COLEÇÃO
MANUAIS Dizer o Direito

Coord.: MÁRCIO CAVALCANTE

Felipe Duque

MANUAL DE PROCESSO TRIBUTÁRIO

Administrativo e Judicial

4ª edição

revista, atualizada e ampliada

2027

EDITORA JusPODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

Dizer Direito
www.dizerodireito.com.br

Capítulo 1

PROCESSO TRIBUTÁRIO

1.1. ENTENDENDO O BÁSICO – FORMAS DE PROCESSO TRIBUTÁRIO

Pensa-se que processo tributário é algo de outro mundo, mas não é, e vamos provar isso.

Há quem associe "processo tributário" apenas a situações de litígio entre contribuinte e Fazenda Pública, como em uma ação de execução fiscal ou uma ação anulatória por parte do contribuinte.

Não é bem assim. O que a maioria das pessoas não percebe é que já há "processo tributário" quando ocorre um lançamento, por exemplo, do IPVA ou de um IPTU.

Ou seja, o "processo tributário" começa muito antes.

Inicia-se com a "fiscalização" e, consequentemente, com a "constituição do crédito tributário" através do lançamento.

Logo, há um "processo tributário" na fase administrativa, que nem sempre é contenciosa, pois nem sempre há litígio.

Em outras palavras, o processo tributário divide-se em duas categorias principais: *o processo administrativo tributário e o processo judicial tributário*.

O processo administrativo tributário, por sua vez, pode ser classificado em não contencioso (ou voluntário) e contencioso (ou bilateral).

Perceba: nos casos em que o lançamento é iniciado por iniciativa da autoridade administrativa[1], já temos necessariamente um processo tributário na esfera administrativa, que deverá seguir um encadeamento de atos processuais para ser válido. Caso não haja nenhuma impugnação, ele será "voluntário", isto é, o contribuinte quedará inerte sem impugnar o lançamento.

Por outro lado, caso o contribuinte impugne o lançamento (art. 145, I, do CTN), demonstrando, portanto, que está irresignado com o lançamento, começamos a falar

1. Código Tributário Nacional: art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Espécie	Litigiosidade	Iniciativa
Processo Administrativo Tributário (PAT)	Depende.	Do Fisco ou do Contribuinte
Processo Judicial Tributário	Sim.	Do Fisco = Ações exacionais (execução fiscal/ medida cautelar fiscal) ou do Do contribuinte = Ações antiexacionais/não exacionais

E, se você ainda não desistiu (espero, sinceramente que não) só uma dica rápida "filé da muriçoca"[3] do que veremos pela frente:

AÇÃO DECLARATÓRIA	AÇÃO ANULATÓRIA	MANDADO DE SEGURANÇA
Natureza declaratória	Natureza desconstitutiva	Remédio constitucional contra ilegalidade e abuso de poder.
Antes da constituição do crédito	**Depois** da Constituição; Lançamento é condição de procedibilidade	Antes **ou** depois da constituição do crédito
Reconhecimento de um direito ou declaração de inexistência de uma relação jurídico-tributária	Visa anular um lançamento tributário anteriormente realizado	**Não admite dilação probatória**.

1.2. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA

O Processo Administrativo[4] Fiscal (PAF) federal brasileiro, conforme regulamentado pelo Decreto nº 70.235 de 1972, é um instrumento jurídico fundamental para a administração tributária.

É através dele que se efetiva a determinação e a exigência dos créditos tributários da União.

Este decreto, pela sua relevância e natureza, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com **status de lei ordinária**[5], o que significa que quaisquer

3. Desculpe pela expressão informal... aos meus alunos das videoaulas, aquele abraço e expressão afetuosa de quem fez 1200 questões e está passando só ouro sobre Processo Judicial e Administrativo Tributário: vamos juntos! Você vai fechar todas as provas!
4. Como conceito doutrinário, relacionado ao sentido amplo da expressão processo administrativo tributário, pode-se mencionar o seguinte: "Tomada em sentido amplo, a expressão 'processo administrativo tributário' designa o conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento, pela autoridade administrativa competente, de uma situação jurídica pertinente à relação tributária, vale dizer, à relação jurídica em que existe o Fisco, como sujeito ativo, e o contribuinte ou o responsável tributário, como sujeito passivo dessa relação. (...)" MACHADO, Hugo de Brito. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Malheiros editores LTDA, 2015. p. 409
5. Decreto recepcionado com nível de lei ordinária. O Decreto nº 70.235/72, tem força de lei e somente pode ser alterado por lei ordinária (...). Em consequência, o Decreto nº 70.235/72 foi recepcionado com força de lei ordinária. Para compreender o histórico é essencial a leitura do AMS 106.747/DF, julgada pelo extinto Tribunal Federal de Recursos." PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 9.

