



PARECER SEI N° 19515/2020/ME

Documento público.

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO.

- A recontagem do prazo prescricional para ação de repetição do indébito, interrompido pela ação cautelar de protesto, recomeça a contar por inteiro em razão do art. 168, do CTN e da Súmula 150 do STF, não se aplicando os arts. 1º e 9º do Decreto n.º 20.910, de 1932, uma vez que este não disciplina a prescrição da referida ação.

Processo SEI n° 10951.101793/2020-40

I - RELATÓRIO

1. **A Coordenação-Geral da Representação Judicial - CRJ encaminha a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários - CAT da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a Nota SEI n.º 28/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME (10682109) com os seguintes questionamentos:**

(...)

Em síntese, a fim de sanar dúvidas quanto à dispensa de contestar e de recorrer desta Procuradoria-Geral, contida no tema SAJ 1.6.2.2.4.2 (interrupção do prazo prescricional para repetição do indébito tributário por protesto judicial), a consulente solicita esclarecimentos quanto ao modo de recontagem do prazo prescricional interrompido, se recomeça pela metade do prazo ou por inteiro, nos seguintes termos:

(...) seja esclarecido se, uma vez interrompida a prescrição pelo protesto, seja no caso da interrupção da prescrição para a ação judicial de repetição de indébito/compensação, seja no caso da interrupção da prescrição da pretensão executiva, a prescrição interrompida:

a. começaria a correr novamente pela metade do prazo? Nos termos do art. 9º do Decreto 20.910/1932 e da Súmula 383 do STF (A prescrição em favor da Fazenda Pública recomeça a correr, por dois anos e meio, a partir do ato interruptivo, mas não fica reduzida aquém de cinco anos, embora o titular do direito a interrompa durante a primeira metade do prazo)?

b. começaria a correr novamente por inteiro? Nos termos da Súmula 150 do STF (Prescreve a execução no mesmo prazo de prescrição da ação), considerando que os precedentes que ensejaram a edição da Súmula 383 do STF, aparentemente, não

tratavam de crédito de natureza tributária e que, segundo os Pareceres PGFN/CRJ/1374/2016 e PGFN/CAT/2093/2011, o Decreto 20.910/1932 não se aplicaria em matéria de prescrição tributária? Ressalte-se, aqui, que a despeito do entendimento externado nesses pareceres, há vários julgados que aplicam o Decreto 20.910/1932 para os casos de natureza tributária, conforme, inclusive, julgados que são citados como precedentes da dispensa no SAJ, cujas ementas serão reproduzidas logo adiante. (grifos no original).

(...)

2. À Coordenação-Geral de Assuntos Tributários cabe a análise apenas quanto a aspectos jurídicos de matéria tributária, da dívida ativa e aduaneira, os quais guardem pertinência com sua competência regimental, nos termos dos artigos 22 e 23 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela **Portaria MF n.º 36, de 24 de janeiro de 2014**.

3. É o relatório. Passa-se ao ato opinativo a seguir.

II - FUNDAMENTAÇÃO

4. A controvérsia gira em torno da aplicação do **Código Tributário Nacional** ou do **Decreto n.º 20.910/1932** à recontagem do prazo prescricional das ações de repetição de indébito a partir do ato interruptivo relativo à propositura de ação cautelar de protesto.

5. Primeiramente, impende registrar que, em consonância com a **Nota SEI n.º 29/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME**, a **CRJ** se posicionou no sentido de que a ação cautelar de protesto, ajuizada pelo contribuinte antes do término do lapso prescricional, possui o condão de interromper o curso da prescrição da ação executiva contra a Fazenda Pública.

6. Partindo deste pressuposto, serão analisadas as questões postas na consulta.

7. No acervo de precedentes desta Coordenação-Geral, encontra-se o **Parecer PGFN/CAT n.º 2093/2011**, o qual discorreu exaustivamente sobre o tema da prescrição em sede de repetição de indébito para concluir pela impossibilidade de aplicação do Decreto n.º 20.910/1932 em matéria de prescrição tributária, nos seguintes termos:

(...)

B.1 Impossibilidade de aplicação do Decreto N° 20.910, de 1932 em matéria de prescrição tributária.

60. Dispõe o Decreto N° 20.910, de 1932:

“Art. 1º - As Dívidas Passivas Da União, Dos Estados E Dos Municípios, Bem Assim Todo E Qualquer Direito Ou Ação Contra A Fazenda Federal, Estadual Ou Municipal, Seja Qual For A Sua Natureza, Prescrevem Em Cinco Anos Contados Da Data Do Ato Ou Fato Do Qual Se Originarem.

(...)

Art. 4º - Não Corre A Prescrição Durante A Demora Que, No Estudo, No Reconhecimento Ou No Pagamento Da Dívida, Considerada Líquida, Tiverem As Repartições Ou Funcionários Encarregados De Estudar E Apura-la.

Parágrafo Único. – A Suspensão Da Prescrição, Neste Caso, Verificar-se-a Pela Entrada Do Requerimento Do Titular Do Direito Ou Do Credor Nos Livros Ou Protocolos Das Repartições Públicas, Com Designação Do Dia, Mês E Ano.

