

# Pedido administrativo e suspensão da prescrição na repetição de indébito

**José Carlos Zanforlin**

*Advogado da EMGEA no Distrito Federal*

## RESUMO

O presente trabalho pretende investigar o efeito de pedido administrativo de devolução do valor de tributo pago a maior. A Primeira Seção do STJ tem reiteradamente entendido que o simples pedido administrativo de compensação tributária não é motivo apto para interromper o prazo prescricional. Este trabalho não considera letra morta o artigo 169 do Código Tributário Nacional e, por este estar em plena vigência, a "decisão administrativa que denegar a restituição" obviamente pressupõe pedido administrativo de restituição. Em sendo assim, o pedido administrativo suspende, sem dúvida, o curso da prescrição, que começará a correr da data da decisão administrativa denegatória da restituição do indébito.

Palavras-chave: Tributário. Pedido administrativo. Restituição. Suspensão do prazo prescricional.

## ABSTRACT

This study investigates the effect of application of administrative refund of tax overpaid. The First Section of the Supreme Court of Justice has held that mere administrative request compensation tax is not apt reason to interrupt the limitation period. This work considers the full force of Article 169 of the Internal Revenue Code to conclude that "administrative decision denying restitution" requires administrative request for refund. That being so, the administrative order suspending undoubtedly the course of the prescription, which begin on the date of the decision of the administrative denial of refund overpayment.

Keywords: Tax. Administrative request. Refund. Equitable tolling.

## I Objetivo

1. O pagamento indevido de tributo gera para o obrigado tributário, nos termos do art. 165 do CTN<sup>1</sup>, direito à restituição to-

<sup>1</sup> "Art. 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:

tal ou parcial do valor pago a mais, consoante hipóteses descritas nos incisos I a III daquele dispositivo. Esse **direito de restituição é, na verdade, direito de pleitear a restituição**, e não, como se poderia apressadamente interpretar do art. 165, direito do obrigado à prestação de devolução do fisco sem correspondente requerimento dessa prestação.

2. Essa aparente obviedade se justifica e se explica pelo disposto no art. 168, instituidor do prazo prescricional de cinco anos para exercício do ato de requerer devolução do indébito; nos termos da lei, direito de pleitear restituição.<sup>2</sup> O termo inicial desse prazo se conta (i) da data da extinção do crédito tributário e (ii) da data de decisão administrativa definitiva ou da data de trânsito em julgado de decisão judicial desconstitutiva (em sentido amplo) de decisão condenatória do obrigado tributário. Em outras palavras, o direito de restituição somente corresponde à obrigação de restituir se o detentor do direito de restituição exercer esse direito.

3. O objetivo do trabalho é investigar o efeito de pedido administrativo de devolução do valor de tributo pago a maior, pois essa hipótese não se inclui nas situações descritas no art. 168. E, não se incluindo, logicamente não há que falar em suspensão do curso da prescrição baseada nesse dispositivo. Os reiterados pronunciamentos da Primeira Seção do STJ (o simples pedido administrativo de compensação tributária não é motivo apto para interromper o prazo prescricional) não parecem levar em consideração o disposto no art. 169 do CTN nem o art. 4º do Decreto 20.910/32, como se verá adiante. Este trabalho não considera letra morta<sup>3</sup> aquele art. 169 (seu “falecimento” só aproveita ao fisco) e, por

---

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;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.”

<sup>2</sup> “Art. 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.”

<sup>3</sup> “A jurisprudência, porém, tem considerado ser prescindível a formulação de pedido na via administrativa. E, como consequência disso, aplica-se o prazo de cinco anos previsto no art. 168 à propositura da ação de restituição do indébito, que então assume natureza de prazo prescricional. Ainda como decorrência da desnecessidade de requerimento administrativo, entende-se que ‘o prazo

este não haver sido revogado, a “decisão administrativa que denegar a restituição” obviamente pressupõe pedido administrativo de restituição. Em sendo assim, o pedido administrativo suspende, sem dúvida, o curso da prescrição, que começará a correr da data da decisão administrativa denegatória da restituição do indébito.

