

“A QUARTIER LATIN teve o mérito de dar início a uma nova fase, na apresentação gráfica dos livros jurídicos, quebrando a frieza das capas neutras e trocando-as por edições artísticas. Seu pioneirismo impactou de tal forma o setor, que inúmeras Editoras seguiram seu modelo.”

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Editora Quartier Latin do Brasil

Empresa Brasileira, fundada em 20 de novembro de 2001

Rua Santo Amaro, 316 - CEP 01315-000

Vendas: Fone (11) 3101-5780

Email: [quartierlatin@quartierlatin.art.br](mailto:quartierlatin@quartierlatin.art.br)

Site: [www.quartierlatin.art.br](http://www.quartierlatin.art.br)

MARCUS LÍVIO GOMES (coordenação)

*Juiz Federal do Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Doutor em Direito Tributário pela Universidad Complutense de Madrid. Professor de Direito Tributário da FGV-Rio. Ex-Coordenador e Professor do Curso de Direito Tributário da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro - EMERJ Coordenador e Palestrante da Comissão de Direito Tributário da Escola da Magistratura do Tribunal Regional Federal da 2ª Região - EMARF.*

LEONARDO PIETRO ANTONELLI (coordenação)

*Advogado pós-graduado em direito tributário pela UNESA e juiz de 2º grau do Tribunal Regional Eleitoral (TRE/RJ), professor-conferencista da Emerj/Uerj/FGV/Uni-Rio, diretor da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF), membro da AMB, AMAERJ, IMB, ABDT, IFA e integrante das Bancas Examinadoras dos Concursos Públicos para ingresso na Magistratura de Carreira do TJRJ e Delegado de Polícia/RJ e DF, foi procurador judicial da OAB/RJ no último triênio e presidiu a Comissão Organizadora dos últimos Congressos Internacionais de Direito Tributário do Rio de Janeiro.*

# CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

VOLUME 3

2ª edição especial

Editora Quartier Latin do Brasil  
São Paulo, verão de 2010  
[quartierlatin@quartierlatin.art.br](mailto:quartierlatin@quartierlatin.art.br)  
[www.quartierlatin.art.br](http://www.quartierlatin.art.br)

#### 4. DOUTRINA DE LEITURA OBRIGATÓRIA

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. São Paulo: Atlas, 2004.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2002.

PAULSEN, Leandro e ÁVILA, René Bergmann. *Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2003.

## Capítulo 9

# AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO

**Sergio André Rocha**

*Mestre e Doutor em Direito pela Universidade Gama Filho. Professor de Direito Tributário da FGV Direito Rio. Professor da Pós-graduação em Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal Fluminense e da Pós-graduação em Direito Tributário da UCAM. Advogado.*

**Maurício Pereira Faro**

*Mestrando em Direito na Universidade Gama Filho, Professor nos Cursos de Pós-Graduação em Direito Tributário da Universidade Cândido Mendes, da Universidade Federal Fluminense e da Fundação Getúlio Vargas. Advogado no Rio de Janeiro.*

## 1. INTRODUÇÃO

A obrigação de pagar o tributo surge a partir da ocorrência no mundo real do fato concreto que se subsume à hipótese de incidência prevista na norma jurídica.

A relação tributária é uma relação de imposição onde o sujeito ativo, nos limites da lei, exige prestação pecuniária do sujeito passivo, cabendo a este se submeter a tal imposição, arcando com uma exigência que nasce independente de sua vontade.

Todavia, nas hipóteses em que o tributo pago não corresponder à descrição prevista na lei, ou em que o pagamento feito, por erro material, seja indevido ou superior àquele devido, há indébito a repetir. Ou seja, tem o contribuinte o direito a ser restituído do montante indevidamente recolhido. Nas palavras de Ives Gandra Martins “não podendo o contribuinte manejar a espada da imposição, pode opor-lhe o escudo da legalidade. A imposição somente pode existir se feita nos estritos limites da Lei”<sup>1</sup>. Tal afirmação pauta-se, portanto, no princípio da legalidade tributária<sup>2</sup>, expresso no artigo 150, inciso I da Constituição Federal<sup>3</sup> e no artigo 97 do Código Tributário Nacional – CTN<sup>4</sup>.

A restituição abrange todo e qualquer pagamento em desconformidade com a lei, abarcando todos os elementos do fato gerador, e independe da comprovação de erro pelo contribuinte. Nessa linha de argumentos, assevera Luciano Amaro que “no direito tributário, porém, basta evidenciar-se a inexistência de obrigação tributária para que caiba a devolução do que se tenha pago, a título de débito tributário. O Código Tributário Nacional é expresso ao reconhecer o direito a restituição, *independentemente de prévio protesto*

1 MARTINS, Ives Gandra da Silva. Repetição do Indébito. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 167.

2 Para uma visão atual do princípio da legalidade tributária, ver: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

3 “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]”

4 “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; [...]”

(vale dizer, sem necessidade de nenhuma ressalva prévia quanto ao caráter indevido do pagamento), e ainda que o pagamento tenha sido espontâneo (artigo 165). O pagamento de certa quantia, a título de tributo, embora sem nenhuma ressalva, não implica, portanto, ‘confissão tributária’<sup>5</sup>.

Podemos afirmar que tanto o tributo recolhido a maior em razão de erro material ou subsunção equivocada do fato à norma como o tributo indevidamente cobrado pela Fazenda (p. ex., aquele instituído por lei inconstitucional) vão ensejar a repetição do indébito para o contribuinte que efetuou o recolhimento.