Art. 5º - Não Tem Efeito De Suspender A Prescrição A Demora Do Titular Do Direito Ou Do Crédito Ou Do Seu Representante Em Prestar Os Esclarecimentos Que Lhe Forem Reclamados Ou O Fato De Não Promover O Andamento Do Feito Judicial Ou

Do Processo Administrativo Durante Os Prazos Respectivamente Estabelecidos Para Extinção Do Seu Direito A Ação Ou Reclamação.

Art. 6º. – O Direito A Reclamação Administrativa, Que Não Tiver Prazo Fixado Em Disposição De Lei Para Ser Formulada, Prescreve Em Um Ano A Contar Da Data Do Ato Ou Fato Do Qual A Mesma Se Originar.”

61. Sobre sua aplicação à execução do indébito de natureza tributária, a RFB defende que “*no âmbito judicial, encontra-se decisão no sentido da desnecessidade de lei complementar para regulamentar o prazo em análise, sob o argumento de que o prazo para “a execução do crédito em favor do contribuinte” não se confunde com a regra de prescrição tributária*”. Em favor da tese, colaciona um acórdão da terceira turma do TRF da Terceira Região (p. 14). Aduz, ainda, que “*em pesquisa à jurisprudência, não se encontrou nenhuma decisão judicial dispondo sobre o prazo para a ação executiva por parte do sujeito passivo*”.

62. Para depuração desses argumentos, é preciso esclarecer se a prescrição dessa executiva de indébito é tributária ou se é genérica. E por que motivo seria de um tipo e não de outro.

63. Cumpriria, a essa altura, perseguir tese acerca de diferenças ontológicas entre prescrição e decadência tributárias e prescrição e decadência nos demais ramos do direito público e no direito privado.

64. Mas não se pode ir a tanto. São tantas e tão variadas as correntes doutrinárias que se aventuram a conceituar decadência, prescrição, as diferenças entre uma e outra e as peculiaridades desses institutos em âmbito tributário, que tornaria essa busca interminável e inútil.

65. Abstraídas as múltiplas discussões doutrinárias, centremo-nos no ponto que ora interessa: a prescrição da relação de indébito é *norma geral tributária*? Sem maiores digressões, com fulcro no texto da Constituição Federal e do CTN, a resposta é positiva.

66. O importante aqui é registrar que o legislador constituinte originário houve por bem qualificar a *prescrição e a decadência tributárias* como normas gerais tributárias, obrigou que o seu regramento fosse feito por lei complementar e recepcionou o Código Tributário Nacional como tal marco legislativo.

67. O Código Tributário Nacional, como sabido, não apenas inclui a relação de indébito no ramo do direito tributário, como expressamente dispõe sobre o prazo extintivo para a busca da repetição de indébito. Por outro lado, se levarmos em consideração a finalidade pela qual o legislador constituinte originário incluiu prescrição e decadência como normas gerais, veremos que essas mesmas razões existem para tratar com mais proteção e restrição o contribuinte, titular dos direitos de crédito contra o qual correm esses prazos de prescrição e de decadência:

“Colocar o homem no centro do direito tributário implica afirmar que a simples arrecadação não é mais o fim último do direito tributário. A finalidade do direito tributário é fazer da arrecadação um ato de justiça social, com limites, com proteções ao contribuinte diante da força e voracidade do Estado. O legislador não é mais a única fonte do direito. A Constituição, como única fonte, confere poderes tributários significativos tanto para o legislador quanto para o juiz, o administrador público qualificado e, também para o pagador de tributos. Os sujeitos passivos que recolhem tributos para os cofres públicos têm poderes constitucionais, que são os instrumentos de defesa (...) Queremos frisar que vemos como justificativa para o direito tributário a proteção do contribuinte, o que é um importante viés interpretativo (...)”

68. As normas gerais tributárias existem para dar coerência ao sistema tributário nacional haja vista, sobretudo, a sua repartição de competências entre os entes federados. O constituinte apreendeu alguns institutos jurídicos tributários como de tamanha repercussão na relação jurídica Estado/contribuinte, que houve por bem dotá-los de caráter nacional, uniforme para todas as entidades federadas. Esse o motivo de serem jungidos à lei complementar, conforme trecho do voto proferido pelo do Ministro Gilmar Mendes, relator do RE 560.626-1/RS, que deu origem à Súmula Vinculante Nº 08, de 2008:

“

(...)

Se a Constituição não determinou o conceito de norma geral de Direito Tributário, no mínimo fixou-lhe a função: estabelecer preceitos que devam ser seguidos em âmbito nacional, que ultrapassem a competência do Congresso Nacional para ditar o direito positivo federal.

Trata-se de normas com maior espectro, a serem seguidas por todas as esferas políticas com competência tributária de maneira uniforme, seja por direta incidência sobre as relações jurídico-tributárias, seja como fator delimitador da edição da legislação ordinária em matéria fiscal.

E a fixação de prazos decadenciais e prescricionais, a definição de sua forma de fluência são questões que exigem tratamento uniforme em âmbito nacional.” (enfatizamos)

69. Muito antes da Constituição de 1988, desde o advento do CTN, o seu Livro II trazia as aludidas **normas gerais**, as quais, somente pela Constituição de 1967, passaram à reserva de lei complementar. Voltemos ao voto do Ministro Gilmar Mendes:

“(…)

De fato, à época em que o CTN foi editado, estava em vigor a Constituição de 1946 e não havia no ordenamento a figura da lei complementar.