Capítulo 2

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

2.1. PRINCÍPIOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Como estudamos, alguns princípios possuem uma importância na prática de ser balizador das normas de processo administrativo tributário, inclusive por força constitucional, o que serve como diretriz para as legislações que veiculem o processo fiscal, vejamos alguns princípios[1].

2.1.1. Princípio da legalidade

A legalidade administrativa impõe que a atuação da Administração Pública ocorra dentro dos estritos limites estabelecidos pelo ordenamento jurídico. Esse princípio atua como uma garantia fundamental para os administrados, assegurando que o processo administrativo siga as normas legais vigentes, evitando, assim, o arbítrio por parte dos administradores públicos. Essencialmente, trata-se de uma manifestação do princípio da reserva legal, conforme delineado no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, aplicado à atuação da Administração Pública.

Um exemplo claro desse princípio é o processo administrativo tributário, cujo rito deve estar devidamente previsto em lei editada pelo ente federativo responsável. No âmbito federal, o Decreto nº 70.235/72 regulamenta o processo administrativo tributário. A compreensão da legalidade evoluiu desde sua concepção no início do Estado Democrático de Direito, no século XIX. Hoje, reconhece-se que a lei, em sentido formal, muitas vezes não é suficiente para atender às demandas sociais, devido à morosidade do processo legislativo e sua falta de dinamismo frente às rápidas transformações sociais.

---

1. Quanto ao IBS: "Inicialmente o Projeto (art. 66 combinado com art. 71) apresenta o conjunto principiológico que norteou a elaboração da legislação processual administrativa do IBS, em cujo contexto inserem-se tanto as garantias processuais constitucionalmente consagradas como os princípios hábeis a prover um contencioso administrativo célere, inclusivo e eficaz. São eles: simplicidade, verdade material, ampla defesa, contraditório, publicidade, transparência, lealdade e boa-fé, motivação, oficialidade, cooperação, eficiência, formalismo moderado, razoável duração do processo e celeridade da sua tramitação" (Projeto de Lei Complementar 68/2024)

Consequentemente, a legalidade, antes entendida como a exigência de uma lei formal, passou a ser vista como **juridicidade**[2], ou seja, a necessidade de obediência ao ordenamento jurídico como um todo. Sob essa perspectiva, que decorre do reconhecimento da força normativa da Constituição, a lei em sentido formal integra um bloco normativo, tendo a Constituição como seu principal componente no processo de constitucionalização do direito.

Assim, a atuação da Administração Fiscal no processo administrativo deve observar o bloco normativo em sua totalidade. Na ausência de uma lei em sentido formal, a conduta administrativa deve buscar a melhor solução de acordo com a Constituição e demais normas processuais, aplicadas à luz da Lei Maior. Esse entendimento é reforçado no âmbito processual pelo artigo 1º do Código de Processo Civil, que determina que o processo civil deve ser ordenado, disciplinado e interpretado conforme os valores e normas fundamentais da Constituição da República.