Objetivando regular tal matéria o CTN tratou da repetição do indébito tributário em seus artigos 165 a 169. Segundo dispõe o artigo 165 do Código Tributário Nacional:

“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:

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.”

A primeira parte do inciso I do artigo 165 acima transcrito cuida de hipóteses de erro de direito na interpretação/aplicação da legislação tributária, enquanto que a sua segunda parte, bem como o inciso II deste mesmo artigo tratam do cometimento de erro material por parte do contribuinte. O inciso III, a sua vez, estabelece o direito do contribuinte de repetição nos casos em que decisão anterior tinha determinado o pagamento de dado tributo, sendo posteriormente reformada, anulada, revogada ou rescindida. Comentando esse artigo, Hugo de Brito Machado nos apresenta a seguinte lição:

“As duas primeiras hipóteses referem-se a tributos pagos sem que tenha havido litígio a respeito. A primeira, a rigor, abrange a segunda, pois, na verdade, se o indébito resultou de erro na identificação do sujeito passivo, na

5 AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 405-406.

determinação da alíquota, no cálculo ou na elaboração de qualquer documento relativo ao pagamento do tributo, inegavelmente houve pagamento indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido. Já a terceira hipótese diz respeito aos casos em que o sujeito passivo pagou em face de decisão condenatória. Questionou e perdeu. Diante da decisão que o condenou ao pagamento, pagou. Mas continuou questionando e finalmente conseguiu o desfazimento da decisão condenatória. [...]”<sup>6</sup>

Devemos esclarecer, todavia, que ainda que a repetição do indébito tributário não estivesse prevista no Código Tributário Nacional, a restituição do tributo indevido ao contribuinte seria um imperativo de ordem constitucional, tendo em vista que se fundamenta no princípio da legalidade, insculpido no artigo 150, inciso I, bem como no *caput* do artigo 37 ambos da Constituição Federal<sup>7</sup>, que cuidam da submissão da Administração Pública à lei. Por outro lado, a locupletação pelo ente público e seu enriquecimento sem causa<sup>8</sup> em razão do tributo indevido violaria flagrantemente o princípio da moralidade<sup>9</sup>, de modo que tais princípios servem de fundamento constitucional ao direito de repetição do indébito fiscal.

Nessa linha é a lição de José Mörschbacher ao sustentar que “o Código Tributário Nacional, quando inseriu em seu texto disposições específicas sobre a restituição de tributos pagos indevidamente, não o fez obviamente para conferir direitos novos ao contribuinte, pois estes já decorrem do sistema da Constituição, senão para cumprir funções próprias da Lei Complementar, que hoje lhe são atribuídas pelo artigo 146, inciso III, da CF”<sup>10</sup>.

Assim, podemos afirmar que a restituição de tributo indevidamente pago tem fundamento na Constituição Federal, cabendo aos artigos 165 e seguintes do CTN apenas reconhecer e dar um passo a mais no processo de concre-

tização de um direito que lhe é independente e suas diretrizes apenas explicitam as garantias constitucionais que são asseguradas aos contribuintes.

## 2. FUNDAMENTOS DA REPETIÇÃO DE INDÉBITO: PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR POR ERRO OU EM DECORRÊNCIA DE EXIGÊNCIA ILEGÍTIMA DA EXAÇÃO FISCAL

Como visto, tendo em conta o artigo 165 do CTN o direito do sujeito passivo à repetição do indébito tributário é, regra geral, decorrência de um erro pelo mesmo cometido na apuração do respectivo tributo ou na subsunção do fato concreto à norma fiscal. Há, todavia, outra situação relevante que pode gerar o indébito fiscal: a ilegitimidade da exigência da exação fiscal, em razão da inconstitucionalidade ou ilegitimidade da norma que o tenha estabelecido.

No primeiro caso, a recuperação dos valores indevidamente recolhidos pode ser buscada administrativamente, seja mediante um pedido de restituição ou a apresentação de uma declaração de compensação<sup>11</sup>. Nessas hipóteses, embora a repetição possa ser buscada diretamente mediante o ajuizamento da ação de repetição de indébito, normalmente somente é apresentada caso a Fazenda se negue a restituir os valores ao contribuinte administrativamente ou não homologue a declaração de compensação pelo mesmo apresentada<sup>12</sup>.

Por outro lado, caso o pagamento feito pelo sujeito passivo seja indevido em razão da inconstitucionalidade ou ilegitimidade da norma tributária em que se fundamentou o pagamento, a via judicial torna-se a única alternativa para a recuperação de tais valores, já que, como regra geral, a administração não se exime da aplicação de regra inconstitucional, na visão do contribuinte, antes de determinação judicial nesse sentido.

## 3. DA AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO

Segundo James Marins, “a ação de repetição de indébito em matéria tributária é ação antiexacional imprópria de rito ordinário e de natureza con-

6 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 226. Sobre essas hipóteses, ver também: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 881.

7 “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]”

8 Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. v. II. p. 483.

9 Também sustentando a raiz constitucional do direito de repetição de indébito, ver: TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Compensação do Indébito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 19-37; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. São Paulo: Atlas, 2005. p. 372.

10 MÖRSCHBÄCHER, José. Repetição do Indébito Tributário e Compensação. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 254.

11 A repetição administrativa de indébito fiscal encontra-se atualmente regulamentada pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 900/08. Para fins didáticos teremos a legislação federal como referência para as considerações tecidas no presente texto.

