RAFAEL NOVAIS

Direito TRIBUTÁRIO

NA MEDIDA CERTA PARA CONCURSOS

9ª Edição
revista, atualizada
e ampliada

2025

EDITORA JusPODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

14

EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

14.1 CARACTERÍSTICAS GERAIS

A extinção dos créditos tributários corresponde ao último elemento da relação jurídica. Aplicando-se o sentido lógico das relações obrigacionais, o crédito tributário não deve perpetuar-se infinitamente, determinando o Código Tributário Nacional momentos em que seu fim chegará.

Aqui não se trata de mera suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas efetivamente sua extinção, seu fim, seu término.

Disciplina o art. 156 do CTN:

> *Art. 156. Extinguem o crédito tributário:*
>
> *I – o pagamento;*
>
> *II – a compensação;*
>
> *III – a transação;*
>
> *IV – remissão;*
>
> *V – a prescrição e a decadência;*
>
> *VI – a conversão de depósito em renda;*
>
> *VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;*

> *VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;*
>
> *IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;*
>
> *X – a decisão judicial passada em julgado;*
>
> *XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.*
>
> *Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.*

De forma semelhante ao estudado no capítulo de suspensão, o art. 141 do Código Tributário Nacional também determina que as espécies de extinção do crédito tributário permitidas apenas seriam essas elencadas no próprio diploma.

Entretanto, a doutrina aponta para a possibilidade de outras espécies de extinções serem adotadas na seara tributária, notadamente aquelas aplicáveis às obrigações civilistas.

A aceitação, sob o ponto de vista legal, poderá ser baseada na reserva da "lei" em estabelecer as hipóteses de extinção (art. 97, VI, do CTN) sem especificar apenas o CTN. Ademais, as hipóteses de *extinção* **não** se submetem à interpretação literal, concedida para as modalidades de suspensão e exclusão do crédito tributário (art. 111, I, do CTN).

A título exemplificativo, podemos citar o instituto da *confusão patrimonial* como modalidade extintiva, quando a mesma pessoa passa a exercer as qualidades de credor e devedor de uma mesma obrigação (art. 381 do CC). Imaginem um Estado adquirindo veículo com anteriores débitos tributários de IPVA, licenciado nesse mesmo ente. Considerando a regra de aquisição de bens móveis (art. 131, I, do CTN), o Estado passaria a ser devedor do IPVA para ele mesmo, extinguindo-se a obrigação pelo instituto civilista da confusão.

Relembre-se que, no início desta obra, estudamos as nuances do conceito de tributo, ressaltando-o como prestação em **moeda ou cujo valor nela se possa exprimir** (art. 3º do CTN). Naquela oportunidade também adotamos a aceitação da **dação em pagamento de bens imóveis** (art. 156, XI, do CTN), bem como a polêmica correspondente a **dação de bens móveis**.

Aplicando os entendimentos esposados nas Ações Diretas de Inconstitucionalidades 1.917/DF e 2.405/RS, indiretamente os entes políticos poderiam aceitar outras formas de extinção do crédito tributário que não esteja elencada

taxativamente no art. 156 do Código Tributário Nacional, notadamente a *dação de bens móveis*.

Naquele momento, designamos que se os entes políticos poderiam até conceder o perdão das dívidas por meio da remissão (art. 156, IV, do CTN), poderiam também aceitar outras modalidades de extinção do crédito tributário (menos prejudicial ao erário).

Em suma, apesar de os arts. 141 e 156 do Código Tributário Nacional determinarem que apenas existiriam aquelas espécies de extinção do crédito tributário elencadas no códex, doutrina e jurisprudência caminham para a aceitação de outras modalidades.

Por fim, o parágrafo único desse mesmo art. 156 determina que caberá à lei ordinária regulamentar situações em que o crédito foi extinto e, em momento posterior, percebeu-se alguma irregularidade na sua constituição pelo lançamento.

Nessa situação, será aplicável a lei vigente na época do fato gerador (art. 144 do CTN) e utilizado o lançamento de ofício (art. 149 do CTN) para corrigir o erro apontado.

