



Ministério da Fazenda
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

PARECER PGFN/CAT/Nº 143 /2018

PARECER PÚBLICO. AUSÊNCIA DE HIPÓTESE QUE JUSTIFIQUE QUALQUER GRAU DE SIGILO. LAI – LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011.

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRAZO EXTINTIVO. PEDIDO DE REVISÃO DE DÉBITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO. ART. 168 DO CTN. Consulta da Procuradoria-Regional da 3ª Região acerca do entendimento exarado no Parecer PRFN3ª Região/DICAJ nº 680/2016. Dúvida quanto à correta aplicação do art. 168 do CTN no caso de Pedido de Revisão de Débitos Inscritos em Dívida Ativa da União. Ratificação do entendimento.

I – RELATÓRIO

Trata-se de consulta formulada nos termos da Portaria PGFN nº 1.005, de 30 de junho de 2009, registrada sob o expediente nº 00344971/2016, cuja origem remonta à Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da 3ª Região.

2. À Coordenação-Geral de Assuntos Tributários - CAT cabe a análise apenas quanto a aspectos jurídicos envolvendo matéria tributária, aduaneira e dívida ativa, e que guardem pertinência com sua competência regimental, nos termos dos artigos 12 e 13 da Lei Complementar nº 73/1993 e dos artigos 22, 23 e 24 do



Ministério da Fazenda
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria MF nº 36/2014.

3. Por meio do Parecer PRFN3ª Região/DICAJ nº 680/2016, a Divisão de Consultoria e Assessoramento Jurídico da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da 3ª Região, respondendo à consulta formulada pela Chefe Substituta do CAC Integração RFB/PGFN em São Paulo, concluiu o seguinte:

“22. Diante do exposto, são as presentes conclusões e propostas de encaminhamento:

a) A restituição do indébito deve ser pleiteada no prazo de cinco anos contados i) do dia do pagamento indevido (“data da extinção do crédito tributário”), conforme inciso I do art. 168 do CTN, combinado com o art. 3º, da Lei Complementar nº 118/2005; ou ii) da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou transitar em julgado a decisão judicial modificativa de decisão condenatória anterior (por força da qual fora feito o pagamento, ao final julgado indevido), nos termos do inciso II do art. 168 do CTN;

b) A hipótese do inciso II do art. 168 do CTN somente ocorrerá nos casos de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória (à vista da qual se tenha efetuado o recolhimento, a final tido por indevido);

c) Os pedidos de revisão de débito inscritos em DAU, desde que protocolados dentro do prazo quinquenal previsto no art. 168 do CTN, devem ser apreciados pela Receita Federal do Brasil.”

4. Considerando tratar-se de consulta envolvendo matéria tributária, o mencionado parecer foi submetido a esta CAT, para ratificação ou retificação do entendimento exarado.

5. É o relatório. Passa-se ao opinativo.

II – FUNDAMENTOS JURÍDICOS

6. Preliminarmente, impende asseverar que a relação entre o Estado e o credor da repetição de indébito é de Direito Público, e **mais precisamente de**



Ministério da Fazenda
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

Direito Tributário¹, com fundamento no princípio que veda o enriquecimento sem causa.

7. Com efeito, haverá enriquecimento sem causa sempre que o Estado receber quantia a título de obrigação tributária destituída de fundamento legal, **sendo desnecessária qualquer demonstração de erro por parte do sujeito passivo**. É o que leciona Hugo de Brito Machado²:

“O contribuinte pode ter pago voluntariamente, sabendo que o tributo era indevido, mesmo assim tem direito à restituição. Assim, pode o contribuinte pagar um tributo que entende indevido, para obter uma certidão negativa de débito, ou mesmo para evitar uma ação penal, extinguindo a punibilidade do crime de sonegação fiscal. **Mesmo nesses casos o contribuinte tem direito à restituição, desde que demonstre haver pago o que não devia.**”

8. Nos termos do art. 165, *caput*, do CTN, se um contribuinte paga determinado valor a título de tributo, posteriormente revelado indevido, tem ele o direito de pedir a sua devolução, independente de protesto judicial, isto é, de uma providência cautelar que notifique judicialmente o sujeito ativo, para que lhe seja assegurado o seu direito.