Entretanto, cabe destacar que, por se tratar de um órgão de natureza administrativa, não compete à Administração realizar o controle de constitucionalidade ou de legalidade de leis, tarefa essa atribuída ao Poder Judiciário, conforme já decidido pelo CARF:

> ASSUNTO. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO ANO-CALENDÁRIO. 2015 NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento. JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS. As decisões administrativas ou judiciais restringem-se aos casos julgados e às partes que figuram no processo que resultou a decisão e assim, como as teses doutrinárias ou jurisprudências, não se constituem, por si só, entre as normas complementares contidas no art. 100 do Código Tributário Nacional e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora. ILEGALIDADES. **Descabe à instância administrativa de julgamento a apreciação de arguição de legalidade ou constitucionalidade de Leis ou mesmo de violação a qualquer princípio fundamental de natureza tributária.** (...)
>
> (CARF; REO 16561.720049/2020-19; Ac. 1301-006.892; Rel. Cons. Lizandro Rodrigues de Sousa; Julg. 11/04/2024; DOU 07/05/2024)

Dessa forma, não se deve confundir a exigência de obediência ao princípio da legalidade no âmbito do processo administrativo fiscal. Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, uma vez que a Administração Pública está atrelada ao princípio da estrita legalidade:

> ASSUNTO. IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) ANO-CALENDÁRIO. 2008 OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. Restando comprovado nos autos o acréscimo patrimonial a

2. "Com efeito, a Constituição, enquanto sistema de princípios (expressão deontológica de valores), ganha destaque como norma jurídica, irradiando seus efeitos por todo o ordenamento jurídico, que apenas poderá ser compreendido a partir da própria normativa constitucional, passando-se a falar numa constitucionalização do direito." (BINENBOJM, Gustavo. Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 131-132).

Vamos entender melhor este tema voltando ao nosso exemplo.

Samuel era sócio administrador de uma empresa.

A Receita Federal instaurou procedimento fiscal contra a sociedade empresária sob a suspeita de que estaria havendo sonegação de tributos.

No curso do procedimento, a Receita, sem autorização judicial, requisitou diretamente do banco os extratos com as movimentações bancárias da empresa (art. 6º da LC n.º 105/2001).

De posse dos extratos, o Fisco constatou que realmente houve sonegação de tributos e, por conta disso, autuou a pessoa jurídica e fez a constituição definitiva do crédito tributário. Até aqui temos apenas um processo administrativo-tributário (cobrança de tributos e multas).

Imagine, no entanto, que a Receita Federal encaminhou ao MPF cópia integral do processo administrativo-fiscal, inclusive dos extratos bancários, e o Procurador da República, com base nesses elementos informativos ("provas"), denunciou Samuel como incurso no art. 1º, I, da Lei n.º 8.137/90.

Ao se defender, Samuel sustentou a ilicitude da prova colhida (extratos bancários) alegando que teria havido uma quebra de sigilo bancário sem autorização judicial. Desse modo, essa prova não poderia ser utilizada no processo penal.

Não há mais dúvidas de que o Fisco poderá requisitar diretamente as informações bancárias. Isso está previsto no art. 6º da LC 105/2001, é constitucional e não configura quebra de sigilo. Tudo bem. Mas esses dados poderão ser utilizados em processos criminais ou somente em processos administrativo-tributários?

SIM.

Não é nula a condenação criminal lastreada em prova produzida no âmbito da Receita Federal do Brasil por meio da obtenção de informações de instituições financeiras sem prévia autorização judicial de quebra do sigilo bancário. Isso porque o STF decidiu que são constitucionais os arts. 5º e 6º da LC 105/2001, que permitem o acesso direto da Receita Federal à movimentação financeira dos contribuintes.

STF. 2ª Turma. RHC 121429/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 19/4/2016 (Info 822).

Quadro-resumo dos órgãos que podem requisitar informações bancárias diretamente (sem autorização judicial):

SIGILO BANCÁRIO Os órgãos poderão requerer informações bancárias diretamente das instituições financeiras?	
POLÍCIA	NÃO. É necessária autorização judicial.
MP	NÃO. É necessária autorização judicial (STJ HC 160.646/SP, Dje 19/09/2011). Exceção: É lícita a requisição pelo Ministério Público de informações bancárias de contas de titularidade de órgãos e entidades públicas, com o fim de proteger o patrimônio público, não se podendo falar em quebra ilegal de sigilo bancário (STJ. 5ª Turma. HC 308.493-CE, j. em 20/10/2015).