Na oportunidade, o texto do CTN veio dividido em dois livros: o primeiro sobre “Sistema Tributário Nacional” e o segundo sobre “Normas Gerais de Direito Tributário”.

Ressalte-se que tais expressões foram logo em seguida incorporadas pelo Texto Constitucional de 1967, que tratou expressamente das leis complementares, reservando-lhes matérias específicas.(…)”

70. Nesse sentido, também o voto do Ministro Marco Aurélio, no mesmo RE 560.626-1/RS:

“(…)

No Livro II do Código Tributário Nacional, constata-se título a revelar que os artigos 96 a 208 – não estou aqui a cogitar das disposições finais e transitórias – tratam de normas gerais de Direito Tributário. Vemos que há regramento a versar sobre tributo, gênero, e, também, quanto à constituição do crédito tributário (artigo 173) e a prescrição para exigir-se a satisfação do crédito tributário.(…)”

71. E que dizer sobre a prescrição do indébito? Ora, se a repetição do indébito é o avesso da relação jurídica tributária que encerra uma obrigação tributária principal, não há como apartar a normatização de seus prazos prescricionais e decadenciais, da norma contida no art. 146, da CF. A mesma razão para a qual essa norma protetiva foi criada subsiste quando os sujeitos da relação trocam sua posição na relação obrigacional:

“As normas gerais e abstratas de decadência e prescrição do direito do Fisco e de

decadência e prescrição do direito do contribuinte devem ser introduzidas por lei complementar, o que implica definir nesse veículo normativo a hipótese (determinando o prazo, seu termo inicial e eventual circunstâncias suspensivas e interruptivas que conformam esse fato temporal) e o consequente (extinção do direito de lançar, do crédito ou do direito de ação). (...)”

72. Ocorre que a lei complementar hoje cumpridora desse papel, o CTN, não dispõe de norma jurídica específica estipulando prazo para a execução do indébito, mas dá diretrizes para a solução do vácuo no seu art. 108. Nesses termos, três alternativas são colocadas à disposição da analogia: a) o prazo do Decreto N° 20.910, de 1932; b) o prazo dos artigos 168 e 169 do CTN, que apenas se suspenderiam ou se interromperiam pela interposição da ação de conhecimento; c) o prazo dos artigos 168 e 169 do CTN, repetidos por força da Súmula 150 do STF.

73. Situação semelhante existe para o prazo prescricional para a propositura de ação anulatória de lançamento tributário. Considerada a omissão legislativa a respeito e reconhecida a obrigatoriedade de um prazo extintivo para exercício desse direito, por força do princípio da segurança jurídica, o Superior Tribunal de Justiça tem admitido aplicação do Decreto N° 20.910, de 1932:

“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO IPTU PROGRESSIVO, DA TCLLP E DA TIP. AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO FISCAL. PRESCRIÇÃO QÜINQUÊNAL. APLICAÇÃO DO ART. 1º DO DECRETO 20.910/32. AJUIZAMENTO DE AÇÃO ANULATÓRIA DO LANÇAMENTO POSTERIOR À PROPOSITURA DO EXECUTIVO FISCAL. AUSÊNCIA DE EMBARGOS À EXECUÇÃO. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. INDICAÇÃO DE DISPOSITIVO A SER DEBATIDO NA INSTÂNCIA “A QUO” (ART 267, VI, DO CPC). VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. O prazo prescricional, em sede de ação declaratória de nulidade de lançamentos tributários, é quinquenal, nos moldes do art. 1º do Decreto 20.910/32. (Precedentes: AgRg no Ag 711.383/RJ, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ 24.04.2006; Resp nº 766.670/RJ, Relator Ministro LUIZ FUX, DJ de 31.08.2006; Resp 755.882/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, DJ 18.12.2006)

2. Isto porque a presente demanda retrata hipótese em que o direito de ação contra a Fazenda Pública decorre da notificação do lançamento de ofício, e não da extinção do crédito tributário (art. 168, I, do CTN), porquanto não encerra o caso sub judice pleito de repetição do indébito, mas de anulação total ou parcial de um crédito tributário definitivamente constituído.

3. In casu, o ora Recorrente ajuizou, em 02/07/03, ação anulatória dos lançamentos fiscais que constituíram créditos tributários relativos ao IPTU, TCLLP e TIP - tributos eivados de vício de inconstitucionalidade – referentes aos exercícios de 1995 a 1999, tendo sido os lançamentos efetuados nos meses de janeiro dos respectivos anos.

4. Conseqüentemente, na ausência de norma específica a regular a matéria, o prazo prescricional a ser observado é quinquenal, nos moldes do art. 1º do Decreto 20.910/32, razão pela qual ressoa inequívoca a ocorrência da prescrição quanto aos lançamentos efetuados nos exercícios de 1995 a 1998.