12 Embora, como veremos, não deixe de ser cabível o ajuizamento de ação de repetição de indébito, nos casos de compensação não-homologada pelas autoridades fazendárias é mais comum que o contribuinte leve sua pretensão ao Poder Judiciário mediante a impetração de mandado de segurança, sempre que os requisitos deste se façam presentes.

denatória, que pode ser proposta pelo contribuinte em face do ente tributante que tenha recebido tributos tidos como indevidos, com o escopo da obtenção de sentença de conteúdo condenatório que determine ao órgão exator a devolução dos ingressos recebidos<sup>13</sup>.

O caráter condenatório da ação de repetição de indébito é também ressaltado por Alberto Xavier, para quem tal ação “constitui típica *ação de condenação*, ou seja, de ação pela qual se solicita ao tribunal que, tomando como pressuposto lógico um juízo declarativo sobre a existência de um direito e da respectiva violação, emita um comando consistente na condenação do réu à prestação de quantia pecuniária”<sup>14</sup>.

### 3.1. INTERESSE DE AGIR

O objetivo da ação de repetição de indébito é restituir o contribuinte ao estado de riqueza e capacidade econômica anterior ao recolhimento fiscal indevido, como imperativo de justiça. Dessa forma, em tese, todo contribuinte que efetua o recolhimento de tributo indevido possui interesse de agir para pleitear a repetição de indébito.

#### 3.1.1. NECESSIDADE DO AJUIZAMENTO DA AÇÃO QUANDO SEU FUNDAMENTO FOR A INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA

Como dito acima, nas hipóteses em que o tributo foi indevidamente recolhido porque lastreado em lei inconstitucional ou ilegítima, faz-se necessário o ajuizamento de medida judicial para a recuperação de tais valores.

Isso porque a administração fazendária, que é o sujeito ativo da relação tributária, deve pautar-se pela observância da presunção de constitucionalidade das leis. Afirma-se que, em tese, a lei produzida a partir do exercício da função legislativa, que é regulada pela Constituição Federal, observou todas as exigências de caráter formal e material pertinentes. Dessa forma, a partir da edição das leis, presume-se que as mesmas são constitucionais, razão pela qual

devem ser obedecidas e produzir todos os efeitos que lhe são próprios, dentre os quais o de ser observadas pelos agentes públicos<sup>15</sup>.

Assim, considerando os argumentos anteriores, exceto nos casos em que haja decisão *erga omnes* do Supremo Tribunal Federal nesse sentido, não há como se pretender a repetição de indébito decorrente de tributo inconstitucional pela via administrativa, ensejando o ajuizamento pelo contribuinte de ação judicial de repetição de indébito.

#### 3.1.2. DESNECESSIDADE DE PEDIDO ADMINISTRATIVO PRÉVIO

Alguns autores, como Vittorio Cassone, sustentam que seria necessário o pedido administrativo de restituição do indébito prévio ao ajuizamento da ação de repetição de indébito, sob pena de falta de interesse de agir por parte do contribuinte. Em suas palavras, “o contribuinte não pode dirigir-se ao Judiciário se não há direito a proteger, ou seja, se não tem motivos suficiente para tal”<sup>16</sup>.

A jurisprudência do antigo Tribunal Federal de Recursos acolhia tal posicionamento, entendendo ser necessário o pedido de restituição na via administrativa anteriormente ao ajuizamento da ação, sem o qual inexistiria o interesse agir em juízo<sup>17</sup>.

Tal posição, entretanto, parece-nos superada, tendo em vista a desnecessidade de esgotamento da via administrativa como requisito para a propositura de ação de repetição de indébito, sob o fundamento de que o acesso ao judiciário está aberto como direito e garantia individual do contribuinte, nos termos do artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal<sup>18</sup>.

Exigir que o contribuinte requeira administrativamente a restituição e, somente em face da denegação de tal pleito, ajuíze a medida judicial cabível, seria, como nos ensina Ricardo Mariz de Oliveira, “sujeitar a efetividade do direito do contribuinte ao alvedrio da parte adversa, diretamente interessada no pleito, a qual pode postergar indefinidamente uma resposta, consideran-

13 MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 384.

14 XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 240. No mesmo sentido: CASTRO, Alexandre Barros. *Teoria e Prática do Direito Processual Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 296; LOPES, Mauro Luís da Rocha. *Processo Judicial Tributário: Execução Fiscal e Ações Tributárias*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 335.

15 Cf. ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 195.

16 CASSONE, Vittorio. *Repetição do Indébito Tributário, Compensação e Ação Declaratória*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 456

17 Nesse sentido, ver a decisão proferida na AC nº 0126173 (publicação no Diário da Justiça em 17.04.89).

18 Ver: ROCHA, Sergio André, *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*, 2009, p. 249.

do-se que ao menos a primeira instância administrativa na generalidade dos casos é a própria repartição fiscal<sup>19</sup>.

Afirma, ainda, o precitado autor que “quando o inciso LV do artigo 5º<sup>20</sup> assegura o contencioso administrativo ao contribuinte, não o coloca como via necessariamente a ser seguida, nem como preliminar indispensável ao pleito judicial, mas apenas como opção. Na verdade, é uma garantia e um direito individual, que não pode ser transmutado em obstáculo ao exercício de outra garantia e outro direito, de acesso ao poder judiciário”<sup>21</sup>.