SIGILO BANCÁRIO **Os órgãos poderão requerer informações bancárias diretamente das instituições financeiras?**	
MP	Exceção: O Ministério Público pode obrigar bancos a fornecer ***dados cadastrais*** de clientes sem autorização judicial. Dados como número de conta corrente, nome completo, RG, CPF, telefone e endereço não são considerados sigilosos ou sensíveis. O acesso a esses dados não está sujeito ao controle jurisdicional prévio. A solicitação deve ter finalidade delimitada, com hipóteses legais específicas e possibilidade de controle posterior pelo Judiciário. STJ. Corte Especial. REsp 1955981/GO, Rel. Min. Rel. Raul Araújo, julgado em 04/09/2024 Obs: há divergência entre a 1ª Turma e 2ª Turma do STF se é possível o compartilhamento de dados entre o Coaf e as autoridades de persecução penal, sem autorização judicial. STF. 1ª Turma. RCL 61944/PA, Rel. Min. Cristiano Zanin, julgado em 02/04/2024. STF. 2ª Turma. RE 139321, Rel. Min. Edson Fachin, julgado em 02/07/2024
TCU	NÃO. É necessária autorização judicial (STF MS 22934/DF, DJe de 9/5/2012). Exceção: O envio de informações ao TCU relativas a operações de crédito originárias de recursos públicos não é coberto pelo sigilo bancário (STF. MS 33340/DF, j. em 26/5/2015).
Receita Federal	SIM, com base no art. 6º da LC 105/2001. O repasse das informações dos bancos para o Fisco não pode ser definido como sendo "quebra de sigilo bancário".
Fisco estadual, distrital, municipal	SIM, desde que regulamentem, no âmbito de suas esferas de competência, o art. 6º da LC 105/2001, de forma análoga ao Decreto Federal 3.724/2001.
CPI	SIM (seja ela federal ou estadual/distrital) (art. 4º, § 1º da LC 105/2001). Prevalece que CPI municipal não pode.

Art. 5° da LC 105/2001

Acima falamos bastante sobre o art. 6° da LC 105/2001, mas vale ressaltar que o art. 5° da mesma Lei também foi impugnado. Leia com muita atenção o dispositivo porque ele será cobrado nas provas de concurso:

> Art. 5° O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

§ 1° Consideram-se operações financeiras, para os efeitos deste artigo:

I – depósitos à vista e a prazo, inclusive em conta de poupança;

II – pagamentos efetuados em moeda corrente ou em cheques;

III – emissão de ordens de crédito ou documentos assemelhados;

IV – resgates em contas de depósitos à vista ou a prazo, inclusive de poupança;

V – contratos de mútuo;

VI – descontos de duplicatas, notas promissórias e outros títulos de crédito;

"investigado", e isso ocorre independentemente de intimação dos demais envolvidos nas infrações apuradas.

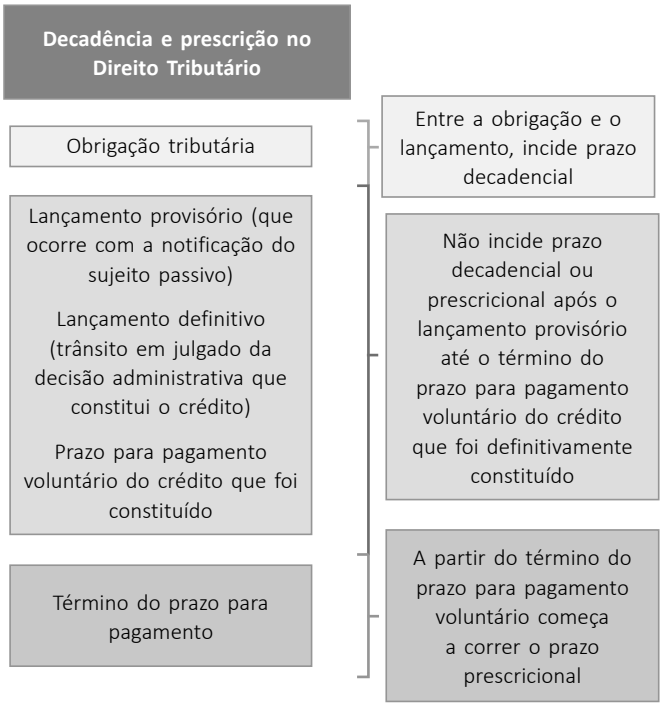
Desse modo, há uma **solidariedade** quanto ao afastamento do efeito da espontaneidade. Suponha que quatro contribuintes sejam responsáveis pelo pagamento de determinado tributo em um lançamento. Mesmo que apenas um deles seja intimado, os outros **também não poderão mais se valer da "denúncia espontânea"**.