5. O ajuizamento de ação anulatória de lançamento fiscal é direito constitucional do devedor – direito de ação -, insuscetível de restrição, podendo ser exercido tanto antes quanto depois da propositura da ação exacional, não obstante o rito previsto para a execução contemple a ação de embargos do devedor como instrumento hábil à desconstituição da obrigação tributária, cuja exigência já esteja sendo exercida judicialmente pela Fazenda Pública. (Precedentes: Resp 854942/RJ, DJ 26.03.2007; Resp 557080/DF, DJ 07.03.2005;

6. Os embargos à execução não encerram o único meio de insurgência contra a pretensão fiscal na via judicial, porquanto admitem-se, ainda, na via ordinária, as ações declaratória e anulatória, bem assim a via mandamental.

7. A fundamental diferença entre as ações anulatória e de embargos à execução jaz exatamente na possibilidade de suspensão dos atos executivos até o seu julgamento.

8. Nesse segmento, tem-se que, para que a ação anulatória tenha o efeito de suspensão do executivo fiscal, assumindo a mesma natureza dos embargos à execução, faz-se mister que seja acompanhada do depósito do montante integral do débito executando, porquanto, ostentando o crédito tributário o privilégio da presunção de sua veracidade e legitimidade, nos termos do art. 204, do CTN, a suspensão de sua exigibilidade se dá nos limites do art. 151 do mesmo Diploma legal. (Precedentes: Resp n.º 747.389/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 19/09/2005; Resp n.º 764.612/SP, Rel. Min. José Delgado, DJ de 12/09/2005; e Resp n.º 677.741/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 07/03/2005).

9. In casu, verifica-se que o pedido da ação anulatória não teve a pretensão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, mas tão-somente de desconstituir lançamentos tributários eivados de ilegalidade, razão pela qual subsistente o direito subjetivo de ação.

10. A apreciação, em sede de Recurso Especial, de matéria sobre a qual não se pronunciou o tribunal de origem (ilegitimidade ativa ad causam), é inviável, porquanto indispensável o requisito do prequestionamento. Ademais, como de sabença, “é inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada na decisão recorrida, a questão federal suscitada” (Súmula 282/STF).

11. Os embargos de declaração que enfrentam explicitamente a questão embargada, qual seja, a existência de obscuridade e erro material, não ensejam recurso especial pela violação do artigo 535, II, do CPC.

12. A questão relativa à ausência de comprovação dos pagamentos e da propriedade dos imóveis não restou analisada pelo acórdão da apelação, não tendo sido sequer alvo dos embargos declaratórios opostos pelo recorrente, por isso que não há qualquer omissão a ser suprida.

13. Recurso especial parcialmente provido, para decretar a prescrição da ação quanto ao exercício de 1998, nos termos da fundamentação expendida. (Resp 925677 / RJ RECURSO ESPECIAL 2007/0032858-6. Relator Ministro Luiz Fux. Primeira Turma D.J. 21.08.2008”).

74. Sobredito precedente, contudo, não serve como paradigma para a hipótese presente: a prescrição que regula a ação anulatória de lançamento fiscal não é *prescrição tributária*, porque não está disciplinada no CTN. Além disso, ao contrário da prescrição da ação de repetição de indébito (art. 168, do CTN), a prescrição da ação anulatória (Decreto N.º 20.910, de 1932) não extingue o direito ao reconhecimento do indébito, tampouco extingue o indébito, que pode vir a ser demandado em sede de ação de repetição (desde que dentro dos cinco anos a partir do pagamento), não obstante o decurso do prazo para a interposição da anulatória (que é de cinco anos a partir do lançamento).

75. A interposição de ação anulatória fiscal não gera nenhum efeito tributário por si só, não tendo o condão de suspender ou interromper a exigibilidade do crédito tributário questionado. Nesses casos, a suspensão da exigibilidade do crédito depende de a anulatória estar associada a depósito judicial, verdadeira causa suspensiva nos termos do art. 151, do CTN. Por outro lado, a interposição da ação anulatória também não influi, não suspende, nem interrompe a prescrição do direito à repetição do indébito, nem qualquer outro direito material que o contribuinte detenha em face do Estado.

76. Aliás, se a ação anulatória do lançamento estiver acompanhada de prova de pagamento do tributo ali lançado, ou se se tratar de ação anulatória, declaratória ou

mandamental com cunho constitutivo, cumulada com pedido de repetição de indébito, elas serão prescritíveis segundo o art. 168, do CTN, e não nos termos do Decreto N° 20.910, de 1932. Neste caso, a prescrição será tributária, haja vista que o reconhecimento judicial do decurso em branco do prazo de cinco anos a partir do pagamento terá a aptidão para fazer coisa julgada contra o direito de crédito do contribuinte, seja qual for a ação em que decisão deste jaez venha a ser prolatada. Não importa o nome que se dê à ação, mas seu conteúdo (vide Parecer PGFN/CRJ N° 19/2011). Se se pretende repetição, condenação, devem ser observadas as regras do art. 168, do CTN, sob pena de haver desvirtuamento do sistema, com marcação indevida de outro termo inicial ou com possibilidade incabível de interrupção e suspensão desse prazo prescricional.