## II Fundamento constitucional do pedido administrativo

4. O requerimento administrativo para devolução do que foi pago a maior ou indevidamente é claro exercício de petição para defesa de direito. Ao pedido corresponde ou pelo menos deve corresponder temporânea decisão administrativa, concessiva ou negativa da restituição. Essa correspondência transcende o direito tributário e insere-se nos direitos e garantias fundamentais, de acordo com o art. 5º, XXXIV, “a”, da Constituição<sup>4</sup> 5. Entretanto, apesar desse relevo constitucional, é consabido o pouco caso da administração no fornecimento de resposta, qualquer resposta, que defira ou indefira pleito do administrado (principalmente quando o direito milita em prol do obrigado tributário). A falta de resposta afronta o dispositivo constitucional referido; sua demora descumpe o art. 5º, LXXVIII da Constituição (duração razoável do processo).<sup>6</sup>

5. Buscou-se corrigir essa prática pela fixação de prazo para que a administração fazendária proferisse decisão administrativa e, assim, não fizesse tábula rasa do direito assegurado ao cidadão naqueles dispositivos constitucionais. O art. 24 da Lei nº 11.457/07 fixou o prazo máximo de 360 dias para que fosse proferida decisão administrativa a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do obrigado ao pagamento de tributo. Desse

---

prescricional, para fins de restituição de indébito de tributo indevidamente recolhido, não se interrompe e/ou suspende em face de pedido formulado na esfera administrativa [...]’ (STJ, 1ª T, AgRg no Ag 629.184/MG, Rel. Min. José Delgado, j. em 3/5/2005, DJ de 13/6/2005, p. 173) [...]. A prescrição para se pleitear a restituição do indébito, em juízo, é contada nos termos do art. 168 do CTN, tendo o art. 169 sido transformado em letra morta” (SEGUNDO, 2006).

<sup>4</sup> “XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder”.

<sup>5</sup> “O direito ao processo administrativo fiscal está assegurado pelo dispositivo que, expressamente, diz ser a todos assegurado, independentemente do pagamento de taxas, o direito de petição aos poderes públicos, em defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder” (MACHADO, disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br/artigos/aqpat.html>>).

<sup>6</sup> “A todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.”

dispositivo constavam dois parágrafos, que foram vetados por proposta dos ministérios da Fazenda e da Justiça. Abaixo, em nota de pé de página, se transcreve o teor desses parágrafos.<sup>7</sup>

6. Especialmente o § 2º vetado era o dispositivo que diferenciava, no caso, a norma jurídica (dotada de sanção) de norma moral – dar bom dia ou boa noite – sancionável esta unicamente por desprezo do grupo social. Esse § 2º instituía, como penalidade, a presunção de ser favorável ao obrigado tributário o resultado de diligências administrativas requisitadas (por ele ou pelo fisco) se não concluídas no prazo da lei.

7. A redação do § 2º não é muito clara e parece confundir suspensão com interrupção quanto aos efeitos desses fenômenos; é que se tratando de interrupção o prazo “recomeça a correr da data do ato que a interrompeu, ou do último ato do processo para a interromper”, conforme consta do parágrafo único do art. 202 do Código Civil. Ora, recomeçar é correr de novo o prazo de 360 dias, e não se paralisar por 120 dias, como no texto do § 2º. Paralisação é não curso do prazo, o que significa suspensão de prazo.

8. Isso não obstante, constata-se que as razões do veto são de pouca sustentação e visam unicamente a retirar natureza de norma jurídica do conteúdo daquele § 2º (ou seja, o veto desnatura a norma jurídica e desrespeita a Constituição):

Por seu lado, deve-se lembrar que, no julgamento de processo administrativo, a diligência pode ser solicitada tanto pelo contribuinte como pelo julgador para firmar sua convicção. Assim, a determinação de que os resultados de diligência serão presumidos favoráveis ao contribuinte em não sendo essa realizada no prazo de cento e vinte dias é passível de induzir comportamento não desejável por parte do contribuinte, o que poderá fazer com que o órgão julgador deixe de deferir ou até de solicitar diligência, em razão das consequências de sua não realização. Ao final, o prejudicado poderá ser o próprio contribuinte, pois o julga-

<sup>7</sup> Lei nº 11.457/07, art. 24: “É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte”.

“§ 1º O prazo do caput deste artigo poderá ser prorrogado uma única vez, desde que motivadamente, pelo prazo máximo de 180 (cento oitenta) dias, por despacho fundamentado no qual seja, pormenorizadamente, analisada a situação específica do contribuinte e, motivadamente,

§ 2º Haverá interrupção do prazo, pelo período máximo de 120 (cento e vinte) dias, quando necessária à produção de diligências administrativas, que deverá ser realizada no máximo em igual prazo, sob pena de seus resultados serem presumidos favoráveis ao contribuinte.”

mento poderá ser levado a efeito sem os esclarecimentos necessários à adequada apreciação da matéria (trecho das razões do veto).