Nesse contexto, a **fase contenciosa do Processo Administrativo Fiscal (PAF)** é instaurada com a impugnação apresentada pelo contribuinte após a **notificação do lançamento** ou a **intimação do auto de infração**, conforme disposto no **artigo 14** do **Decreto 70.235/72**.

Na prática, o **processo contencioso** começa com a **manifestação de resistência** do contribuinte em face da pretensão da administração tributária de cobrar um tributo ou aplicar uma penalidade. É como se você recebesse um **boleto** em casa e discordasse do lançamento provisório. Após ser **autuado** para pagar um tributo com o qual não concorda, torna-se possível a instauração da fase contenciosa.

Vale destacar que um dos efeitos da **impugnação administrativa** é justamente a **suspensão da exigibilidade do crédito tributário**.

Assim, caso a impugnação atenda aos requisitos previstos no **Decreto-Lei 70.235/72**, estaremos diante de uma hipótese de **suspensão da exigibilidade do crédito tributário**, conforme o **artigo 151 do CTN**. Note que, nesse caso, **não correrão os prazos prescricional ou decadencial**, pois já houve o lançamento provisório:



Capítulo 4

PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO – AÇÕES ANTIEXACIONAIS

No âmbito do direito tributário, **ações antiexacionais** são aquelas promovidas pelo contribuinte com o objetivo de contestar, impedir ou desfazer a exigência de tributos por parte do Fisco.

Diferem das ações exacionais, que são promovidas pela Fazenda Pública visando à cobrança dos créditos tributários. As ações antiexacionais são, portanto, instrumentos processuais utilizados pelos contribuintes para proteger seus direitos e evitar a cobrança indevida de tributos.

De acordo com o artigo 38 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, a contestação judicial da dívida ativa da Fazenda Pública pode ser realizada por meio de execução, conforme a lei, e também através de mandado de segurança, ação de repetição de indébito e ação anulatória do ato declarativo da dívida:

> Art. 38 – A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.
>
> Parágrafo Único – A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

Além dessas, a legislação permite que outras medidas sejam adotadas para questionar a validade dos atos do devedor, ainda que não estejam expressamente mencionadas na Lei nº 6.830/80.

Além dos embargos à execução fiscal e a exceção de pré-executividade que são ações antiexacionais, há outras que podemos destacar abaixo.

4.1. AÇÃO ANULATÓRIA

Entre os mecanismos concedidos ao **devedor** para discutir a **dívida ativa** judicialmente, destacam-se as **ações ordinárias**. Essas ações são consideradas **heterotópicas**

no subsistema das **execuções fiscais**, pois são exercidas fora do ambiente do **procedimento executivo**, atuando de forma **autônoma**.

Neste capítulo, focaremos na **ação anulatória** do ato declarativo da dívida, uma ação **tributária antiexacional**, manejada pelo contribuinte. Ela é considerada **imprópria**, pois não possui um **regime jurídico processual específico** quando ajuizada para tratar de questões fiscais. Seu objetivo principal é **desconstituir o ato administrativo** que declara a existência do **crédito fiscal**.

A **ação anulatória** é um meio usual de defesa durante uma **execução fiscal**, especialmente quando os **embargos à execução** não são opostos. Esta ação permite uma **ampla discussão** sobre o **mérito** e admite a **produção de provas**, proporcionando ao contribuinte a possibilidade de contestar de forma efetiva a **legalidade** do ato administrativo que gerou a dívida.

4.1.1. Distinções entre Ação Anulatória, Ação Declaratória e Ação de Repetição de Indébito

Para questionar a atuação da **Fazenda Pública** em matéria fiscal por meio de uma **ação ordinária**, é essencial distinguir entre a **ação declaratória** e a **ação anulatória**, sendo esta última simples ou cumulada com pedido de **restituição de indébito**. A escolha entre elas dependerá do **pedido** e da **causa de pedir**.