9. No entanto, o ato que tem por objeto a busca do que se pagou além do devido, **deve ser executado pelo interessado dentro do lapso temporal determinado pelo art. 168 do CTN**, sob pena de perecimento do direito.

10. A doutrina diverge quanto à natureza jurídica deste prazo para se propor o pedido de restituição do tributo pago indevidamente, se seria um prazo decadencial ou prescricional, ou mesmo *dúplice*: decadencial e prescricional,

¹ Como bem demonstrado no Parecer PGFN/CAT nº 2093/2011.

² MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de Direito Tributário II*. São Paulo: RT, 1994, p. 195. Sem grifos no original.



Ministério da Fazenda
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

conforme o caso³. Sobre o tema, concluiu o Parecer PGFN/CAT nº 2093/2011 que a *“interpretação preponderante informa que se a repetição for tentada em âmbito administrativo, o prazo do art. 168 do CTN será de decadência; ao passo que se a via eleita for o Judiciário, o prazo seria de prescrição, também regido pelo art. 168, do CTN.”*

11. Dispõem os artigos 165 e 168 do CTN que:

“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.”

“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; (vide art. 3 da LCP nº 118, de 2005)

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.”

12. Deveras, por esses excertos legais está-se a disciplinar que o direito para se postular a repetição do indébito tributário **fenece com o decurso do prazo de cinco anos a contar:**

³ HABLE, José. A extinção do crédito tributário por decurso de prazo. 4. ed. – São Paulo: Forense. São Paulo: MÉTODO, 2014.



Ministério da Fazenda
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

a) da data da extinção do crédito tributário, nas hipóteses de cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido (art. 165, I, do CTN) e de valores resultantes de erros relacionados ao pagamento (art. 165, II, do CTN); e

b) da data em que se tornar definitiva a decisão, nos casos de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória (art. 165, III, do CTN).

13. Impende analisar, de forma mais detalhada, as duas situações previstas no art. 168 do CTN.

14. É certo que o **inciso I do art. 168** fixa na data da **extinção do crédito tributário** o *dies a quo* do prazo para se reivindicar a restituição do indébito tributário. Nos tributos sujeitos a **lançamento de ofício ou com base em declaração**, tal direito extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados do **pagamento indevido**, forte no que dispõe o art. 156, I, do CTN⁴.

15. Quanto aos tributos sujeitos a **lançamento por homologação**, a diversidade de orientações jurisprudenciais quanto ao termo *a quo* de fluência do prazo extintivo levou à disciplina trazida pelo art. 3º da Lei Complementar 118/2005, que estatui que “*para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 – Código Tributário Nacional –, 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 art. 150 da referida Lei*”.

⁴ Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento (...).



Ministério da Fazenda
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

16. Tal norma prestigia, assim, a **regra geral** segundo a qual o termo inicial de fluência do prazo para postular-se a repetição do indébito **é a data do pagamento indevidamente efetuado**.

17. Neste ponto, cumpre asseverar **que romper-se-á a inércia**, afastando-se a decadência ou a prescrição, **com a apresentação de pedido de repetição de indébito**, conforme as normas que regem o procedimento administrativo para tanto, ou mediante o ajuizamento de ação judicial que contenha tal pedido.

18. Com efeito, no âmbito da RFB, o exercício administrativo do direito dá-se mediante requerimento do sujeito passivo por meio do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP), nos termos do art. 74 da Lei 9.430/96⁵ e da Instrução Normativa RFB nº. 1717/2017⁶.

19. Assim, **desde que protocolizados dentro do prazo quinquenal previsto no art. 168, do CTN, devem os pedidos de restituição ser analisados pelo órgão competente**.