### 3.2. DA LEGITIMIDADE PARA PLEITEAR A REPETIÇÃO DO INDÉBITO

Conforme vimos anteriormente, o contribuinte que possui legitimidade para pleitear o indébito é aquele que suportou o ônus da cobrança e que, sem respaldo legal, sofreu redução em sua capacidade econômica.

#### 3.2.1. LEGITIMIDADE NOS TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS

Nos denominados tributos diretos, nos quais o encargo financeiro recai sobre aquele que praticou o fato gerador; ou seja sobre o chamado contribuinte de direito, não existe dificuldade em identificar a parte legítima para pleitear a repetição do tributo indevidamente recolhido.

Discordando desse entendimento, tal facilidade não é vislumbrada nos denominados tributos indiretos<sup>22</sup> sujeitos, em princípio, ao fenômeno da repercussão ou transferência financeira para o contribuinte de fato<sup>23</sup>.

Segundo Ricardo Lobo Torres “nos impostos indiretos, em que repercute o ônus da imposição, distinguindo-se as figuras do contribuinte *de jure* (aquele que providencia o recolhimento) e o do contribuinte de fato (o que suporta a carga fiscal), legitimado ativamente é o contribuinte de fato”<sup>24</sup>.

19 OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 362. No mesmo sentido: CAMPOS, Dejalma de. *Direito Processual Tributário*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 93.

20 “LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes [...]”

21 OLIVEIRA, Ricardo Mariz, *Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória*, 1999, p. 364.

22 Vale a pena ressaltar que a classificação dos tributos em diretos e indiretos não é pacificamente aceita na doutrina, mencionado-se, por exemplo, as objeções apresentadas por Alfredo Augusto Becker (Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 536-539).

23 Sobre a repetição de indébito nos tributos indiretos, ver: MÖRSCHBÄCHER, José. *Repetição do Indébito Tributário Indireto*. São Paulo: Dialética, 1998.

24 TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição de Tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983. p. 16.

Todavia, para Ives Gandra Martins a parte legítima para pleitear a repetição do indébito é o sujeito passivo da obrigação tributária, independente da transferência de encargo ou repercussão econômica para terceiro<sup>25</sup>.

Para tanto, sustenta o citado autor que “a obrigação tributária é uma obrigação *ex lege*. Nasce entre dois sujeitos e se extingue com o seu cumprimento ou por uma das hipóteses do artigo 156 do CTN. Quem paga o tributo, o faz em virtude de uma relação desvinculada de qualquer compromisso com terceiros [...] Quem paga na condição de contribuinte, não o faz em lugar de outra pessoa. Paga tributo de sua responsabilidade pessoal. [...] Desta forma, o sujeito passivo não é detentor de nenhum encargo financeiro passível de ser transferido para terceiros quando aliena produtos, com um preço determinado”<sup>26</sup>.

Antes mesmo da edição do Código Tributário Nacional, o Supremo Tribunal Federal – STF, emitiu a Súmula nº 71 (13.12.1963), segundo a qual “embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”.

Tal entendimento do STF foi abrandado por uma série de julgados que resultaram na edição da Súmula nº 546, na qual restou consignado 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”.

Essa nova súmula já refletia a posição adotada pelo Código Tributário Nacional na redação de seu artigo 166, para o qual “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”.

Desde a edição do CTN este artigo vem sofrendo sistemáticas críticas da doutrina brasileira. O direito estrangeiro, conforme nos ensina Ricardo Lobo Torres, “em sua quase totalidade, trilha caminho diferente do que se adotou no Brasil. A devolução do indébito efetiva-se a quem pagou e possui o recibo de recolhimento”<sup>27</sup>. Diversos autores, dentre os quais Gabriel Troianelli<sup>28</sup>,

25 MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*, 1999, p. 173-174.

26 MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Repetição do Indébito*, 1999, p. 173-174.

27 TORRES, Ricardo Lobo, *Restituição de Tributos*, 1983, p. 25.

28 TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 121.

Vittorio Cassone<sup>29</sup> e Ives Gandra Martins consideram o artigo 166 do CTN inconstitucional. Nesse sentido, afirma Ives Gandra que “o artigo 166 é, portanto, um primor de inconstitucionalidade, de contradição, de má formulação legislativa, intrínseca e extrinsecamente, sendo dos poucos dispositivos que não honram o diploma de excepcionais qualidades em que estão inseridos, o Código Tributário Nacional”<sup>30</sup>.

Não obstante as reiteradas críticas formuladas pela doutrina, o artigo 166 do CTN vem sendo reiteradamente aplicado, sobretudo nos casos referentes à repetição do indébito de ICMS e IPI, sendo considerado aplicável ainda em casos de repetição de indébitos de ISS<sup>31</sup>, salvo nas hipóteses de sua incidência em função não da receita do contribuinte, mas sim do número de sócios da empresa.

A jurisprudência atual do Superior Tribunal de Justiça – STJ considera que o artigo 166 do CTN contém referência bem clara ao fato de que deve haver pelo intérprete sempre, em casos de repetição de indébito, a identificação de se o tributo, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiro ou não, quando a lei, expressamente, não determina que o pagamento da exação seja feito por terceiro.

Em razão deste argumento, vem aplicando o artigo 166 somente aos tributos indiretos, que se incorporam explicitamente aos preços, como é o caso do ICMS, ISS e do IPI, que se apresentam com essa característica porque o contribuinte real é o consumidor da mercadoria objeto da operação (contribuinte de fato), e a empresa (contribuinte de direito) repassa, no preço

29 CASSONE, Vittorio. Repetição do Indébito Tributário, Compensação e Ação Declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 453-454.