77. Do mesmo modo que a prescrição da repetição de indébito, a prescrição da execução dessa sentença está englobada no conceito de *prescrição tributária*, e, por isso, subsumida às limitações do art. 146, III, da CF. A prescrição para a execução ou compensação remete-se a direito novo, diverso do direito de ação para a obtenção da constituição do indébito, mas também detém natureza tributária, obrigação pecuniária entre os mesmos sujeitos da relação obrigacional tributária e envolvida com o vínculo obrigacional *ex lege* imposto pela lei tributária. A disciplina normativa desses prazos extintivos está inserida dentro daquele grupo de institutos que a Constituição Federal qualificou de normas gerais tributárias.

78. Poder-se-ia argumentar que o Decreto de 1932 foi implicitamente recepcionado com *status* de lei complementar pela Constituição atual. Vejamos.

79. À época da edição do Decreto N° 20.910, de 1932, vigia a Constituição de 1891. Nada ou muito pouco havia sobre reserva legal em matéria tributária. Alguns dispositivos (art. 7° a 15) versavam sobre competência para instituição de tributos, porém eles eram esparsos e insuficientes à configuração de um “sistema constitucional tributário”. Contudo, ali já era possível inferir uma hierarquia entre *lei e decreto*, quando o art. 48, ao tratar das atribuições do Presidente da República atrelava a expedição de decretos à fiel execução da lei.

80. Contudo, em 1930, com a primeira Era Vargas, o sistema normativo foi modificado substancialmente pelo Decreto N° 19.398, de 11 de novembro de 1930, o qual, sendo reflexo da revolução, instituiu o governo provisório da República dos Estados Unidos do Brasil, dissolveu o Congresso, concentrou no Executivo a função legislativa e deu força de lei aos decretos executivos. Essa situação perdurou até 1934, quando foi instaurada nova Constituinte.

81. A Constituição de 1934, de igual modo, não organizou um sistema constitucional tributário, se bem que as alusões à matéria foram mais frequentes e profundas, tendo garantido a reserva legal para instituição de tributos no seu art. 17, VII (“*Art 17 – É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) VII – cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize, ou fazê-lo incidir sobre efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos;(...)*”). Novamente, a hierarquia entre *lei e decreto* foi reativada, e mais claramente, no seu art. 91, II, que atribuía ao Senado Federal a função de “*examinar, em confronto com as respectivas leis, os regulamentos expedidos pelo Poder Executivo, e suspender a execução dos dispositivos ilegais*”.

82. Com a Constituição de 1937, que também dissolveu a formação então vigente em todos os órgãos do Legislativo (art. 178), o Poder Executivo ganha força, obtendo legitimidade para a expedição dos Decretos-Lei (artigos 12, 13 e 180). Ainda assim, vislumbra-se hierarquia entre *decreto*, de um lado, e *lei/decreto-lei*, de outro lado (art. 74, a e b).

83. Enfim, não houve edição de lei no Brasil entre 1930 e 1934, dado que nessa época o decreto fazia as vezes de lei. Em consequência, é certo admitir que o Decreto N° 20.910, de 1930 foi editado como lei e recebido com *status* de lei ordinária pelas Constituições de 34 e de 37. Nesse sentido, embora uma crítica usual recomende certa cautela em eventual aplicação analógica ou extensiva de ato fomentado em período de exceção à democracia, não se pode ignorar que a sua conformidade com o processo legislativo então vigente garante-lhe a validade e a eficácia necessárias, até os dias de hoje, tanto mais porque grande parte da produção legislativa brasileira sofre dessa mesma origem.

84. Ainda sem aludir ao sistema tributário nacional, a Constituição de 1946 incrementava as disposições tributárias; acabava com a figura do decreto-lei; reforçava a reserva legal (§34 do art. 141), porém permitia criação infraconstitucional de impostos (art. 21). A hierarquia entre *lei* e *decreto* continua presente no art. 87: “*Compete privativamente ao Presidente da República: I – sancionar, promulgar e fazer publicar as leis e expedir decretos e regulamentos para a sua fiel execução; (...)*”.

85. Em 1º de dezembro de 1965, a Constituição de 1946 foi emendada pela décima oitava vez. Instituiu-se o Sistema Tributário na Constituição Federal. A Emenda Constitucional N° 18, de 1965, já se referia à lei complementar, figura introduzida pelo constituinte derivado ainda na CF/46. Todavia, a EC N° 18/65 ainda não resguardava à lei complementar as normas gerais tributárias. Aliás, a CF/46 sequer aludia a normas gerais tributárias. Tomando-as por espécie, aludia a normas gerais de direito financeiro, como gênero, no art. 5º, inciso XV, alínea *b*, da CF/46.

86. Referida Emenda revogou expressamente os dispositivos constitucionais concernentes ao direito tributário postos no texto original. Foi mais veemente nas limitações constitucionais ao poder de tributar e na repartição das receitas tributárias, porém retirou a importante garantia de absoluta reserva legal para a criação de qualquer tributo (art. 141, §34, da CF/46), preservando-a apenas para os impostos (art. 5º, da EC N°18/65). Ela não qualificou o que fossem, nem introduziu normas gerais tributárias, e, com esse traçado, preparou o ambiente para a Lei N° 5.172, de 25 de outubro de 1966.