20. Destarte, o mesmo entendimento deve ser aplicado ao **Pedido de Revisão de Débitos Inscritos em Dívida Ativa da União**⁷, porquanto traz consigo, implicitamente, o pedido de restituição do indébito⁸.

⁵ Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

⁶ Estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

⁷ A Portaria PGFN nº 33/2018 estabeleceu os critérios para a apresentação do, agora denominado, Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI).

⁸ Como bem asseverou o Parecer PRFN3ª Região/DICAJ nº 680/2016, “se o contribuinte considera que o tributo não é devido (total ou parcialmente), também entende que o valor pago a tal título deve



Ministério da Fazenda
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

21. Corrobora este posicionamento o Parecer Normativo COSIT nº 6/2014, exarado pela Receita Federal do Brasil, ao sustentar que:

“25. Pondere-se que, a despeito de o questionamento da Cocaj envolver o termo inicial da contagem do prazo para que o contribuinte possa retificar a sua DIRPF, para compensar IRRF relativo a rendimento posteriormente considerado isento ou não tributável, com o intuito de obter a correspondente restituição do imposto, o prazo a que se reporta o art. 168, inciso I, do CTN é para pleitear a restituição, sendo a apresentação ou retificação da DIRPF mero pressuposto para que se formule o pedido de restituição. Neste ponto, vale trazer à baila as considerações do Parecer Normativo CST nº 67, de 5 de setembro de 1986, abaixo transcritas:

3. O CTN consagra três institutos distintos que asseguram ao sujeito passivo o direito de influir na alteração do crédito tributário, cada qual com disciplina própria e intervindo em momentos diferentes do procedimento administrativo:

a) pedido de retificação da declaração que serviu de base para a constituição do crédito tributário, cujos erros não tenham sido retificados pela autoridade administrativa (CTN, art. 147, § 2º), desde que o sujeito passivo não esteja ainda regularmente notificado do lançamento, a menos que não implique redução ou exclusão de tributo (CTN, art. 147, § 1º);

b) impugnação do lançamento, visando a alterar, por intermédio de processo administrativo fiscal (Dec. 70.235/72), o lançamento regularmente notificado (CTN, art. 145, I), ainda que o crédito exigido tenha sido constituído com base na declaração prestada pelo próprio sujeito passivo;

c) pedido de restituição, formulado em função de o sujeito passivo haver recolhido, espontaneamente ou em atendimento a cobrança direta ou indireta do Fisco, tributo indevido ou maior que o devido (CTN, art. 165).
(...)

3.3 - Na repetição do indébito, o que se pretende é a correção da ilegalidade havida no pagamento. Não se fala em alteração do lançamento, nem em retificação da declaração, ainda que isto ocorra indiretamente. Da mesma forma, quando se impugna o lançamento está-se retificando a declaração de rendimentos sempre que o lançamento levou em conta tão-somente os dados declarados pelo contribuinte. E ninguém questiona o direito de o contribuinte impugnar esse lançamento. Na repetição do indébito ocorre situação semelhante. Embora o sujeito passivo, ao pedir a restituição, induza à alteração do lançamento (que seria vedada pelo art. 145 do CTN) ou mesmo à retificação da declaração (que também seria vedada pelo CTN, art. 147, § 1º), não se lhe pode negar o

lhe ser devolvido, sob pena de enriquecimento sem causa da União. A bem da verdade, o pedido de revisão é pressuposto para o reconhecimento do indébito e o correspondente pedido de restituição.”



Ministério da Fazenda
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

direito de intentar o restabelecimento da legalidade do pagamento efetuado.

3.4 - O pedido de retificação, que vise a reduzir ou excluir tributo regularmente notificado, deverá ser considerado e tratado como impugnação, se ainda não pago o consequente crédito tributário, e como pedido de restituição se o tributo já tiver sido recolhido. Similarmente, a impugnação de lançamento, cujo crédito tributário tenha sido pago, deverá ser considerada e tratada como pedido de restituição.