Em grave presunção negativa, o veto admite alguma vileza de caráter no “contribuinte” (“comportamento não desejável” é expressão eufemística para vileza) que venha a requerer diligências que não se completem no prazo para se aproveitar da presunção de lhe serem favoráveis os resultados! Ou seja, esse “contribuinte”, na concepção do veto, além de “comportamento não desejável”, também possui capacidade premonitória: requer a diligência porque já sabe que ela não se completará no prazo e, por presunção legal, o resultado lhe será favorável! Mesmo que a diligência fosse requerida pelo fisco, para infirmar afirmação do obrigado, ainda assim, a presunção seria em favor deste, pois provaria o contrário do que buscava o fisco (a isso também teria de prever o obrigado “em comportamento não desejável”). E apresenta falha argumentativa relativamente ao período de tempo, pois a diligência pode ter sido solicitada no curso do prazo inicial de 360 dias, e, por isso, pode completar-se em prazo maior do que 120 dias; a prorrogação por mais 120 dias (interrupção por 120 dias, no texto da lei) não se dá somente APÓS requerimento da diligência, mas por causa do requerimento e pela proximidade do esgotamento do prazo de 360 dias. Assim, a diligência pode cumprir-se em prazo bem maior do que 120 dias, o que pode possibilitar sua conclusão no prazo da lei. Assim, só por essa razão, o veto não subsiste e seu objetivo velado é deixar livre o fisco para atuar sem limite de prazo, pois lei sem sanção da conduta oposta à prescrita não é norma jurídica.

9. Constata-se, desse modo, a renitência do fisco em enquadrar-se, de modo isonômico, ao sistema de direito positivo (como se não bastassem outros dispositivos ab-rogatórios da isonomia: verba honorária insignificante quando vencida a fazenda; verba honorária fixada no percentual máximo, se vencido o executado; prazos especiais para a fazenda em juízo; formação de título executivo mediante emissão de uma única vontade, por exemplo). Tão graves quanto a ausência de resposta são as consequências que se querem havidas e ocorridas, pela tão só demora na resposta, na esfera de direitos do obrigado tributário.

### **III Relevância dogmática do pedido administrativo**

10. Constata-se a relevância dogmática do pedido administrativo pela circunstância de que sua ocorrência produz efeitos e/ou constitui-se em marco temporal de alguma consequência jurídica,

por decorrência de previsão legal. Assim, no plano do CTN, o pedido administrativo para exercício de algum direito (reclamações, recursos, petições, defesas) tem a propriedade de suspender a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III); está igualmente pressuposto no prazo de 2 anos de prescrição da ação para anular decisão administrativa indeferitória de pedido de restituição (art. 169).

11. A bem de melhor demonstrar tal relevância, é necessário destacar-se a diferença de conteúdo entre o art. 168 e seus dois incisos e o art. 169, ambos do CTN, para efeito do cômputo do prazo prescricional do direito de pleitear a restituição/compensação. Os dois incisos do art. 168, referíveis aos três incisos do art. 165, não pressupõem que tenha havido prévio pedido de restituição. Logo, a ocorrência da prescrição ou sua suspensão dele independem. Já no art. 169, menção à decisão administrativa denegatória de restituição, sem dúvida pressupõe pedido anterior. Logo, não é absurdo raciocinar que (i) feito o pedido de restituição, (ii) prolatada a decisão denegatória, (iii) o período de tempo entre esses dois eventos está resguardado do curso da prescrição.

12. Reafirme-se que nesse interregno está pressuposta a suspensão do prazo para pleitear judicialmente a restituição por causa do pedido administrativo dessa mesma restituição. Essa pressuposição não decorre de analogia nem de interpretação extensiva de algum outro dispositivo do CTN estabelecedor de suspensão do direito de haver restituição de tributo por decorrência de pedido administrativo, mas de raciocínio dedutivo. Como tal, a suspensão do curso da prescrição já está contida no texto do art. 169, de onde ela foi deduzida.