30 MARTINS, Ives Gandra da Silva. Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 176.

31 Nesse sentido: TRIBUTÁRIO – ISS – AGENCIAMENTO MARÍTIMO – REPETIÇÃO DE INDÉBITO – REPERCUSSÃO ECONÔMICA RECONHECIDA PELO TRIBUNAL DE ORIGEM ILEGITIMIDADE DO CONTRIBUINTE DE DIREITO.

1. O ISS é espécie tributária que pode funcionar como tributo direto ou indireto, a depender da possibilidade de transferência do encargo, pelo contribuinte de direito, ao contribuinte de fato.

2. Reconhecida, pelo Tribunal de origem, a partir do exame das provas dos autos, a existência da referida transferência, não pode esta Corte modificar a conclusão adotada no acórdão recorrido, sem o reexame do contexto fático apreciado, procedimento vedado na via do recurso especial, nos termos da Súmula 07/STJ.

3. Configurada a natureza jurídica de imposto indireto, têm aplicações, em princípio, o teor do art. 166 do CTN e o verbete sumular 546/STF.

4. Recurso especial não provido. (REsp nº 860.778 – Publicado no Diário de Justiça em 06.11.2008).

da mercadoria ou serviço, o imposto devido, recolhendo, após, aos cofres públicos o imposto já pago pelo consumidor de seus produtos, não assumindo o ônus da carga tributária resultante dessa incidência. Nessas hipóteses, a legitimidade para pleitear a repetição do indébito é do contribuinte de fato, que efetivamente arcou com o ônus tributário.

Tal entendimento foi firmado inicialmente no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 168.469/SP (publicado no Diário de Justiça em 17.12.1999), tendo sido reiteradamente ratificado, inclusive, através de recente pronunciamento da Primeira Seção do STJ, no julgamento ocorrido na data de 26.04.2006, do Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 699.292/SP, de Relatoria do Ministro José Delgado (publicado no Diário de Justiça em 04.09.2006).

A jurisprudência do STJ tem limitado a aplicação do artigo 166 do CTN a hipóteses de repetição ou compensação do indébito tributário, excluindo do seu alcance as situações onde o contribuinte limita-se a buscar o aproveitamento dos créditos escriturais decorrentes do sistema da não-cumulatividade, bem como as hipóteses em que o contribuinte pleiteia a redução do valor que lhe é exigido em sede de execução fiscal, mediante o abatimento da Certidão de Dívida Ativa do montante correspondente ao aumento da alíquota, que sustenta ser inconstitucional<sup>32</sup>.

### 3.3. PRAZO PARA A REPETIÇÃO DO INDÉBITO

Com relação ao prazo para que o contribuinte pleiteie a repetição do indébito tributário, dispõe o artigo 168, do CTN que:

“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.”

32 Nesse sentido, ver: REsp nº 478.865/PR – Publicado no Diário de Justiça em 17.05.2004; AGRG NOS EREsp nº 752.883/SP Publicado no Diário de Justiça em 22.05.2006.

Por sua vez, o artigo 169 do CTN<sup>33</sup> estabeleceu que, quando o contribuinte iniciasse o pleito de repetição através de requerimento administrativo, teria dois anos para ajuizar ação anulatória em face de decisão que negasse a restituição. Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho, “o sujeito passivo tem o direito, antes de ingressar em juízo, de pedir administrativamente a restituição do que pagou sem dever. Em caso de denegação, o prazo para pleitear a anulação da decisão é de dois anos”<sup>34</sup>.

Com relação à aplicação do artigo 168 do CTN, o STJ, acatando tese arduamente defendida por parte da doutrina, considerava que, nos tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação, o prazo prescricional quinquenal se iniciaria a partir da homologação do crédito tributário, prevista no artigo 150, § 4º do CTN<sup>35</sup>, já que seria aqui que ocorreria a extinção do crédito tributário.

Dessa forma, considerando o entendimento anteriormente mencionado, o STJ acatava o ajuizamento de ação de repetição de indébito num prazo de até dez anos depois do pagamento indevido. O primeiros cinco anos eram referentes ao prazo decadencial para a homologação da apuração feita pelo contribuinte. Ocorrida a homologação tácita, estaria extinto o crédito tributário, iniciando-se, então, o prazo prescricional para o ajuizamento da ação de repetição de indébito.

Nesse sentido, a Primeira Seção do STJ, no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 435.835/SC<sup>36</sup>, pacificou o entendimento de

33 “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.”

34 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 712.

35 “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

36 “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI Nº 7.787/89. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO. PRECEDENTES.

1. Está uniforme na 1ª Seção do STJ que, no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados.

que deve ser aplicada a tese dos “cinco mais cinco”, sendo que o prazo prescricional para a repetição ou compensação dos tributos sujeitos a lançamento por homologação começa a fluir decorridos 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio computado desde o termo final do prazo atribuído ao Fisco para verificar o *quantum* devido a título de tributo.

Por meio do julgado acima mencionado, o STJ firmou entendimento de que, para demarcar o início do prazo prescricional para o ajuizamento da ação de repetição de indébito tributário, era indiferente a existência de declaração de inconstitucionalidade do tributo, fosse ela proferida no controle difuso, através do julgamento de Recurso Extraordinário, ou no controle concentrado, através do julgamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Ação Declaratória de Constitucionalidade.