Superados os iniciais entendimentos quanto à extinção dos créditos tributários, analisaremos as espécies elencadas no CTN.

14.2 ESPÉCIES

14.2.1 Pagamento

Enquadrada como a principal modalidade de extinção do crédito tributário, caracterizando-se pelo adimplemento do tributo mediante a entrega de valores aos cofres públicos (art. 156, I, do CTN).

O Código Tributário Nacional se preocupou em apresentar uma série de comandos normativos responsáveis por disciplinar a mais importante espécie de extinção. Vejamos.

14.2.1.1 Cumulatividade da penalidade e ausência de presunções

Estudamos, em capítulos anteriores, que o crédito tributário corresponde a obrigação principal, englobando o tributo e também a penalidade tributária (arts. 113, § 1º, e 139 do CTN).

Em direito tributário, a aplicação da penalidade tributária não será utilizada como substitutivo ao pagamento do tributo. O sujeito passivo que

praticar infrações deverá realizar o pagamento cumulado dos valores correspondentes ao tributo e também da penalidade.

Disciplina o art. 157 do Código Tributário Nacional que *a imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário.* A expressão "ilide" aqui aplicada deverá ser entendida como *"elide",* ou seja, o dever de pagar a penalidade não "afasta" o pagamento integral de todo o crédito tributário (multa + tributo).

A necessidade dessa regra advém da constante confusão com o direito civil, pois nesse ramo seria possível o estabelecimento de *cláusula penal como alternativa* ao inadimplemento da obrigação (art. 410 do CC).

Outro aspecto que também distancia a aplicação das regras civilistas para as tributárias corresponde à *presunção de quitação*.

No direito civil, salvo prova em sentido contrário, a obrigação dividida em quotas será presumida como quitada com a demonstração de pagamento da última parcela (art. 322 do CC).

Já no direito tributário, o pagamento parcial do crédito não presume o pagamento de todas as prestações que dele decomponham (art. 158, I, do CTN). Desse modo, o pagamento da última parcela do IPTU, por exemplo, não presume que todas as anteriores foram quitadas.

Do mesmo modo, a quitação total de um tributo não significa que outros (da mesma ou diversa natureza) estariam quitados (art. 158, II, do CTN). Exemplificando, a quitação do IPTU não significa que a Contribuição de Melhoria sobre o mesmo imóvel também estaria adimplida.

14.2.1.2 Local e prazo do pagamento

Tanto a definição do local, quanto o prazo para pagamento dos tributos serão definidos pela legislação tributária dos entes políticos tributantes. Quando estudamos a expressão **legislação tributária**, classificamos como gênero que comporta subdivisão em *Leis, Tratados e convenções internacionais, Decretos e as Normas complementares* (art. 96 do CTN).

Assim, quaisquer desses veículos legislativos poderiam dispor a localidade para apresentação e pagamento do tributo, bem como o prazo em que deverá ser realizado, não se enquadrando como matérias exclusivas da lei.

Entretanto, em situações nas quais os respectivos entes não lhes estabeleçam, o CTN traz regras subsidiárias. Na ausência dessa normatização, teremos:

a) **Local:** Repartição competente do domicílio do sujeito passivo (art. 159 do CTN).

b) **Vencimento/Prazo:** 30 (trinta) dias contados da notificação do lançamento ao sujeito passivo (art. 160 do CTN).

Ademais, a antecipação do pagamento poderá gerar descontos conforme atendimento de condições estabelecidas na legislação tributária (art. 160, parágrafo único, do CTN).

14.2.1.3 Encargos no pagamento

Considerando a necessidade dos entes políticos em alcançar receitas para manutenção da atividade estatal, a obrigação tributária se submete à efetiva quitação em local e tempo determinados.

Se, por qualquer motivo, o sujeito passivo não cumprir com as determinações previstas na legislação e deixar de recolher os tributos no vencimento, sofrerá *automaticamente* a incidência dos encargos financeiros, dividindo-se em: **atualização monetária, juros e penalidades/multas** (art. 161 do CTN).