13. Em paralelo, veja-se, por exemplo, o caso de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, prevista no art. 151, III, do CTN, por causa de, sinteticamente, pedido/requerimento administrativo. Observe-se que emprego da analogia entre a suspensão da prescrição pró-fisco pelo pedido administrativo – prevista nesse art. 151, III – e a pró-cidadão, no caso de pedido de restituição (art. 169), não abominaria o senso de justiça do "*debemus suum cuique tribuere*", embora entendimento tradicional não admita, nesse caso, tratamento isonômico para preservação do direito do cidadão. Diz-se suspensão pró-fisco no caso do art. 151, III, porque, mais que garantir que o obrigado não seja executado pelo fisco, o dispositivo impede o curso da prescrição para constituição do crédito tributário. Todavia, como se viu, a suspensão do curso da prescrição, no plano do art. 169, pelo pedido de restituição, não decorre de analogia, mas de dedução da circunstância que dá início ao cômputo da prescrição da ação anulatória de decisão que nega a restituição

e, por consequência, a obtenção desta, que é a própria decisão denegatória. Assim, no tempo entre o pedido e a decisão não corre a prescrição – ela está suspensa.

14. O entendimento, ao que parece sem discordância, da Primeira Seção do STJ quanto ao início do prazo de prescrição da repetição de indébito de tributo sujeito a lançamento por homologação aplica o prescrito no art. 168, I do CTN. Segundo esse entendimento, a extinção do crédito tributário nesses casos se dá por aplicação do art. 156, VII do CTN (homologação ficta por decurso do prazo de revisão pelo fisco), combinado com o art. 150, §§ 1º e 4º, do CTN, e não na data do recolhimento a maior ou do pagamento indevido.<sup>8</sup>

15. Outra coisa, porém, é se houver pedido administrativo de repetição, feito no prazo de 5 anos em que se dá a homologação expressa ou ficta. Ou seja, hipótese não incluída no art. 168, I, pois aí não se cogita de haver sido feito pedido administrativo. Na visão deste trabalho, o caso passa a reger-se pelo art. 169. É que esse dispositivo prevê como termo inicial do cômputo do prazo prescricional justamente evento consequente do pedido administrativo de repetição: a denegação desse pedido. E, como dito anteriormente, o período de tempo entre o pedido e a denegação suspende o curso da prescrição.

16. Ainda no plano da dogmática atributiva de efeito de suspensão do prazo prescricional ao pedido administrativo, veja-se o art. 4º do Decreto nº 20.910/32:

Art. 4º Não corre a prescrição durante a demora que, no estudo, ao reconhecimento ou no pagamento da dívida, considerada líquida, tiverem as repartições ou funcionários encarregados de estudar e apurá-la.

Parágrafo único. A suspensão da prescrição, neste caso, verificar-se-á pela entrada do requerimento do titular do direito ou do credor nos livros ou protocolos das repartições públicas, com designação do dia, mês e ano.

<sup>8</sup> REsp nº 675.767/AL, 1ª Turma, Min. Teori Zavaski: “2. Sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita - do lançamento. Segundo entende o Tribunal, para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, I.”

17. Observe-se que o Decreto 20.910/32 regula, precisamente, “as dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal”, conforme art. 1º desse Decreto. Cuidando da prescrição contra a Fazenda, e ainda que lhe estabeleça, pela fixação de prazo tão curto, inegável privilégio<sup>9</sup>, não descurou o legislador de 1932 – em plena ditadura Vargas – de preservar direitos do cidadão demandante contra esse mesmo Estado. Assim, prescreveu que o prazo prescricional não corria na hipótese referida naquele art. 4º transcrito.

18. Tem-se, desses preceitos legais, inegável suporte jurídico para afirmar-se que o pedido administrativo de repetição de indébito suspende o prazo de prescrição do direito de ação. No art. 169 do CTN, tal conclusão se obtém por raciocínio dedutivo de seu texto, sem maior dificuldade; no art. 4º do Decreto 20.919/32, a conclusão de tratar-se de preceito dogmático fornece-a o vernáculo. A suspensão do curso da prescrição expressamente preceituada no art. 4º desse Dec. 20.910/32 prossegue intocada e plena de efeito pelo art. 169 do CTN. A única regra acrescida por este último dispositivo é a fixação de prazo para efetivação da prescrição e de seu termo inicial, APÓS ocorrência de ato jurídico que faz reiniciar o curso da prescrição: a decisão denegatória do pedido de repetição.