87. Foi só com o advento da Constituição de 1967, pelo seu art. 18, §1º, que o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária passou à reserva de lei complementar. O Ato Complementar N° 36, de 13 de março de 1967, denominou a Lei N° 5.172, de 1966 de Código Tributário Nacional. Com isso, de modo implícito, modificou seu *status*, tornando-o o ato normativo utilizado para disciplinar as normas gerais aludidas na Constituição de 1967, permanecendo a sistemática quando da promulgação da Constituição de 1988.

88. Contextualizado o arcabouço normativo em que se opera, é possível afirmar que a necessidade de regulamentação do prazo prescricional da execução judicial do indébito tributário (ou sua compensação administrativa) não foi gerada pelo advento da Constituição de 1967, tampouco pela superveniência da Carta de 1988.

89. Perceba-se, então, que o caso em apreço não se resolve pela alteração do *status* normativo, via recepção constitucional, do Decreto de 1932 pela Constituição de 1988. Recepção constitucional existe, como sabido, “*para conciliar a ação do poder constituinte originário com a necessidade de se obviar vácuos legislativos*”, os quais, de outra forma, viriam a ser **criados pela Carta nova**. A Carta de 1988 recebeu o Decreto N° 20.910, de 1932 com *status* que já ostentava, de lei ordinária.

90. Em realidade, desde o surgimento do CTN, em 1966, há (ou deveria haver) o problema de se saber qual norma regulamenta esse prazo para execução do indébito: a da prescrição da ação constitutiva do indébito (art. 168, do CTN) ou a da prescrição da dívida passiva da fazenda pública não tributária (art. 1º, do Decreto N° 20.910, de 1932). Desde aquela época, o vácuo poderia ser resolvido pela aplicação analógica, que combinada com critérios de antinomia, apontam para prevalência do CTN, mais novo e especial.

91. A partir da Constituição de 1967, a solução ficaria resolvida também pelo critério da hierarquia, haja vista a recepção do CTN como lei complementar, qualidade normativa que passou a ser exigida para a regência de normas gerais tributárias.

92. Não faz sentido resgatar o Decreto N° 20.910, de 1932 sob a ordem constitucional atual para recepcioná-lo como lei complementar, quando, desde 1966, o CTN a ele se sobrepõe, seja cronologicamente, seja especialmente, seja, a partir de 1967, hierarquicamente. A Constituição de 1988 não criou situação nova em relação à de 1967, nem esta última inovou em relação à de 1946 (só na exigência de lei complementar), fato que seria necessário para justificar a recepção cogitada. O CTN subtraiu parte do campo de incidência do Decreto N° 20.910, de 1932, assim como o Decreto n° 20.910, de 1932 subtraiu parte do campo de incidência do Código Civil de 1916.

93. Enfim, o exercício de direito de execução do débito fiscal, reconhecido em sentença judicial, merece aplicação do art. 168, do CTN, em lugar do art. 1º do Decreto N° 20.910, de 1932.

94. Isso porque o mesmo direito material que anima a ação de conhecimento está subjacente à ação de execução. Como reflexo: a prescrição da execução do indébito também tem efeito extintivo do direito de crédito, o que justifica, por mais um motivo, que ambas estejam submetidas a prazos análogos. Não se trata, entretanto, de suspensão/ interrupção seguida de continuação do decurso do mesmo prazo. A uma, porque seria necessário que essas suspensões e interrupções estivessem disciplinadas no CTN. A duas, porque o prazo prescricional do artigo 168 ou do art. 169 do CTN se **consuma** com a prestação estatal que formaliza o vínculo obrigacional de indébito entre contribuinte e Fisco ou que individualiza a prestação pecuniária solicitada, já que o próprio Judiciário não age de ofício, mas exige nova iniciativa do contribuinte que queira satisfazer o direito certificado nessa decisão estatal.

95. Assim, em havendo interposição de ação de conhecimento, opção pela via judicial, haverá sempre duas utilizações do mesmo prazo. Ou do art. 168, do CTN, ou do art. 169, do CTN. Uma para medir o tempo da iniciativa da ação de conhecimento, outra para medir o tempo para a iniciativa da execução.

96. Oportuno trazer o julgamento levado a cabo no Agravo Regimental nos Embargos à Execução na Ação Cível Originária N° 408, D.J. 27.06.2003, Relator Ministro Marco Aurélio, em que o Estado de São Paulo pretendia restituição de tributo federal declarado inconstitucional. Antes de procurar o Judiciário, o Estado de São Paulo tentou a repetição do indébito administrativamente. Em assim agindo, atraiu para si a incidência do art. 169, do CTN, tanto para contagem do prazo prescricional para a ação judicial de repetição de indébito, quanto para a contagem da prescrição do direito à execução daquela sentença de provimento. **O direito de crédito foi extinto por decurso do prazo de prescrição da execução, contado, nos termos do CTN, combinado com a Súmula 150 do STF:**