Por **atualização monetária**, compreende-se a recomposição do poder aquisitivo da moeda em decorrência dos níveis inflacionários. Em termos mais simples, com o passar do tempo a economia tende a desvalorizar o real valor da moeda, necessitando sofrer reajustes para manter-se atualizada.

Assim, a título de exemplo, se poder público receber em 2019 tributos que deveriam ter sido pagos em 2016, os recolherá com a atualização monetária desse período.

Os **juros** se aplicam pela utilização do capital de terceiros. A partir do momento em que ocorreu o vencimento do tributo, aqueles valores não pagos pelo sujeito passivo pertencem ao fisco. Por essa razão, estaria o contribuinte utilizando-se capital alheio (capital da Fazenda Pública).

Cada ente político será livre para estipular o percentual desses juros, aplicando-se subsidiariamente 1% (um por cento) ao mês, conforme o § 1º do art. 161 do CTN. Tratando-se de tributos federais, condensam os juros e atualização monetária pela taxa referencial do *Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC* (Leis 9.250/1995 e 9.065/1995; REsp 1.205.811/CE).

Já nas **penalidades/multas**, estudamos seu enquadramento como obrigação tributária principal (art. 113, § 1º, do CTN), integrando o crédito tributário (art. 139 do CTN), e aplicáveis quando o sujeito passivo cometer alguma irregularidade. Se não existir o recolhimento do tributo no vencimento previsto na legislação, poderá incidir a **multa moratória** em decorrência da *mora* do contribuinte.

ATENÇÃO

Mostra-se plenamente possível a aplicação dos juros moratórios conjuntamente com a multa moratória, já que se tratam de encargos com diferentes naturezas. O primeiro em decorrência da utilização do capital de terceiros, a segunda em função da infração pelo tempo do atraso. Nesse sentido, aduz a Súmula 209 do extinto TFR: "Nas execuções fiscais da fazenda nacional, é legítima a cobrança cumulativa de juros de mora e multa moratória".

O § 2º do art. 161 do Código Tributário Nacional estabelece específica ressalva para a incidência dos juros e multa: **a consulta fiscal**.

Em pontuais situações, o sujeito passivo poderá encontrar dúvidas na aplicação das legislações tributárias, requerendo esclarecimento por parte da Fazenda Pública credora.

As leis que regulam o PAT (Processo Administrativo Tributário) estabelecem os procedimentos necessários para que os contribuintes possam efetivar consultas exatamente sobre a correta aplicação dos preceitos legais.

Pois bem, durante o período em que se aguarda a resposta do próprio fisco, não seria justo que ele acrescesse os encargos de juros e multas.

14.2.1.4 Meios de pagamento

Os meios de pagamento também foram estabelecidos no art. 162 do Código Tributário Nacional, dividindo-se inicialmente em **moeda corrente, cheque ou vale postal** (inciso I).

Entretanto, a **lei** também poderá prever situações de **estampilha, papel selado ou processo mecânico** (inciso II).

Para completa compreensão desses meios, entenderemos:

I. **Moeda corrente:** também denominada de papel moeda, aquela aceita no país oficialmente. Hoje, no Brasil, utilizamos o *Real*;

II. **Cheque:** conceituada como ordem de pagamento à vista, em que o sacador (emitente do cheque) ordena ao sacado (instituição financeira) o pagamento de quantia ao favorecido. Para efeitos tributários, a Fazenda Pública poderá exigir garantias a essa modalidade, que só extinguirá o crédito no momento da compensação (art. 162, §§ 1º e 2º, do CTN);

III. **Vale postal:** também conceituada como uma ordem de pagamento, efetuada pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, efetuando o pagamento em uma agência para remessa a outra localidade;

IV. **Estampilha e papel selado:** considerados espécies de selos que ostentam a realização do pagamento do tributo. O contribuinte previamente procuraria a respectiva Fazenda Pública e entregaria dinheiro em troca de *selos* para anexação em mercadorias ou notas. Como exemplo, selos comprovantes do recolhimento de IPI sobre mercadorias. A extinção do crédito ocorreria com a regular inutilização da estampilha (tornar-se imprestável para reutilização), ressaltando que na perda, destruição ou erro no pagamento não geram direito à restituição de valores, salvo se estabelecido na legislação ou por erro imputável à autoridade administrativa (art. 162, §§ 3º e 4º, do CTN);

V. **Processo mecânico:** seria a mera autenticação do pagamento realizada pela autoridade administrativa competente, equiparando-se ao pagamento por estampilha (art. 162, § 5º, do CTN).