19. A conclusão aqui exposta não é peregrina. O Parecer AGU Nº GQ – 97, proferido no processo nº 35.000.004161/95-82, aprovado em 16/01/1996, já acatava tese do Banco do Brasil contra o INSS de suspensão do curso da prescrição com base no art. 4º do Dec. 20.910/32 (itens 32, 33 e 34 do Parecer).<sup>10</sup>

<sup>9</sup> “30. Da análise desses diplomas legais, percebe-se, sem qualquer dificuldade, que, na realidade, instituíram eles um privilégio em favor dos entes a que se referem. Digo privilégio porque, na opinião dos doutrinadores mais abalizados, acompanhada pelo INSS no item 18 de sua Contestação, a prescrição encontra fundamento na necessidade da certeza e estabilidade das relações jurídicas. Ora, a certeza e a estabilidade das relações jurídicas dizem respeito a todos os que se submetem à ordem jurídica, não havendo qualquer motivo para que, sob esse aspecto, se dê tratamento diverso a determinadas pessoas. Assim, parece-me claro que se trata de um privilégio, constituído em favor das pessoas mencionadas nos referidos diplomas legais.” Trecho do Parecer AGU Nº GQ – 97, proferido no processo nº 35.000.004161/95-82, aprovado em 16/01/1996.

<sup>10</sup> “32. Mas, justamente por haver constituído um privilégio em favor de determinadas pessoas, o Decreto nº 20.910, de 1932, estabeleceu, no art. 4º [...]. 33. Esse dispositivo, no meu entender, constitui caso especial de impedimento de fluência da prescrição, durante o período em que se discute a questão no campo administrativo. Ainda recentemente, o Superior Tribunal de Justiça teve oportunidade de examinar essa questão. Trata-se do Recurso Especial nº 13.794-0-GOÍÁS, julgado,



20. Além de não ser peregrina, a conclusão aqui exposta tem base em jurisprudência do STJ: o Parecer em questão menciona em seu prolog o REsp. nº 13.794-0/GO, relator Ministro Hélio Mosimann, julgado em 05/08/92, que examina demanda de particular contra o Estado de Goiás. Nesse recurso especial é vencida por unanimidade tese do recorrente (o Estado de Goiás) de ocorrência de prescrição do direito do recorrido, com base, justamente, no art. 4º do Dec. 20.910/32. O argumento exposto no voto faz suporte em parecer da Subprocuradoria-Geral da República, posto nos autos, cujo trecho final se transcreve aqui:

É tranquilo o entendimento, aliás apoiado em disposição legal expressa (art. 4º do Decreto nº 20.910/32), de que não corre a prescrição durante a demora no estudo e decisão de requerimento apresentado na esfera administrativa, de modo que, caracterizada tal hipótese (suspensão do prazo prescricional), o acórdão deu correta interpretação e aplicação às normas legais já mencionadas.

#### **IV O entendimento contrário do STJ**

21. Troianelli e Casanova (2010) examinam situação de obrigados tributários que requereram compensação de tributos devidos com valores indevidamente pagos, mas não lograram decisão administrativa favorável. Pior que isso, casos há em que o despacho nem sempre é peremptoriamente negativo, porém, sem rejeitar a existência do crédito, perquire a certeza ou liquidez do crédito apontado à compensação, o que faz perdurar tramitação administrativa do pleito.

22. Avulta efeito negativo dessa demora ante entendimento do STJ de que o pedido administrativo de compensação de créditos tributários não interrompe prazo prescricional para ajuizamento de

---

por unanimidade, em 5 de agosto de 1992. Embora tratando de matéria diversa da que ora se examina, em contenda entre particular e o Estado de Goiás, a decisão citada examinou, justamente, a aplicabilidade do transcrito art. 4º do Decreto nº 20.910, de 1932. 34. De fato, verifica-se do voto do eminente Relator, especialmente do transcrito trecho do parecer da Subprocuradoria-Geral da República, que se prova que a parte discutia, administrativamente, a questão, sem que essa pendência houvesse sido decidida, quando do ajuizamento da ação. No caso ora sob exame, alega o Banco do Brasil que, desde o início do problema, vem tentando solucionar a questão, na área administrativa, alegação essa que em nenhum momento foi contestada pelo INSS. Desse modo, é de entender-se que a alegação do Banco do Brasil é verdadeira, e, segundo me parece, é de admitir-se que as tratativas, no âmbito administrativo, impediram que corresse a prescrição, pela aplicação do mencionado art. 4º do Decreto nº 20.910, de 1932.”