“ No particular, foi atendido o Verbete N° 150 da Súmula deste Tribunal, segundo o qual **“prescreve a execução no mesmo prazo para execução da ação”**. Acontece

que o Estado, envolvido no tocante ao interesse na execução, sustenta, em dissonância do que resulta na inicial, outra natureza jurídica relativamente à ação, buscando, com isso, ter como adequada a regra do art. 168 do Código Tributário Nacional, que prevê o prazo prescricional de cinco anos. Ante a dualidade revelada pelos artigos 168 e 169 do Código Tributário Nacional, conclui-se pela pertinência deste último, em face da existência de processo administrativo de restituição. **A razão de existirem prazos diversos no tocante à prescrição é única. O artigo 168 alberga as situações nas quais não houve impugnação na via administrativa, ajuizando-se diretamente a ação. Já o artigo 169 diz respeito à hipótese concreta, em que se verificou a tentativa de modificação do quadro no campo administrativo e, diante do duplo indeferimento – no caso, do pleito inicial e do inconformismo evidenciado no recurso – deu-se o ajuizamento. É certo que este ocorreu nos dois anos subseqüentes ao desprovimento do recurso administrativo. Todavia, idêntico lapso temporal também deveria ser observado quando promovida a execução, mas não o foi.** Assim, transitado em julgado a decisão de folha 389 a 397 em 25 de novembro de 1992 (folha 398), e somente iniciada a execução em 21 de março de 1996 (folha 400), inegável é a incidência da prescrição.”

97. Em consonância com a Súmula do Supremo, e sua aplicação em matéria tributária, segue acórdão prolatado no AgRg no AgRg no Resp N° 1116652/SC, julgado em 19 de outubro de 2010, pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, sob relatoria do Ministro Hamilton Carvalhido:

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO JUIZ NATURAL. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. EXECUÇÃO DE SENTENÇA. SÚMULA N° 150/STF. INTERRUÇÃO DA PRESCRIÇÃO. INCABIMENTO.

1. Por se cuidar de questão constitucional, afora o óbice do prequestionamento, a ocorrência de ofensa ao princípio do juiz natural não pode ser deslindada nesta instância especial.

2. "Prescreve a execução no mesmo prazo de prescrição da ação." (Súmula do STF, Enunciado n° 150).

3. "O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos." (Código Tributário Nacional, artigo 168).

4. "A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça entende que o pedido administrativo de compensação de indébito não interrompe a prescrição para executar a Fazenda Pública." (REsp n° 1.035.441/SC, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, in DJe 24/8/2010).

5. Agravo regimental improvido.”

98. Portanto, a lógica enunciada na Súmula STF N° 150, segundo a qual **o prazo de prescrição da execução coincide com o da prescrição da ação de conhecimento**, também vale para a repetição de indébito tributário. E assim fica a sistemática legal que rege os prazos extintivos de repetição de indébito:

a) quando a primeira iniciativa se dirigir ao Judiciário:

1° - cinco anos contados do pagamento indevido, ainda que antecipado, para impetrar ação de conhecimento, constitutiva do indébito tributário (declaratória, condenatória ou mandamental, nos termos do Parecer PGFN/CRJ N° 19/2011). Fundamento: prescrição do art. 168, do CTN;

2° - cinco anos contados do trânsito em julgado da sentença descrita no item anterior para promover a execução do título judicial, seja por intermédio de execução judicial, seja por via administrativa (caso em que deverá apresentar prova da inexecução do julgado, nos termos do Parecer PGFN/CRJ N° 19/2011). Fundamento: prescrição do art. 168 do CTN e Súmula N° 150, do STF

b) quando a primeira iniciativa for a busca do direito pela via administrativa e a decisão for procedente;

1º - cinco anos contados do pagamento indevido, ainda que antecipado, para impetrar o pedido de restituição. Fundamento: decadência do art. 168, do CTN

2º - se a administração seguisse o exemplo do Judiciário e não agisse de ofício na devolução da quantia, o contribuinte teria mais cinco anos para buscar a satisfação dessa decisão (diretamente ou mediante compensação) também na via administrativa, já que ela não formará título executável pelo Judiciário. Fundamento: art. 168, do CTN e Súmula N° 150, do STF.

c) quando a primeira iniciativa for a busca do direito pela via administrativa e a decisão for improcedente;

1º - cinco anos contados do pagamento indevido, ainda que antecipado, para impetrar o pedido de restituição administrativa. Fundamento: decadência do art. 168, do CTN

2º - sendo este improcedente, o contribuinte terá dois anos para obter a anulação dessa decisão, combinada com a constituição do indébito. Fundamento: prescrição do art. 169, do CTN;

3º - dois anos para a execução dessa sentença judicial, seja via execução judicial, seja na via administrativa. Fundamento: prescrição do art. 169, do CTN, combinado com a Súmula N° 150, do STF.

99. Caso a administração profira decisão de indeferimento do direito de **execução** em duplo grau (isto é, viabilizando o recurso administrativo), a desconstituição dessa decisão no Judiciário deveria também obedecer ao mesmo prazo prescricional do art. 169 do CTN (dois anos), porque somente o Judiciário pode tornar o indeferimento do direito do contribuinte imutável.