14.2.1.5 Imputação ao pagamento

O mecanismo da **imputação ao pagamento** se caracteriza pelo poder concedido para a autoridade administrativa *imputar* o pagamento de valores a determinados tributos sempre que ocorrer *pagamento parcial e sem identificação*.

Inicialmente precisamos compreender que, como regra, o sujeito passivo será notificado do lançamento tributário sobre específico tributo, atribuindo-lhe prazo para quitação da exação.

Entretanto, em pontuais situações, o sujeito passivo devedor de mais de um tributo perante o mesmo sujeito ativo efetuará o pagamento apenas de parte do total devido.

Pois bem, se no momento do pagamento não for expressamente identificado aquilo que pretendia o contribuinte quitar parcialmente, caberá à autoridade administrativa *apontar* a utilização dos valores, nascendo o instituto da *imputação*.

O art. 163 do Código Tributário Nacional elencará sequência de critérios que será utilizada pela autoridade administrativa no momento de *imputar (apontar)* aquilo pago, vejamo-las:

1. Débitos de obrigação própria e responsáveis (inciso I)

A autoridade inicialmente deverá verificar quais débitos o devedor pagará na condição de *Contribuinte* (obrigação própria), para posteriormente

quitar aqueles em que figura como *Responsável Tributário.* Se em todos os débitos estiver atuando o devedor como contribuinte, o próximo critério será utilizado.

2. Contraprestação direta (inciso II)

Primeiramente serão quitados os débitos em que exista contraprestação direta (começa pela contribuição de melhoria, depois taxas), para em seguida aceitar aqueles sem essa característica (impostos). Se todos eles forem da mesma natureza (impostos, por exemplo), será necessário avançar para o próximo critério.

3. Prazo de prescrição (inciso III)

Nesse critério, a autoridade administrativa deverá efetuar a quitação dos débitos tributários mais próximos de prescrever (ordem *crescente* do prazo de prescrição), vez que o tempo para cobrança estaria mais exíguo. Se esse critério for empatado, o último deverá ser aplicado.

4. Valor do crédito (inciso IV)

Chegando ao último critério ainda sem solucionar a *imputação ao pagamento,* a autoridade deverá optar pela quitação do maior valor de tributo devido (aplicando a ordem decrescente dos montantes).

Por fim, ressalte-se que esse mecanismo de imputação ao pagamento goza de pouca aplicação prática, pois a maioria dos tributos já são pagos com expressa designação, vinculados à cobrança bancária.

14.2.1.6 Consignação em pagamento

A realização do pagamento de tributos não deve ser vislumbrada apenas sob a ótica da credora Fazenda Pública, mas também do sujeito passivo que pretende exercer seu direito de quitação para não responder por eventuais encargos legais.

Utilizando-se de medida do processo judicial tributário, o art. 164 do CTN estabelece a possibilidade de o sujeito passivo realizar a **consignação de valores do crédito tributário** em pontuais situações, a saber:

a) Recusa no recebimento ou subordinação ao cumprimento de outras obrigações (inciso I)

As Fazendas Públicas não podem exigir o pagamento dos tributos e penalidades de forma *casada* com a quitação de outras obrigações. O contribuinte

tem direito ao pagamento apenas de uma carga tributária, não podendo o *fisco* condicionar sua aceitação ao pagamento de tudo.

Talvez por questões econômicas, o contribuinte não possa, em dado momento, quitar toda sua carga tributária, tendo direito a efetuar o parcial pagamento para se livrar de parcela dos encargos moratórios.