repetição de indébito, visto não se prever a hipótese no art. 174, parágrafo único, I e IV, do CTN. Esse fundamento descobre-se no REsp nº 572.341-MG, julgado em 05/08/04, e no REsp nº 531.352-MG, julgado em 06/12/05, conforme é informado no trabalho referido. Os autores registram “fieira” de acórdãos afirmativos de que o pedido administrativo de compensação não suspende/interrompe o fluxo da prescrição da ação de repetição de indébito. Todos sem fundamento outro que menção a precedentes do STJ; os dois únicos encontrados que atendem o preceito do art. 93, IX, da Constituição (obrigação de fundamentação das decisões do Poder Judiciário) foram os acórdãos proferidos naqueles recursos especiais mencionados, e que parecem ser os prógonos desse entendimento.

23. Repita-se a fundamentação: o pedido administrativo não suspende o curso da prescrição da ação apropriada porque a previsão não consta do art. 174, parágrafo único, I e IV, do CTN. Em ambos os acórdãos, cujos trechos abaixo se transcrevem, o pedido administrativo é (des)qualificado como “mera formalização” no primeiro e “simples pedido” no segundo.

23.1 Nos exatos termos do voto proferido no REsp 572.341-MG:

Efetivamente, não foi consignado no decisório impugnado nenhuma evidência de que houve a citação pessoal do devedor, no caso, a Fazenda Pública, em data anterior à propositura da ação. Desse modo, para se constatar tal circunstância e, por conseguinte, entender que houve a interrupção do prazo prescricional e a consequente violação do art. 174, parágrafo único, I, do CTN, imperioso o reexame de elementos fáticos-probatórios [...]. Por sua vez, não constato a alegada ofensa ao art. 174, parágrafo único, IV, do CTN [...]. Ora, ao menos diante das informações constantes no voto condutor do decisório, não importou o pedido administrativo de compensação de créditos tributários manifestado pelo contribuinte no reconhecimento do débito pela devedora, no caso, a Fazenda Pública [...]. Concluo, assim, que a mera formalização de pedido de compensação de créditos tributários [...] não constitui circunstância suficiente para, nos termos do art. 174, parágrafo único, I e IV, do CTN, interromper o prazo prescricional para propositura de ação de repetição de indébito.

23.2 Por sua vez, em trecho do voto proferido no REsp nº 531.351-MG, vê-se: “É que o simples pedido administrativo de compensação tributária não é motivo suficiente para interromper o prazo prescricional, por não estar previsto nas hipóteses dos incisos do parágrafo único do art. 174 do CTN, os quais não admitem interpretação extensiva”.

24. O art. 174 invocado nesses acórdãos inscreve-se no Capítulo IV, Seção IV do CTN (Demais modalidades de extinção). Nesta, os artigos 170, 171 e 172 tratam, respectivamente, da compensação, da transação e da remissão. O art. 173 fixa o prazo de extinção do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário e o art. 174, § único, descreve nos incisos I a IV os fatos interruptivos da prescrição do direito de constituição do crédito tributário pela Fazenda.

25. Assim, a afirmação do STJ, naqueles acórdãos, de que a hipótese de suspensão do prazo prescricional por efeito de pedido administrativo de restituição/compensação não se inclui nas disposições do art. 174, § único, I e IV, do CTN é verdadeira; porém, (i) não justifica a decisão de negar efeitos ao pedido administrativo, porque (ii) não tem pertinência com o dispositivo que pretende ou assume fundante da afirmação.

## **V A elaboração de leis. A Lei Complementar Nº 95/98**

26. A descrição da inserção topológica do art. 174 do CTN, feita no item 24, objetiva não apenas localização temática de seu conteúdo, mas, e principalmente, destacá-lo de outros conjuntos temáticos regulados no CTN por causa de seus distintos conteúdos. Desse modo, o conjunto de fatos/atos jurídicos com propriedade (estabelecido no parágrafo único e incisos desse art. 174) de suspender curso da prescrição contém elementos relacionados unicamente com a ação para a cobrança do crédito tributário; e é titular desse direito de ação apenas a Fazenda. Logo, afrontaria classificação lógica a inserção de hipótese suspensiva de curso de prescrição referente a direito do obrigado tributário de haver restituição do indébito.

27. Certamente se da lei constasse dispositivo com esse teor, ele valeria e, sendo aplicado, seria eficaz; mas não estaria isenta de crítica sua inserção como mais um inciso do parágrafo único do art. 174 do CTN, em razão de sua impertinência lógica com o tópico do conjunto e por sua disparidade com os demais elementos desse conjunto.