Tal entendimento trouxe substancial mudança para a sistemática da contagem do prazo prescricional para o ajuizamento de ação de repetição de indébito, tendo em vista que ultrapassou julgados anteriores que afirmavam que o prazo prescricional, nos casos de declaração de inconstitucionalidade pelo STF, se iniciaria a partir da edição de Resolução editada pelo Senado Federal<sup>37</sup>, nos casos de controle difuso<sup>38</sup>, ou a partir da publicação do acórdão, nos casos de controle concentrado<sup>39</sup>.

2. Não há que se falar em prazo prescricional a contar da declaração de inconstitucionalidade pelo STF ou da Resolução do Senado. A pretensão foi formulada no prazo concebido pela jurisprudência desta Casa Julgadora como admissível, visto que a ação não está alcançada pela prescrição, nem o direito pela decadência. Aplica-se, assim, o prazo prescricional nos moldes em que pacificado pelo STJ, id est, a corrente dos cinco mais cinco.

3. A ação foi ajuizada em 16/12/1999. Valores recolhidos, a título da exação discutida, em 09/1989. Transcorreu, entre o prazo do recolhimento (contado a partir de 12/1989) e o do ingresso da ação em juízo, o prazo de 10 (dez) anos. Inexiste prescrição sem que tenha havido homologação expressa da Fazenda, atinente ao prazo de 10 (dez) anos (5 + 5), a partir de cada fato gerador da exação tributária, contados para trás, a partir do ajuizamento da ação.

4. Precedentes desta Corte Superior.

5. Embargos de divergência rejeitados, nos termos do voto.” (ERESP nº 435.835 – Publicado no Diário de Justiça em 04.06.2007).

37 “Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:  
X – suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal; [...].”

38 “TRIBUTÁRIO – PIS – INCONSTITUCIONALIDADE – DECRETOS-LEIS Nºs 2.445 E 2.449, AMBOS DE 1988 – DECLARAÇÃO INCIDENTAL – (RE 148.754/RJ) – PRESCRIÇÃO – TERMO INICIAL – PUBLICAÇÃO DA RESOLUÇÃO DO SENADO Nº 49/95 (DOU 10.10.95) – PRECEDENTES. – O prazo prescricional quinquenal das ações de repetição/compensação do PIS flui a partir da data de publicação da Resolução do Senado nº 45/95, que suspendeu a execução dos Decretos-leis nºs. 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo STF em controle difuso.

– No caso dos autos, tendo em vista a data do ajuizamento da ação (12.01.00), considero não consumado o prazo prescricional.

– Embargos de divergência conhecidos e providos para afastar a prescrição. (ERESP nº 423994/MG – Publicado no Diário de Justiça em 05.04.2004)

39 “RECURSO ESPECIAL. RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS PELO

Todavia, na data de 09.02.2005, foi publicada a Lei Complementar nº118, que alterou e acrescentou dispositivos ao Código Tributário Nacional, e dispôs sobre a interpretação do inciso I do artigo 168 do referido Código.

O artigo 3º da Lei Complementar nº 118 determinou que a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do artigo 150 do CTN.

Por seu turno, o artigo 4º da precitada Lei Complementar estabelecia que a mesma entraria em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao artigo 3º, o disposto no artigo 106, inciso I, do CTN<sup>40</sup>.

Da leitura conjugada de ambos os dispositivos anteriormente mencionados pode-se concluir que não mais subsistiria a tese dos “cinco mais cinco”, bem como que, a partir da entrada em vigência da referida Lei, a mesma poderia, por ser expressamente interpretativa<sup>41</sup>, aplicada a fatos pretéritos,

---

STF. PRESCRIÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADMINISTRADORES, AUTÔNOMOS E AVULSOS. TERMO A QUO. RESOLUÇÃO Nº 14/95 DO SENADO FEDERAL. OCORRÊNCIA DE PRESCRIÇÃO. A declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora de um tributo altera a natureza jurídica dessa prestação pecuniária, que, retirada do âmbito tributário, passa a ser de indébito sem causa do Poder Público, e não de indébito tributário. Com efeito, aquela lei declarada inconstitucional desaparece do mundo jurídico, como se nunca tivesse existido.

No sempre acatado magistério de Pontes de Miranda, “não se declara inconstitucionalidade decreta-se, porque a eficácia preponderante da decisão é constitutiva negativa, pois quem fez a lei, o decreto-lei, o decreto, o regulamento, ou qualquer outra fonte de direito, com infração da Constituição, nulamente legislou” (In: *Comentários ao Código Processo Civil*, Rio de Janeiro: Forense, 1975, VI, p. 43).

Afastada a contagem do prazo prescricional/decadencial para repetição do indébito tributário previsto no Código Tributário Nacional, tendo em vista que a prestação pecuniária exigida por lei inconstitucional não é tributo, mas um indébito genérico contra a Fazenda Pública, aplica-se a regra geral de prescrição de indébito contra a Fazenda Pública, prevista no artigo 1º do Decreto nº 20.910/32.

Nas hipóteses em que o Supremo Tribunal Federal declare em controle concentrado a inconstitucionalidade da lei cuja execução já havia sido suspensa por Resolução do Senado Federal, o prazo para requerer a restituição/compensação do tributo declarado inconstitucional deve ter início com a data da publicação da aludida Resolução, e não do trânsito em julgado da decisão proferida em controle concentrado de constitucionalidade.