A **ação declaratória**, prevista nos **artigos 19 e 20 do Código de Processo Civil (CPC)**, é utilizada para obter uma declaração sobre a **existência ou inexistência de uma relação jurídica** entre a Fazenda Pública e o particular. Essa ação é adequada para discutir a **inexistência de débito fiscal** antes da constituição definitiva do **crédito tributário**. Contudo, após a constituição do crédito, a ação declaratória torna-se inadequada, pois é necessário **desconstituir o ato administrativo** que declarou o crédito, o que ultrapassa o escopo de uma mera declaração.

Por outro lado, a **ação anulatória do ato declarativo da dívida** é apropriada após a **formalização do crédito**. Essa ação visa à **desconstituição do ato administrativo** que reconheceu a existência do crédito fiscal, baseada em um **vício específico** no crédito constituído. A **causa de pedir próxima** é o vício no crédito, enquanto a **causa de pedir remota** é a obrigação tributária do particular em face da Fazenda Pública. Trata-se de uma ação destinada a demonstrar a **invalidade da imposição tributária** e **anular o lançamento** realizado pelo Fisco.

A distinção entre a **ação declaratória** e a **ação anulatória** está diretamente relacionada ao momento da **formalização do crédito fiscal**. A ação declaratória é aplicável **antes do lançamento fiscal**, enquanto a ação anulatória é utilizada **após a formalização do crédito**, com o objetivo de desconstituí-lo. Assim, antes da formalização do crédito, cabe a **ação declaratória de inexistência da relação obrigacional**; após a formalização, a **ação anulatória do ato declarativo da dívida** é a adequada. Apesar dos diferentes pressupostos e objetos, é possível o **ajuizamento concomitante** ou a **cumulação de pedidos** em um único processo.

É importante destacar que a **natureza jurídica** dessas ações é determinada pelo **pedido** e pela **causa de pedir**, e não pela denominação atribuída pelo autor. Portanto, um erro de nomeação, como chamar uma ação declaratória de anulatória, **não impedirá o recebimento da inicial**, nem prejudicará o prosseguimento do processo.

No contexto de uma **execução fiscal** em andamento, que pressupõe crédito definitivamente constituído e não pago, a ação ordinária adequada para questionar a cobrança será a **ação anulatória do ato declarativo da dívida**. Essa ação pode ser ajuizada **antes, durante** e até **após a execução fiscal**. Além do **pedido anulatório simples**, é possível incluir um pedido **condenatório de restituição de indébito**.

A **ação de repetição de indébito**, que também pode incluir um pedido anulatório, pressupõe o **pagamento de um crédito fiscal** que o devedor considera indevido. Nessa ação, o contribuinte busca a **devolução dos valores pagos**, visando desconstituir o **ato impositivo** e obter a **restituição do indébito**. Essa combinação de **pedido constitutivo (anulatório)** e **condenatório (repetição de indébito)** busca um provimento judicial que **anule o ato** e ordene a devolução dos valores pagos indevidamente à Fazenda Pública.

Em resumo:

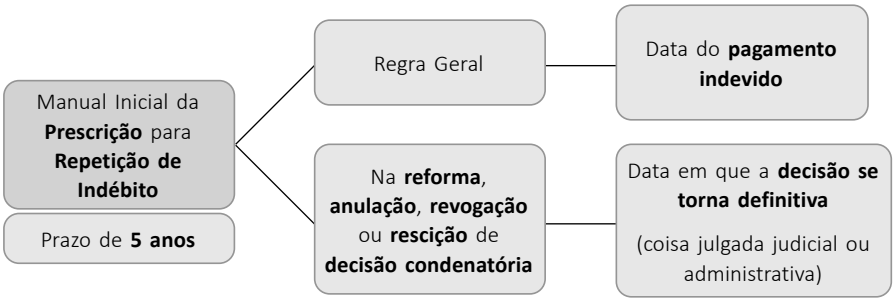
Critério	Ação Anulatória	Ação Declaratória	Ação de Restituição de Indébito
Finalidade	Desconstituir o ato que formaliza o crédito	Declarar a existência ou inexistência de uma relação jurídica fiscal	Reaver valores pagos indevidamente
Momento de Cabimento	Após a formalização do crédito	Antes da formalização do crédito	Após o pagamento do crédito
Objeto Principal	Ato administrativo declarativo do crédito	Relação jurídica tributária	Crédito tributário pago indevidamente
Causa de Pedir Próxima	Vício no crédito fiscal	Existência ou inexistência de obrigação fiscal	Vício no pagamento do crédito tributário
Causa de Pedir Remota	Obrigação do particular perante a Fazenda	Obrigações entre contribuinte e Fazenda	Pagamento de crédito indevido
Natureza Jurídica	Constitutiva negativa	Declaratória	Constitutiva e condenatória
Efeito Principal	Anulação do ato declarativo do crédito	Declaração de inexistência de relação jurídica	Restituição do valor pago
Momento Processual Adequado	Durante ou após a execução fiscal	Antes do lançamento fiscal	Após pagamento indevido
Possibilidade de Cumulação	Pode ser cumulada com pedido de restituição	Pode ser cumulada com outros pedidos declaratórios	Pode ser cumulada com ação anulatória