Do mesmo modo, o poder público não poderá exigir formalidades (obrigações acessórias) desmedidas ou abusivas como condição ao recebimento dos tributos.

b) Subordinação ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal (inciso II)

De forma semelhante ao final do inciso I, também não será possível efetuar exigências administrativas sem fundamento legal, como barreiras ao recebimento de tributo. A título de exemplo, exigir ilegalmente que o IPTU apenas fosse pago em determinada hora na sede da respectiva Prefeitura.

c) Bitributação (inciso III)

Uma das hipóteses judiciais mais utilizadas na consignação, caracteriza-se pela exigência de mesmo tributo (mesmo fato gerador) por mais de uma Fazenda Pública. O sujeito passivo não estaria obrigado a realizar ambos os pagamentos, podendo consignar em juízo e requerer ao Magistrado que chamem os credores interessados para discussão.

Por fim, a demanda de consignação versará apenas sobre o crédito que o consignante se propõe a pagar[1] e julgada procedente será convertido o depósito consignado em renda para o fisco. Se improcedente no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis (art. 164, §§ 1º e 2º, do CTN).

14.2.1.7 Repetição do indébito tributário

Utilizando-se da máxima jurídica de "vedação ao enriquecimento sem causa", o Código Tributário Nacional estabelece seção própria para tratar sobre o indevido pagamento de tributos e a forma de sua devolução. Precisamos compreender que, a semelhança dos particulares, o poder público não pode obter indevida vantagem patrimonial sobre relações jurídicas inexistentes ou excessivas.

1. A exceção dos casos de Bitributação (art. 164, III, do CTN), pois, para afastar os efeitos da mora, deverá o autor consignar o maior valor exigido pelas Fazendas Públicas.

Nesse contexto, o art. 165 do CTN detalha que o sujeito passivo tem direito à restituição de quantias pagas, **independentemente de prévio protesto**, nos seguintes casos:

I. *Cobrança ou pagamento espontâneo de* tributo indevido ou maior que o devido *em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido.*

Independentemente, se o pagamento indevido ou maior que o devido foi efetuado pela cobrança ou mesmo voluntariamente, terá direito à restituição dos valores.

II. *Erro na **identificação** 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.*

De forma semelhante ao inciso anterior, também ocorrerá pagamento indevido quando existir erros em quaisquer dos elementos correspondentes ao lançamento tributário (art. 142 do CTN) que ocasionem o recolhimento de valores aos cofres públicos.

III. *Reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.*

Situações excepcionais em que, após o recolhimento do tributo, o sujeito passivo consegue (administrativamente ou judicialmente) mudança na decisão que havia determinado o pagamento.

Ressalte-se que o direito à devolução desses valores não dependerá de prévio protesto por parte do contribuinte ou responsável tributário.

Em termos mais simples, no anterior momento em que efetua o pagamento, pouco importa se o sujeito passivo já tinha exata noção quanto ao caráter indevido da exação. Ainda que acreditasse ter efetuado pagamento correto, terá direito à futura restituição dos valores dentro do prazo legal.

Esse permissivo legal é bastante utilizado no processo judicial tributário como forma de devolução das indevidas quantias por meio da **ação de repetição do indébito tributário**.

Nos tributos indiretos, objetivando solucionar e não apenas modificar o "enriquecimento ilícito", o art. 166 do CTN traz inteligente regra, observe:

> *Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.*

Em tópico específico (4.7.5), identificamos os conceitos de tributos *diretos e indiretos*, ressaltando a repercussão econômica como o grande diferencial.

Com efeito, nos **tributos diretos** não haverá *repercussão econômica*, atuado o mesmo sujeito como contribuinte de direito e contribuinte de fato (aquele praticante do fato gerador do tributo também realizará no *mundo dos fatos seu* pagamento, suportando o ônus financeiro). Ex.: IPVA.

Já nos **tributos indiretos**, existirá *repercussão econômica*, ocorrendo a separação entre o contribuinte de direito (sujeito que pratica o *fato gerador* e recolhe inicialmente o tributo) e contribuinte de fato (terceiro que suporta o ônus repassado pelo contribuinte de direito). Ex.: ICMS.