Dessa forma, o termo a quo para restituição/compensação da contribuição previdenciária sobre avulsos, autônomos e administradores deve ser contado a partir da Resolução do Senado Federal nº 14/95, que, anteriormente ao julgamento, pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, da ADIN 1.102/DF (julgada em 05.10.95, DJ de 17.11.95, com trânsito em julgado em 13.12.95), suspendeu a execução da expressão “avulsos, autônomos e administradores” (art. 3º, I, da Lei nº 7.787/89), declarada inconstitucional pela Excelsa Corte em controle difuso de constitucionalidade (RE nº 177.296/RS – Publicado no Diário de Justiça em 09.12.1994).

Ocorrência de prescrição na espécie, pois a ação foi ajuizada em 19.06.2002 e a Resolução nº 14 do Senado Federal foi publicada no DOFC de 28.04.1995.

Recurso especial provido”. (REsp nº 572074/SC – Publicado no Diário de Justiça de 08.03.2004).

40 “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; [...]”

41 Sobre as leis interpretativas, ver: ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Tributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 108-109.

modificando ações judiciais já iniciadas, numa flagrante violação do princípio da segurança jurídica.

Em face desta nova situação, as Procuradorias Fazendárias iniciaram à época uma força tarefa junto ao Superior Tribunal de Justiça para buscar a reforma de acórdãos proferidos que, com base no acolhimento da tese do cinco mais cinco, afastaram a alegação de prescrição.

No julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 327.043<sup>42</sup> a Primeira Seção do STJ analisou a questão acerca do novo prazo prescricional para o ajuizamento de ação de repetição de indébito, e definiu, por meio de voto do Ministro João Otávio de Noronha, que o prazo quinquenal se iniciaria, nos termos do artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005, a partir do pagamento antecipado dos tributos por homologação.

No precitado julgamento a Primeira Seção, não obstante afastar a argüição de inconstitucionalidade do artigo 4º da Lei Complementar nº 118/2005, definiu que a nova sistemática valeria para as ações judiciais ajuizadas a partir de 09.06.2005<sup>43</sup>.

Registre-se que tal acórdão passou a ser utilizado como precedente por todas as Turmas do Superior Tribunal de Justiça.

Irresignada em face de tal entendimento, entendeu a Procuradoria da Fazenda Nacional por interpor recurso extraordinário, nos autos do Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 644.736 (publicado em 17.12.2007), sob o argumento de que a Primeira Seção não poderia analisar a inconstitucionalidade de tais dispositivos, na medida em que a competência para essa função seria do Órgão Especial do Superior Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 97 da Constituição Federal<sup>44</sup>.

O referido recurso extraordinário foi autuado perante o Supremo Tribunal Federal sob o número 486.888 e distribuído ao Ministro Sepúlveda Pertence que, reconhecendo o argumento da Procuradoria da Fazenda Nacional, entendeu por prover o referido recurso<sup>45</sup>, anulando o acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça.

---

42 Acórdão não publicado até a data de conclusão deste capítulo.

43 Como será esclarecido adiante, tal posição não foi a que prevaleceu no Superior Tribunal de Justiça ao final.

44 “Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.”

45 “Este Tribunal reputa declaratório de inconstitucionalidade o acórdão que – embora sem o

Em cumprimento à referida decisão, os Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 644.736 foram encaminhados para o Órgão Especial do Superior Tribunal de Justiça que reconheceu, por unanimidade, a inconstitucionalidade do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu artigo 3º, para alcançar inclusive fatos passados, sob o fundamento de que o mesmo ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (Constituição Federal, artigo 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (Constituição Federal, artigo 5º, XXXVI).

Dessa forma, restou sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça que as alterações trazidas pela Lei Complementar nº 118/2005 somente produziriam efeitos para os pagamentos efetuados na vigência da precitada norma, aplicando-se aos pagamentos anteriores o entendimento anteriormente consignado por aquela Corte (cinco mais cinco).

Registre-se, ainda, que a questão ainda está pendente de discussão perante o Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a existência de repercussão geral da matéria no Recurso Extraordinário nº 561.908.

### 3.4. EFICÁCIA E EXECUÇÃO DA SENTENÇA

Conforme destacado acima, trata-se a ação de repetição de indébito de ação que externa pretensão condenatória, por intermédio do qual se busca provimento jurisdicional condenando a Fazenda a restituir ao contribuinte valores indevidamente recolhidos aos cofres públicos.

Transitada em julgado a decisão favorável ao contribuinte, cabe ao mesmo implementar a execução da sentença, nos termos do que dispõe o artigo 730 do Código de Processo Civil<sup>46</sup>.

explicar – afasta a incidência de norma ordinária pertinente à lide para decidí-la sobre critérios diversos alegadamente extraídos da Constituição (v.g. RE 240.096, Pertence, RTJ 169/756), sendo esta a hipótese dos autos.

Portanto, está caracterizada a violação do princípio constitucional de reserva de plenário, haja vista que o acórdão recorrido que declarou a inconstitucionalidade da lei, resultou de julgamento de órgão fracionário, e não consta nos autos notícia de declaração de inconstitucionalidade proferida por órgão especial ou plenário.

Procede o presente RE, a, baseado no permissivo constitucional da alínea a, por violação ao art. 97 da Constituição (v.g. RE 273.672 – AgR, 03.09.2002, 1ª T, Ellen).

Dou provimento ao recurso extraordinário (art. 557, § 1º-A, C. Pr. Civil) para reformar o acórdão recorrido e determinar a remessa dos autos ao Superior Tribunal de Justiça, a fim de que se proceda novo julgamento da questão, pelo respectivo Órgão Especial, nos termos do artigo 97 da Constituição Federal”.