4. O fundamento jurídico do direito à restituição do indébito tributário, assim como dos demais institutos que ensejam a alteração, direta ou indireta, do crédito tributário, é a restauração da licitude do ato praticado sem causa legal, e não o simples erro cometido pelo sujeito passivo.

4.1 - A própria administração tributária tem o dever de reconhecer o ato ilícito, representado pelo pagamento sem título, aceito ou exigido.

4.2 - O direito assegurado, pelo art. 165 do CTN, ao sujeito passivo, ultrapassa a simples permissividade, contrapondo-se-lhe a obrigação que tem o sujeito ativo de efetuar a restituição, em face do direito público subjetivo, outorgado pela Constituição ao sujeito passivo de ser tributado exatamente como prescreve a lei.”

22. Portanto, acertada se mostra a conclusão do Parecer PRFN^{3a} Região/DICAJ nº 680/2016, no sentido de que *“os pedidos de revisão de débito inscritos em DAU, desde que protocolados dentro do prazo quinquenal previsto no art. 168, do CTN, devem ser apreciados pela Receita Federal do Brasil”*.

23. Cabe, agora, analisar o **inciso II do art. 168** do CTN. Este dispositivo remete ao inciso III do art. 165, **que garante a repetição nos casos de reforma, anulação, revogação ou rescisão da decisão anterior que impusera o recolhimento.**

24. Nestes casos, como a decisão que reconhece a ilicitude do pagamento é posterior a sua realização, não poderia o prazo extintivo, evidentemente, iniciar-se no momento do pagamento indevido, **devendo transcorrer apenas quando do nascimento da pretensão à restituição, isto é, a**



Ministério da Fazenda
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

partir do trânsito em julgado da decisão modificadora, que, diga-se, pode se dar tanto na esfera administrativa quanto na judicial.

25. Desta feita, **o termo inicial de fluência do prazo extintivo é a data em que se tornou definitiva a decisão administrativa ou judicial** que acolheu a impugnação do contribuinte⁹.

26. Igualmente correta, nessa questão, a conclusão do Parecer PRFN3^a Região/DICAJ nº 680/2016, senão vejamos:

“A hipótese do inciso II do art. 168 do CTN somente ocorrerá nos casos de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória (à vista da qual se tenha efetuado o recolhimento, a final tido por indevido).”

27. Noutro giro, interessante observar que, a rigor, o CTN não trata de repetição de indébito com fundamento em inconstitucionalidade – hipótese mais frequente a ensejar tais pleitos na atualidade.

28. Sobre este tema, impende trazer à baila as conclusões exaradas no Parecer PGFN/CAT nº 1538/99:

I – o entendimento de que termo *a quo* do prazo decadencial do direito de restituição de tributo pago indevidamente, com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, seria a data de publicação do respectivo acórdão, no controle concentrado, e da resolução do Senado, no controle difuso, **contraria o princípio da segurança jurídica**, por aplicar o efeito *ex tunc*, de maneira absoluta, sem atenuar a sua eficácia, de forma a não desfazer situações jurídicas que, pela legislação regente, não sejam mais passíveis de revisão administrativa ou judicial;

II – os prazos decadenciais e prescricionais em direito tributário constituem-se em matéria de lei complementar, conforme determina o art. 146, III, “b” da Constituição da República, encontrando-se hoje regulamentada pelo Código Tributário Nacional;

⁹ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2014.



Ministério da Fazenda
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

III – o prazo decadencial do direito de pleitear restituição de crédito decorrente de pagamento de tributo indevido, seja por aplicação inadequada da lei, seja pela inconstitucionalidade desta, rege-se pelo art. 168 do CTN, extinguindo-se, destarte, após decorridos cinco anos da ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 165 do mesmo Código;

IV – a PGFN deve manter o entendimento propugnado no PARECER PGFN/CAT/Nº 678/99, sendo recomendável que se procure, nos termos da legislação processual civil, viabilizar recurso extraordinário junto ao STF, nas ações em que a matéria seja discutida, a fim de se tentar alterar a jurisprudência ora predominante, notadamente no STJ e no TRF da 1ª Região;

V – como os argumentos doutrinários que norteiam essa jurisprudência são também contundentes e respeitáveis, seria de bom alvitre que o Governo examinasse a possibilidade de se regulamentar a questão do efeito *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade de lei, até mesmo em sede constitucional, se estudos mais aprofundados apontarem para tal solução.”