Assim, imaginemos as seguintes situações:

I. Determinado sujeito efetua em duplicidade o pagamento do IPVA sobre seu único veículo. Nesse contexto, será parte legítima para pleitear (administrativa ou judicialmente) a devolução dos valores recolhidos a maior, pois se trata de tributo direto por ele suportado sem repasse para o próximo;

II. Comerciante que circula mercadorias e recolhe o ICMS. Se identificado valores indevidos ou maiores que o devido, esse contribuinte não terá **automaticamente** direito à restituição das quantias. Trata-se de tributo indireto em que o contribuinte de direito teria realizado o repasse dos valores ao contribuinte de fato (próximo da cadeia).

Por tais razões, o citado art. 166 do CTN determina que, nos tributos indiretos, o contribuinte *de direito* somente poderá requerer a restituição dos valores indevidos se comprovado que não recuperou do contribuinte *de fato* tais quantias (não repassou para o próximo da cadeia, arcando com os efeitos do pagamento do tributo) ou estar expressamente por ele autorizado (o contribuinte *de fato* autorizaria o contribuinte *de direito* a requerer a restituição).

Nesse mesmo sentido, aduz a Súmula 546 do STF que "cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte 'de jure' não recuperou do contribuinte 'de facto' o 'quantum' respectivo".[2]

2. Superada a antiga Súmula 71 do STF que designava "Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto".

Pensar de modo diferente seria apenas transferir o enriquecimento ilícito do ente político para o contribuinte de direito, vez que a diminuição patrimonial não foi por ele suportada, mas sim pelo contribuinte de fato.

ATENÇÃO

*Nosso ordenamento não autoriza o **contribuinte de fato** pleitear diretamente a devolução dos valores indevidamente recolhidos, ainda que demonstrem o repasse sofrido, pois não integram a relação jurídico tributária. Contudo, em algumas situações, a jurisprudência flexibiliza essa legitimidade para aceitar demandas diretamente propostas pelo contribuinte de fato, a exemplo do ICMS sobre a contratação de demanda energética não utilizada (REsp 1.299.303/SC).*

Verificamos que, no atraso do pagamento do tributo, deverá o sujeito passivo suportar os encargos da mora. Na atividade de restituição dos valores pela Fazenda Pública, também existirão encargos a serem suportados.

O fisco deverá arcar não apenas com a devolução dos valores correspondentes aos tributos, mas também deverá incluir as multas e juros de mora indevidamente recolhidos (art. 167 do CTN).

Por outro lado, não haverá devolução de penalidades das infrações de cunho formal que não se vinculariam diretamente ao pagamento indevido. Explicando melhor: estudamos que a obrigação acessória (formalidades) inadimplidas geram obrigações principais quanto a penalidades (art. 113, § 3º, do CTN). Assim, se o sujeito deixa de escriturar um livro fiscal, manter certidões, atualizar cadastros, surgirão penalidades que não serão devolvidas na repetição.

A incidência de juros não capitalizáveis (juros simples) se inicia com o trânsito em julgado da decisão definitiva que determinar a devolução até a efetiva entrega dos valores ao contribuinte (art. 167, parágrafo único, do CTN). Também nesse sentido:

SÚMULA

Súmula 188 do STJ – *Os juros moratórios, na repetição do indébito tributário, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença.*

Já em termos de atualização monetária, a recomposição do poder aquisitivo da moeda levará em consideração desde o momento do pagamento indevido.

SÚMULA

Súmula 162 do STJ – *Na repetição de indébito tributário, a correção monetária incide a partir do pagamento indevido.*

Relembre-se que nos tributos federais, o art. 39, § 4º, da Lei 9.250/1995 sintetizou a incidência dos juros e atualização monetária pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC.

Para encerrarmos o estudo do instituto da restituição do indébito, o Código elenca os prazos para que os contribuintes possam requerer a devolução dos valores de forma administrativa ou judicial.