46 “Art. 730. Na execução por quantia certa contra a Fazenda Pública, citar-se-á a devedora para opor

Nesse sentido, após processada a execução contra a Fazenda Pública, cabe ao contribuinte o ressarcimento financeiro dos valores indevidamente recolhidos, que serão adimplidos por meio da expedição de precatório, nos termos do artigo 100 da Constituição Federal<sup>47</sup>.

Considerando-se a alteração implementada pela Emenda Constitucional nº 30/2000, que inseriu o artigo 78<sup>48</sup> no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o recebimento por precatório tornou-se extremamente desvantajoso para os contribuintes, na medida em que o mencionado artigo estabeleceu a possibilidade de que os precatórios sejam quitados em parcelas anuais em um prazo máximo de dez anos.

Em face dessa dificuldade muitos contribuintes têm optado por abdicar do recebimento do indébito federal por meio da expedição de precatório, optando por utilizar tal numerário para efetuar o pagamento, via compensação, de tributos vincendos.

Registre-se que em face da sentença favorável transitada em julgado, compete ao contribuinte optar pela expedição de precatório ou utilização dos créditos para compensar tributos.

Nesse sentido, conforme já sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça “pode o contribuinte manifestar a poção de receber o crédito tributário, certificado por sentença declaratória transitada em julgado, por meio de precatório ou por compensação, já que ambos constituem formas de execução de decisão judicial”<sup>49</sup>.

Todavia, a opção pela compensação ao invés da expedição de precatório deve ser implementada pelo contribuinte com a respectiva desistência expres-

embargos em 10 (dez) dias; se esta não os opuser, no prazo legal, observar-se-ão as seguintes regras:

I – o juiz requisitará o pagamento por intermédio do presidente do tribunal competente;

II – far-se-á o pagamento na ordem de apresentação do precatório e à conta do respectivo crédito.”

47 “Art. 100. à exceção dos créditos de natureza alimentícia, os pagamentos devidos pela Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim.”

48 “Art. 78. Ressalvados os créditos definidos em lei como de pequeno valor, os de natureza alimentícia, os de que trata o art. 33 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e suas complementações e os que já tiverem os seus respectivos recursos liberados ou depositados em juízo, os precatórios pendentes na data de promulgação desta Emenda e os que decorram de ações iniciais ajuizadas até 31 de dezembro de 1999 serão liquidados pelo seu valor real, em moeda corrente, acrescido de juros legais, em prestações anuais, iguais e sucessivas, no prazo máximo de dez anos, permitida a cessão dos créditos.” (Incluído pela Emenda Constitucional nº 30, de 2000).

49 Trecho da ementa do REsp nº 800.133/PR, Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, 1ª Turma do STJ, DJ: 09.12.2003.

sa da execução e antes da expedição do precatório, conforme já pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça<sup>50</sup>.

#### 4. DOCTRINA DE LEITURA OBRIGATÓRIA

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CAIS, Cleide Previtali. *O Processo Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

LOPES, Mauro Luís Rocha. *Processo Judicial Tributário: Execução Fiscal e Ações Tributárias*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

---

50 "TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OPÇÃO POR RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO NA FASE EXECUTÓRIA. POSSIBILIDADE. TAXA SELIC SOBRE VERBA HONORÁRIA. INCABIMENTO. JUROS DE MORA.PERCENTUAL. INCIDÊNCIA. ART. 161, § 1º, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. PEDIDO IMPLÍCITO. INCIDÊNCIA SOBRE O VALOR DA CONDENAÇÃO, ATUALIZADO. PRECEDENTES.

1. *Omissis*

2. A Lei nº 8.383/91 (art. 66, § 2º) faculta ao contribuinte optar pelo pedido de restituição, pelo que – quiçá em atendimento ao princípio isonômico – pode o contribuinte optar pela compensação, ainda mais com o seu direito à devolução do indébito assegurado por decisão transitada em julgado.

3. Tema que se consubstancia em íntegro direito subjetivo do contribuinte. A compensação é um direito do contribuinte, que dele pode valer-se sem necessidade de prévia autorização judicial, a não ser obstado por determinação administrativa.

4. Em tal situação, deve o credor, expressamente, desistir da execução, encaminhando ao Juízo tal pedido, e se já foi expedido o precatório, com este permanecer.

*Omissis.*" (AgRg no REsp 638537/RS, 1ª T., Rel. Min. José Delgado, DJ de 25.10.2004).

"Processual Civil e Tributário. Pedido de compensação em ação de repetição de indébito. Alteração de pedido. Possibilidade. Art. 66, da Lei 8.383/91.

1. Assentou a Primeira Turma a possibilidade de, reconhecido o direito à repetição de indébito, optar o contribuinte pela compensação, desistindo da execução. Se, no entanto, já houver sido expedido o precatório, deve com ele permanecer.

2. Precedentes jurisprudenciais.

3. Recurso provido." (REsp nº 202.025/PR – Publicado no Diário de Justiça em 25.02.02).

## Capítulo 10

# A AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO TRIBUTÁRIA

**Paulo André Espirito Santo**

*Juiz Federal, atualmente titular da Vara Federal de Nova Friburgo-RJ.  
Ex-Procurador do Estado do Rio de Janeiro. Professor de Direito  
Constitucional da EMERJ – Escola da Magistratura do Estado do  
Rio de Janeiro. Professor de Direito Constitucional e de Direito  
Econômico do Curso Foco Treinamento Jurídico.*