29. Na esteira deste raciocínio, o STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.110.578/SP, apreciado sob a sistemática de “recurso especial repetitivo” (artigos 1.036 e seguintes da Lei 13.105/2015 - nCPC), firmou entendimento no sentido de que *“a declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo em controle concentrado, pelo STF, ou a Resolução do Senado (declaração de inconstitucionalidade em controle difuso) é despicienda para fins de contagem do prazo prescricional tanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício.”*¹⁰.

III – CONCLUSÃO

30. Ante o exposto, diante dos argumentos acima delineados, conclui-se que:

¹⁰ REsp 1.110.578/ SP, Rel. Min. Luiz Fux, Julgado em 12/05/2010.



Ministério da Fazenda
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

- 1) o prazo para se pleitear a repetição do indébito tributário é de 5 (cinco) anos a contar: a) da data da extinção do crédito tributário, nas hipóteses de cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido (art. 165, I, do CTN) e de valores resultantes de erros relacionados ao pagamento (art. 165, II, do CTN); e b) da data em que se tornar definitiva a decisão, nos casos de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória (art. 165, III, do CTN);
- 2) o art. 168, I, do CTN, fixa na data da extinção do crédito tributário o *dies a quo* do prazo para se reivindicar a restituição do indébito tributário. Independentemente da modalidade de lançamento, o termo inicial de fluência do prazo extintivo é a data do pagamento indevidamente efetuado;
- 3) ao Pedido de Revisão de Débitos Inscritos em Dívida Ativa da União deve ser dado o mesmo tratamento conferido ao Pedido de Restituição, pelo que, desde que protocolizado dentro do prazo quinquenal previsto no art. 168, do CTN, deve ser analisado pelo órgão competente.
- 4) depreende-se do art. 168, II, do CTN, que o termo inicial de fluência do prazo extintivo é a data em que se tornou definitiva a decisão administrativa ou judicial que acolheu a impugnação do sujeito passivo;
- 5) o prazo para se postular a repetição do indébito rege-se pelo art. 168 do CTN, sendo irrelevante para o estabelecimento do termo inicial a eventual declaração de inconstitucionalidade do tributo pelo STF, seja em controle concentrado ou difuso;
- 6) ratifica-se o entendimento consubstanciado no Parecer PRFN3ª Região/DICAJ nº 680/2016.



Ministério da Fazenda
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

É o parecer¹¹¹². À consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em
15 de maio de 2018.

BRUNO DA ROCHA BARROS
Procurador da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração do Senhor Procurador-Geral Adjunto de
Consultoria Tributária e Previdenciária, com sugestão de remessa à PRFN 3ª
Região.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 17
de maio de 2018.

NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS
Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários

¹¹ Indexação pareceres consulta: 6.3.1.1 Repetição de Indébito.

¹² Texto-chave: Prazo para restituição do tributo em caso de pedido de revisão de débitos inscritos em Dívida Ativa da União



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria Tributária e Previdenciária

DESPACHO

Processo nº 10951.102168/2018-09

Aprovo o Parecer PGFN/CAT n. 143/2018 (0665251).

Remeta-se à PRFN3 cf. proposto.

Brasília, 12 de junho de 2018.

Documento assinado eletronicamente

JOSÉ LEVI MELLO DO AMARAL JÚNIOR

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária



Documento assinado eletronicamente por **Jose Levi Mello do Amaral Junior, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 12/06/2018, às 11:30, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **0758588** e o código CRC **5E03C45A**.

Referência: Processo nº 10951.102168/2018-09.

SEI nº 0758588