> § 3º O prazo para habilitação prevista no § 2º deste artigo contar-se-á da certificação do trânsito em julgado.

Os §§ 2º e 3º codificam a jurisprudência do STJ: o prazo de 5 anos vale também para a habilitação, perante a administração tributária, do indébito reconhecido judicialmente, e conta-se da certificação do trânsito em julgado (é o procedimento de habilitação prévia do crédito judicial previsto na IN RFB nº 2.055/2021). Já o § 1º – que afastava o prazo prescricional da efetiva compensação administrativa do crédito reconhecido em juízo – foi vetado, por remeter matéria de prescrição à legislação ordinária, em ofensa à reserva de lei complementar do art. 146, III, "b", da Constituição, e por comprometer a previsibilidade da arrecadação; a controvérsia sobre se a prescrição alcança apenas o pedido de habilitação ou também a conclusão das compensações continua, portanto, nas mãos do Judiciário (ver, sobre a suspensão do prazo pelo pedido de habilitação, o Info 810 comentado no item 3.1.35).

> Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.
>
> Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.

A pretensão à repetição de indébito, enquanto dependente de uma tutela jurisdicional condenatória, também se submete a prazo prescricional de **5 anos**, o qual se conta, esquematizando:



1) Nas **hipóteses gerais de cobrança ilegal ou superior à devida**, como de pagamento indevido de crédito tributário, seja pela cobrança indevida ou a maior, ou pelo erro na identificação do sujeito passivo, na fixação da alíquota ou no cálculo do tributo devido, da **data da extinção do crédito tributário**;
    - Como regra geral, considera-se a extinção do crédito, para fins de contagem do prazo de prescrição da pretensão repetitória de indébito, o dia do seu pagamento indevido:
        - Para os tributos cujo lançamento se dá **de ofício** ou **por declaração**, será desde o **pagamento indevido**;

- Para os tributos cujo **lançamento se dá por homologação**, o prazo quinquenal se conta desde o **pagamento antecipado**, e não desde a sua homologação.

o Houve discussão se esse prazo não seria desde a homologação tácita, que, em tese, seria de fato o marco legal da extinção da obrigação tributária, mas geraria uma prescrição total de 10 anos (5 anos para homologação tácita + 5 anos de prescrição), entretanto prevaleceu que seria a partir da data do pagamento:

- O STJ defendia essa tese dos 10 anos, contando a prescrição desde o fim do prazo para homologação tácita;
- O Congresso Nacional, contudo, reagiu, e editou a LC 118/05, cujo artigo 3º fixou que, **para fins de contagem do prazo de prescrição**, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a **lançamento por homologação**, no momento do **pagamento antecipado**;
- Essa lei nova, contudo, **se aplica apenas às ações ajuizada após a sua entrada em vigor** (09/06/2005), já que ela não é simplesmente interpretativa (RE 566.621/RS).