Como regra geral, o art. 168 do CTN estabelece o prazo de 5 (cinco) anos para exercício do direito de restituição, iniciando-se em diferentes momentos, conforme agora explanado:

a) Iniciando na data da extinção do crédito tributário (inciso I)

Aplicáveis aos casos mencionados nos incisos I e II do art. 165 do CTN (cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido, bem como erros nos elementos do lançamento), será iniciado o prazo de 5 (cinco) anos no momento da suposta extinção do crédito tributário.

A maior problemática quanto a esse prazo residia nos casos do **lançamento por homologação** (art. 150 do CTN) que, conforme estudado, apenas seria extinto com a homologação (expressa ou tácita) da autoridade administrativa no prazo de também 5 (cinco) anos.

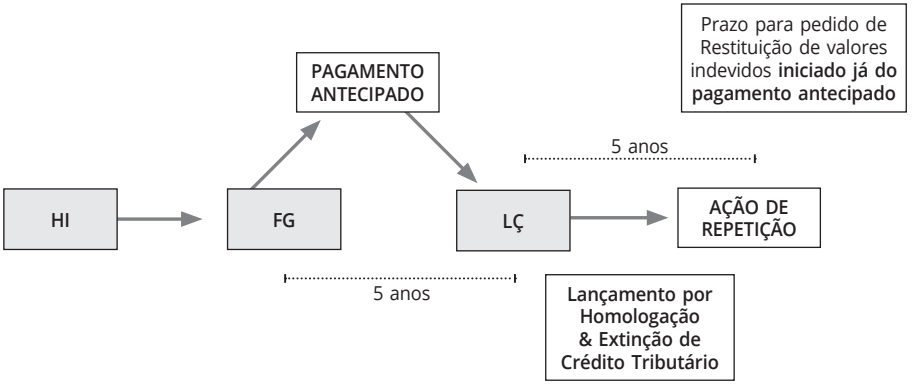
Se a autoridade administrativa não efetuasse diligentemente a homologação do lançamento, acabaria por conceder ao contribuinte prazo de quase 10 (dez) anos para requerimento da restituição de valores. Com efeito, os primeiros 5 (cinco) anos seriam para efetuar a homologação do lançamento e, uma vez homologado, restaria extinto o crédito tributário, reabrindo-se novos 5 (cinco) anos para requerimento de devolução.

Objetivando encerrar esse benefício, o art. 3º da LC 118/2005 determinou que, nesses casos de **lançamento por homologação**, será contabilizado o prazo para restituição já do pagamento antecipado (e não mais da extinção do crédito pela homologação).

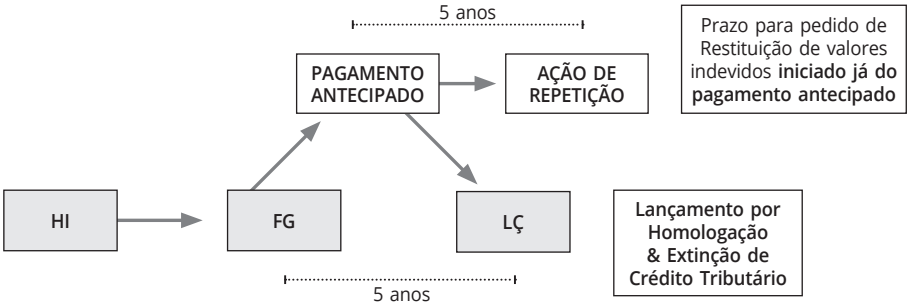
◉ MEDIDA CERTA:

Prazos de devolução no *lançamento por homologação*

I – Antes do advento da LC 118/2005 (validade da teoria dos 5 + 5)



II – Após o advento da LC 118/2005 (invalidade da teoria dos 5 + 5)



b) Iniciando na data em que se tornar definitiva decisão administrativa ou judicial (inciso II)

Em se tratando dos casos mencionados no inciso III do art. 165 do CTN (reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória), o prazo de 5 (cinco) anos será iniciado quando se tornar definitiva a decisão administrativa ou judicial, essa última com seu trânsito em julgado certificado.

Se o sujeito passivo optar pelo requerimento administrativo de restituição e ocorrer denegação, o art. 169 do CTN explana prazo de prescrição de 2 (dois) anos para anular essa negativa decisão da Administração Pública.