28. Os argumentos acima decorrem de simples processo de classificação, cujo objetivo, sabido de todos, consiste em reunir coisas ou seres com características semelhantes e separar as que se distinguem. Da reunião dos semelhantes deduzem-se suas propriedades comuns. Ousa-se afirmar que sem classificação seria impossível o conhecimento humano no estágio em que se encontra atualmente.

29. Tendo isso em conta, foi promulgada a Lei Complementar nº 95, de 26/02/98, que dispõe sobre elaboração, redação, al-

teração e consolidação das leis, conforme previsto no art. 59, parágrafo único da Constituição (lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis). Se antes do advento dessa lei complementar os operários do direito, em sua atividade, exerciam a interpretação das normas jurídicas segundo noção pessoal que tivessem adquirido sobre classificação das matérias legais e das condutas por elas reguladas (conjuntos, elementos de um conjunto, intersecção de conjuntos, continência e exclusão). atualmente a tarefa é facilitada por didática disposição normativa.

30. O art. 11 dessa Lei dispõe, de fato, que as disposições normativas deverão ser redigidas com clareza, precisão e ordem lógica. Esse artigo divide-se em três incisos, dedicados a cada uma das recomendações postas no caput. Do inciso III, que trata da ordem lógica que devem observar as disposições legais, destacam-se as seguintes alíneas como regras de classificação:

- b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;
- c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;
- d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

31. Relacionando agora as alíneas transcritas do art. 11 da LC 95/98 com o art. 174, parágrafo único e incisos do CTN, conclui-se: (i) o conteúdo do caput do artigo é restrito a um único assunto ou princípio (trata da prescrição da ação de cobrança do crédito tributário) – alínea “b”; (ii) o parágrafo expressa aspecto complementar da prescrição estabelecida no caput, pois informa que a prescrição fixada pode ser interrompida – alínea “c”; (iii) os incisos promovem a enumeração dos casos interruptivos da prescrição – alínea “d”. Logo, não se pode apresentar crítica à elaboração desse art. 174, seu parágrafo único e seus incisos, do CTN: há perfeito atendimento das recomendações postas no art. 11 da LC 95/98.

32. Boa técnica legislativa, entretanto, não haveria, conforme se disse no item 25, se constasse desse art. 714 e seu parágrafo único, digamos, um inciso V, dispositivo de que “o pedido administrativo de repetição de indébito ou de compensação suspende/interrompe a prescrição”. É que tal suposto inciso V não representaria enumeração dos casos referidos no parágrafo único do art. 174, e, pior, distingue-se inteiramente do tema tratado no caput. Portanto, a não existência desse suposto inciso V do parágrafo único do art. 174 é louvável técnica legislativa; e não é razão constitutiva de não reconhecimento judicial de suspensão da prescrição.

33. Ocorre que a boa técnica legislativa, nessa questão da suspensão da prescrição pelo pedido administrativo de repetição/compensação, já foi observada no CTN, bastando interpretação que não afaste a isonomia em prol de suposta superioridade jurídica do fisco.<sup>11</sup> Assim como o pedido referido implicitamente no art. 151, III, do CTN suspende a exigibilidade do crédito tributário; assim como a prescrição é igualmente interrompida nos casos descritos do parágrafo único do art. 174 do CTN, para que não prescreva a ação do fisco para cobrança de tributos; assim também o art. 169 estabelece a suspensão da prescrição da ação para anular decisão denegatória de pedido administrativo de restituição/compensação. Ora, quem pede a anulação da decisão administrativa, obviamente, requer do Judiciário outra decisão, em sentido contrário, concessiva da restituição/compensação. Essa conclusão decorre, como se viu, de raciocínio dedutivo do texto do art. 169 do CTN; além disso, é interpretação que dá concretude ao primado da isonomia, posta como valor maior pela Constituição logo em seu preâmbulo, “ao lado da justiça” (BORGES, 1999).