"tanto o STF quanto o STJ entendem que, para as ações de repetição de indébito relativas a tributos sujeitos a lançamento por homologação ajuizadas de 9/6/2005 em diante, deve ser aplicado o prazo prescricional quinquenal previsto no art. 3º, da Lei Complementar 118/2005, ou seja, prazo de cinco anos com termo inicial na data do pagamento" (AGRG no RESP 1.533.840/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 28/9/2015)

(STJ; AgInt-AR 4.519; Proc. 2010/0128044-2; SC; Primeira Seção; Rel. Min. Afrânio Vilela; DJE 21/06/2024)

2) Na hipótese de o indébito derivar da **reforma**, **anulação**, **revogação** ou **rescisão** de **decisão condenatória**, 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.

o Em suma, no caso se o indébito derivar de decisão, administrativa ou judicial, de **reforma**, **anulação**, **revogação** ou **rescisão** de **decisão condenatória**, conta-se a prescrição a partira do **dia em que se tornam definitivas**, seja pela coisa julgada administrativa, seja pelo trânsito em julgado judicial.

Por fim, o CTN prevê mais um prazo prescricional específico para a **denegação administrativa de pedidos de restituição**. Por ser um prazo distinto, ele é objeto recorrente de **provas objetivas**, razão pela qual o destacaremos no quadrinho abaixo:

O CTN determina que prescreve em **dois anos** a **ação anulatória** da **decisão administrativa que denegar a restituição**.

Ajuizada a ação anulatória haverá a interrupção do prazo prescricional, que **retoma sua contagem pela metade** a partir da **intimação válida do representante judicial** da Fazenda Pública ré.

Assim, imaginem que o contribuinte A constate possuir crédito para com o Município X e o procure, administrativamente, para requerer que um certo débito tributário que possui com a mesma municipalidade seja compensado com o dito crédito, por meio de petição administrativa.

O Município X, contudo, nega o pedido de compensação, o que leva o contribuinte a precisar ajuizar essa questão para lograr a compensação, por meio de anulação da decisão administrativa que lhe indeferiu o pleito.

Nesse caso, o prazo prescricional será de **2 anos**, a contar da **data em que exarada a decisão administrativa que negou a compensação**. Uma vez ajuizada a ação, o prazo será interrompido e recomeçará pela metade, ou seja, 1 ano, a contar da intimação válida da procuradoria do Município X, ou órgão equivalente.

Reiteramos que pedidos de restituição e compensação de créditos não são atos que suspendem a prescrição da ação de restituição de indébito, conforme a **Súmula nº 625 do STJ**.

No entanto, uma vez apresentados tais pedidos, obviamente antes do final do prazo prescricional da ação de restituição de indébito, e sendo esses pedidos indeferidos, o contribuinte poderá ajuizar ação anulatória da decisão administrativa denegatória, que se submeterá ao prazo do citado artigo 169 do CTN.

Súmula 625-STJ:

O pedido administrativo de compensação ou de restituição não interrompe o prazo prescricional para a ação de repetição de indébito tributário de que trata o art. 168 do CTN nem o da execução de título judicial contra a Fazenda Pública. STJ. 1ª Seção. Aprovada em 12/12/2018, DJe 17/12/2018.

Imagine a seguinte situação:

Em 2010, João pagou R$ 900,00 a título de IPTU de sua casa. Ocorre que, logo depois, ficou reconhecido que João pagou um valor maior do que era o devido segundo a legislação tributária. Em outras palavras, João pagou R$ 900,00, no entanto, o correto seria ele pagar apenas R$ 400,00.

Isso significa que João (sujeito passivo) tem direito à repetição de indébito, ou seja, tem direito à restituição parcial do tributo pago.

O art. 168 do CTN afirma que João tem um prazo de 5 anos para ingressar com ação exigindo isso.

João estava cheio de problemas e esqueceu de fazer o pedido.

Em 2015, pouco antes de completar 5 anos, João descobre que está devendo R$ 450,00 de taxa de lixo (tributo municipal). Ele lembra, então, que tem aquele "crédito" de R$ 500,00 do IPTU de 2010 que pagou a mais.

Diante disso, ele requer, ao Fisco municipal, a compensação do crédito com o débito.

Vou abrir um parêntese para relembrar o que é a compensação no direito tributário: ocorre quando o contribuinte possui um crédito a receber do Fisco, podendo ser feito o encontro de contas do valor que o sujeito passivo tem que pagar com a quantia