Em recente entendimento, o Superior Tribunal de Justiça passou a compreender que o pedido administrativo de repetição do indébito (ou mesmo de compensação) não interrompe o prazo de prescrição da ação judicial nem impede o manejo da ação fiscal.

◉ **SÚMULA**

Súmula 625 do 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 artigo 168 do CTN nem o da execução de título judicial contra a Fazenda Pública.*

14.2.2 Compensação

A compensação é instituto de origem no direito civil que se caracteriza pela quitação, total ou parcial, de obrigações (líquidas, vencidas e de coisas fungíveis) entre sujeitos que atuam, ao mesmo tempo, como credores e devedores uns dos outros (arts. 368 e 369 do CC).

Em termos mais simples, a compensação se enquadra como o *encontro de contas* entre credor/devedor e devedor/credor, compensando-se até os limites de suas recíprocas obrigações.

Em direito tributário, a compensação operar-se-á quando o sujeito passivo devedor de tributos possui créditos perante a mesma Fazenda Pública credora, efetuando-se a compensação dos valores.

Seu disciplinamento se encontra nos arts. 170 e 170-A do Código Tributário Nacional, determinando a necessidade de lei estipuladora para aplicação e requisitos na compensação, concedendo à autoridade administrativa a atribuição para efetuá-los diante de créditos tributários líquidos e certos, vencidos ou vincendos.

Para o contribuinte, a vantagem percebida estaria na efetiva quitação de suas obrigações tributárias e a não submissão ao moroso procedimento de precatórios para recebimento de seus créditos (art. 100 da CF).

Entretanto, apesar da mencionada vantagem, a compensação não deixa de se portar como mera faculdade do sujeito passivo tributário. Nesses termos:

◉ **SÚMULA**

Súmula 461 do STJ – *O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado.*

No que concerne ao *fisco,* também seria perceptível a vantagem na aplicação do instituto da compensação, pois teria a certeza da quitação dos

tributos pelo devedor. Outro benefício estaria na ausência da obrigação de separar valores para pagamento do respectivo precatório.

Atualmente, a jurisprudência nacional aceita, inclusive, a realização de "compensação *ex officio*", em que a administração pública procederá ao ajuste da compensação mesmo sem requerimento do sujeito passivo, devendo apenas ser ele previamente notificado, e desde que não esteja o crédito com a exigibilidade suspensa (REsp 1.213.082/PR, REsp 1.265.308/SC).

Diversamente da previsão civilista, mostra-se possível a realização de compensação tributária com créditos vencidos e também **vincendos**, quando o poder público antecipará o crédito do contribuinte.

O fisco apenas teria o dever de entregar os valores ao particular em momento posterior, mas realiza a antecipação do vencimento (crédito vincendo), obtendo desconto não superior a 1% (um por cento) ao mês entre a compensação e a data do vencimento (art. 170, parágrafo único, do CTN).

Para fins dessa compensação, os valores podem corresponder a todo o crédito tributário (art. 139 do CTN), englobando-se o tributo e a multa. Em outras palavras, se a natureza jurídica do crédito a ser devolvido pelo *fisco* for uma penalidade tributária, poderá compensá-lo com eventual débito tributário (REsp 798.263/PR).

Não obstante as excessivas vantagens para efetivação da compensação em matéria tributária, importantíssima barreira foi imposta na sua aplicação: **os créditos ainda discutidos judicialmente**.

Com efeito, em específicas situações o sujeito passivo obtém a negativa da Fazenda Pública quanto à existência de créditos tributários a serem compensados, forçando-o a propositura de ação judicial para declaração.

Uma vez realizada a negativa da compensação, poderá o sujeito passivo forçar a declaração de seu direito mediante a propositura de ações judiciais, bem como impetrar Mandado de Segurança, caso identificado o ato como abusivo por parte da autoridade administrativa.

SÚMULA

Súmula 213 do STJ – *O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.*

Por outro lado, não eram permitidas a concessão de tutelas provisórias como forma de antecipar a compensação desses créditos.