34. Esse não é o único argumento: o art. 4º do Dec. 20.910/32, de modo expresso e sem qualquer resquício de dúvida, afasta o curso da prescrição “durante a demora que, no estudo, ao reconhecimento ou no pagamento da dívida, considerada líquida, tiverem as repartições ou funcionários encarregados de estudar e apurá-la”. E que não venha o fisco, para negar aplicação a dispositivo tão claro e caro ao obrigado tributário, alegar que a dívida não seja “eventualmente” ilíquida! Os tribunais já desenvolveram conceitos bem didáticos sobre o que seja liquidez de uma obrigação, de um título, de modo que tais expedientes serão prontamente rechaçados pelo Judiciário, quem sabe com fixação de verba honorária proporcional ao desrespeito que esses argumentos representam.<sup>12</sup> À guisa de antecipada contra-argumentação, lembre-se que o texto é de 1932, época em que o Judiciário não contava com os meios tecnológicos para prestar aferição de montante matemático. Assim, fatores que poderiam

<sup>11</sup> Embora demonstração de viés autoritário, a superioridade decorrente de produção dogmática (como as exemplificadas no item 9 deste trabalho) é de obedecer-se enquanto vigente; o que não se pode é, a priori, admitir-se postura interpretativa que atribua ao Estado privilégio inexistente.

<sup>12</sup> “Finalmente, no tocante às obrigações pecuniárias, cumpre distinguir entre os títulos judicial e extrajudicial [...] Mas, quanto ao título extrajudicial, ele ou é líquido, e, portanto, título; ou não é líquido, e, por isso, escapa ao gabarito de título executivo” (ASSIS, 2012, p. 167). Assim, devolução de tributo pago indevidamente ou a maior sempre é dívida líquida.

dar como ilíquida certa dívida no passado atualmente se desfazem ao apertar de teclas de uma simples “calculadora HP”, que já trazem fórmulas embutidas. Por isso, o oportuno e bem-vindo entendimento dos tribunais.

## Conclusão

(i) O atual entendimento da Primeira Seção do STJ sobre a ineficácia do pedido de restituição/compensação administrativo para suspender o curso da prescrição do direito à restituição/compensação deriva, como se viu, de sintético argumento exposto nos recursos especiais 572.341-MG e 531.351-MG. Esse argumento consiste em não estar incluído o pedido administrativo nos casos descritos nos incisos do parágrafo único do art. 174 do CTN.

(ii) Contrapôs-se, neste trabalho, explicação segundo a qual a não inclusão da hipótese significa, precisamente, boa técnica legislativa, pois a matéria não se relaciona com o caput do art. 174. É o que se extrai do art. 11 da Lei Complementar nº 95/98. E mais, em boa técnica legislativa, o tema foi previsto dedutivamente no art. 169 do CTN – segundo o qual a prescrição da ação anulatória começa a correr após decisão denegatória da restituição/compensação. Logo, o reverso da anulação da decisão administrativa é decisão judicial de conteúdo oposto, ou seja, determinativa da restituição/compensação.

(iii) O art. 4º do Decreto nº 20.910/32, em vigor, determina o não curso da prescrição no período em que a administração levar em exame pedido administrativo formulado pelo administrado. É o que foi decidido no recurso especial nº 13.794-0/GO, julgado em 05/08/92, e defendido no Parecer AGU Nº GQ – 97, proferido no processo nº 35.000.004161/95-82, aprovado em 16/01/1996.

Agradeço aos colegas Adelay Bonolo, pela revisão, indispensável crítica e oportunas discussões, e Nayara Guimarães Marcato, pela organização de bibliografia.

## Referências

ASSIS, Araken de. **Manual da Execução**. 14ª edição rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

BORGES, José Souto Maior. Limites Constitucionais e Infraconstitucionais da Coisa Julgada Tributária. Contribuição social sobre o lucro. In: CAMPOS,

Dejalma de. (Coord.). **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, vol. 27. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999. pág. 170-194.

MACHADO, Hugo de Brito. **Algumas questões do processo administrativo tributário**. Não paginado. Disponível em: <[104 | Revista de Direito da ADVOCEF – Ano VIII – Nº 16 – Mai 13](http://www.hugo-</a></p></div><div data-bbox=)

machado.adv.br/artigos/aqpat.html>.  
Acesso em: 22 out. 2012.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado.  
**Prescrição e Decadência em Matéria Tributária**. 2006. Não paginado.  
Disponível em: <<http://qiscombr.winconnection.net/hugosegundo/conteudo.asp?idpublicacao=32>>.  
Acesso em: 20 out. 2012.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda;  
CASANOVA, Vivian. Declaração de  
compensação como causa interruptiva  
do Prazo Prescricional para Repetição  
do Indébito. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 182,  
pág. 7-20, nov. 2010.