tipicamente preventiva. Atualmente, portanto, o Código dá ensejo a que a sentença declaratória possa fazer juízo completo a respeito da existência e do modo de ser da relação jurídica concreta.

2. Tem eficácia executiva a sentença declaratória que traz definição integral da norma jurídica individualizada. Não há razão alguma, lógica ou jurídica, para submetê-la, antes da execução, a um segundo juízo de certificação, até porque a nova sentença não poderia chegar a resultado diferente do da anterior, sob pena de comprometimento da garantia da coisa julgada, assegurada constitucionalmente. E instaurar um processo de cognição sem oferecer às partes e ao juiz outra alternativa de resultado que não um, já prefixado, representaria atividade meramente burocrática e desnecessária, que poderia receber qualquer outro qualificativo, menos o de jurisdicional.

3. A sentença declaratória que, para fins de compensação tributária, certifica o direito de crédito do contribuinte que recolheu indevidamente o tributo, contém juízo de certeza e de definição exaustiva a respeito de todos os elementos da relação jurídica questionada e, como tal, é título executivo para a ação visando à satisfação, em dinheiro, do valor devido.

4. Recurso Especial a que se nega provimento."

⁵ Jorge, Flávio Cheim; Didier Jr, Fredie; e, Rodrigues, Marcelo Abelha. A terceira etapa da reforma processual civil, comentários às Leis n. 11.187 e 11.232, de 2005; 11.276, 11.277 e 11.280, de 2006. São Paulo: Saraiva, 2006. pag. 77.

Como se vê, a alteração de paradigma vem ao encontro dos anseios do recorrente. Porém, para o caso dos autos, remanesce a dúvida quanto à questão atinente à suspensão/interrupção da prescrição e a ocorrência ou não da decadência do direito.

Para responder a esta indagação, mais uma vez recorro às colocações dos últimos autores citados⁶, que analisaram especificamente este ponto, ante a hodierna distinção entre as ações declaratórias e as condenatórias:

*“Uma dúvida final: há como distinguir uma ação de prestação (ação condenatória) de uma ação meramente declaratória ajuizada após a lesão, portanto, quando já seria possível o ajuizamento de uma ação de prestação (art. 4º, parágrafo único, do CPC)? Trata-se de questão difícilíssima. Inicialmente, é razoável afirmar que essa ação meramente declaratória **não interrompe a prescrição**, pois não houve comportamento do credor (titular da pretensão) que revelasse a sua vontade na efetivação da prestação. E os fatos interruptivos da prescrição (art. 202 do CC-2002) todos se justificam por um comportamento do credor direcionado ao cumprimento da prestação pelo sujeito passivo. Note-se que na ação condenatória (ação de prestação), o demandante anuncia o desejo de efetivar o seu direito após a certificação judicial; isso não acontece na ação meramente declaratória ajuizada após a lesão.*

*Em resumo: a) no caso de ação declaratória **preventiva** (anterior à lesão) **não** há que se falar em prescrição, haja vista que não houve violação do direito (art. 189 do CC-2002); b) no caso de ação declaratória do art. 4º, parágrafo único, **há prescrição**, mas o despacho inicial **não** a interrompe, pois não há pretensão à efetivação, mas é mera certificação; c) no caso de ação condenatória, que pressupõe a violação, há prescrição e há interrupção. Por conta disso: a) as sentenças condenatórias e declaratórias (art. 4º, parágrafo único, do CPC) têm idêntico conteúdo (certificação do direito subjetivo e de sua exigibilidade) e efeitos (oportunizar o manejo de medidas executivas), **mas o prazo prescricional para efetivação da sentença condenatória recomençaria a correr a partir do trânsito em julgado, enquanto no caso da declaratória, por nunca se ter interrompido, conta-se desde a violação; b) o prazo para a efetivação da sentença meramente declaratória (art. 4º, parágrafo único, do CPC), como não houve interrupção, contar-se-ia mesmo desde a violação; assim, se, após o trânsito em julgado da decisão, ainda houver prazo, poderia ser efetivada (executada), caso contrário, não.**” (negrito)*

A situação albergada por este processo revela o ajuizamento de ação meramente declaratória quando já havia lesão ao direito, porquanto a incidência do imposto (IPI) e sua cobrança já era uma realidade fático-jurídica, tanto assim que o contribuinte alterca justamente o direito à repetição do indébito, implicando o enquadramento da ação no art. 4º, parágrafo único, do Código de Processo Civil.

Por consequência, na linha da doutrina citada, não houve a interrupção da prescrição, nos moldes do art. 219, *caput* e §1º do CPC, posto inexistir pretensão à efetivação do direito, mas simplesmente manifestação quanto à sua certificação, de maneira que o prazo prescricional seria contado desde a violação do direito, o que, a teor do Código Tributário Nacional, concretizar-se-ia no recolhimento indevido do tributo.

Transplantando tais colocações, tem-se que o período de apuração engloba julho/1986 a outubro/1990, a ação declaratória foi ajuizada em 1993, o trânsito em julgado ocorreu em 04/10/2000. Como não houve interrupção do prazo prescricional, por se tratar de ação declaratória, o prazo extintivo do suposto direito à restituição continuou a fluir até a formalização do pedido administrativo, ocorrida em 10/07/2001, sendo este o seu marco interruptivo, isto é, o seu termo final.

Considerando o entendimento firmado no RE 566.621/RS (que a tese do prazo decenal ["5 + 5"] é aplicável aos processos protocolados até o decurso da *vacatio legis* de 120 [cento e vinte dias] prevista na Lei Complementar nº 118/05, finda em 08/06/2005), julgado sob a sistemática do art. 543-B do Código Processo Civil - regime de repercussão geral -, de observância obrigatória por determinação do art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF 256/09, uma vez tomada a data de 10/07/2001, o *dies a quo* do período aquisitivo recairia em 10/07/1991.

Tendo em conta que o último período de apuração requerido é anterior a esta data, retroagindo a outubro/1990, é indubitável que a integralidade do pedido de restituição foi colhido pela decadência, razão porque não há qualquer reparo a ser feito na conclusão da decisão recorrida.

Em face de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Robson José Bayerl