100. Se o contribuinte, com sentença judicial favorável, optar pela execução perante a Administração, e, depois de iniciada, *desistir* desta via, não incidirá o art. 169, do CTN, porque não houve lesão a direito subjetivo seu. Nessa mesma hipótese, o contribuinte tampouco terá direito à suspensão ou interrupção seguida de recontagem ou reabertura do prazo prescricional para a execução do indébito (art. 168 ou 169 + Súmula 150 STJ), porque é a indecisão do próprio contribuinte que está dando causa à demora na satisfação do seu direito. Neste caso, a opção tardia pela execução judicial, tudo indica, somente poderia ocorrer dentro dos cinco anos do trânsito em julgado da sentença constitutiva do indébito (declaratória, mandamental, constitutiva).

101. Por fim, caso ocorra o inverso, se o contribuinte optar pela execução no Judiciário e, depois de iniciada, *desistir* desta via, terá direito à reabertura do prazo prescricional. Com efeito, apesar de ser ele mesmo o causador da demora na satisfação do seu direito, por não ter decidido definitivamente a via eleita para execução, há interrupção dessa prescrição, porque se entende cabível aplicação analógica do inciso I do art. 174 do CTN, conforme se verá adiante.

102. Em conclusão, o Decreto N° 20.910, de 1932, que regula o prazo prescricional de cinco anos para a execução de crédito contra a Fazenda Pública e estabelece hipóteses de suspensão e interrupção desse prazo, não se aplica ao crédito nem ao indébito tributário, cujos prazos extintivos de prescrição e decadência, que têm força para extinguir o crédito do contribuinte, detêm natureza de direito tributário, integrando as normas gerais tributárias, necessariamente veiculadas pela via da lei complementar, nos termos do art. 146, III, da CF.

(...)

8. No âmbito da **Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional**, há orientação no mesmo sentido cristalizada no **Parecer PGFN/CRJ n.º 1374/2016**, *in*

verbis:

(...)

22. As ações de repetição de indébito tributário observam o prazo prescricional de 5 anos a contar do pagamento indevido (art. 168 do CTN). Quando o contribuinte preferir a via administrativa e o julgamento nessa instância lhe for improcedente, tem-se o prazo de 2 anos para pedir a anulação da decisão administrativa combinada com a repetição do indébito (art. 169, CTN). Tratando-se de indébito tributário, o CTN será o diploma legal aplicável à definição do prazo de prescrição, qualquer que seja ela (da ação de conhecimento, da execução, ou a intercorrente), não sendo aplicável o Decreto n. 20.910, de 1932.

(...)

9. Na hipótese vertente, aplica-se, por especialidade, os entendimentos firmados no **Parecer PGFN/CAT n.º 2093/2011**, no **Parecer PGFN/CRJ n.º 1374/2016** e na Súmula 150 do STF, no que diz respeito à da prescrição em sede de repetição de indébito.

10. No âmbito do jurisprudencial, a questão não está pacificada no **STJ**, sendo possível encontrar posições em ambos os sentidos, conforme se infere dos julgados a seguir transcritos:

(...)

6. Caso concreto em que o ajuizamento da ação de protesto judicial pelo contribuinte se deu em 08.06.2005 (um dia antes da vigência da Lei Complementar n. 118/2005). Sendo assim, houve a interrupção da prescrição de todas as parcelas dos dez anos antecedentes (tese dos 5+5 então vigente), de modo a resguardar todos os pagamentos efetuados a partir de 08.06.1995. Desta forma, a subsequente ação de repetição de indébito ajuizada no dia seguinte em 09.06.2005 poderia abarcar todas as parcelas referentes aos créditos tributários extintos nos últimos 5 (cinco) anos, incluindo-se aí todas as parcelas referentes à mencionada ação cautelar de protesto judicial cuja citação se deu dentro desses mesmos 5 (cinco) anos.

(REsp 1329901/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 29/04/2013).

(...)

EXECUCÃO DE TÍTULO EXTRAJUDICIAL CONTRA A FAZENDA PÚBLICA. PROTESTO JUDICIAL AJUIZADO PELA PARTE CREDORA. RECOMECÇO DA CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL. PRAZO REDUZIDO POR METADE. TERMO INICIAL. DATA DO AJUIZAMENTO DO PROTESTO. EXECUCÃO APARELHADA PELO PARTICULAR QUANDO JÁ TRANSCORRIDOS MAIS DE DOIS ANOS E MEIO DEPOIS DO FATO INTERRUPTIVO. EXEGESE DO ART. 9º DO DECRETO 20.910/32.

1. De acordo com a jurisprudência do STJ, o protesto judicial tem o condão de interromper o lustro prescricional da execução direcionada contra a Fazenda Pública, sendo retomada a contagem, por metade (dois anos e meio), a partir da data do ajuizamento daquele protesto, pois, nos termos do art. 219, § 1º, do CPC/73, a citação válida, além de interromper a prescrição, retroagirá à data da propositura da ação. Precedentes.

2. No caso concreto, conforme se extrai da sentença de primeiro grau, dias antes de ocorrer a prescrição quinquenal prevista no art. 1º do Decreto n. 20.910/32, mais precisamente em 13/12/1999, foi ajuizado protesto judicial pela parte credora. Contudo, a respectiva execução somente foi promovida em 21/6/2002, quando já transcorridos mais de dois anos e meio, contados da ocorrência do referido termo interruptivo (art. 9º do Decreto no 20.910/32). Logo, a pretensão executória em exame restou fulminada pela prescrição.

3. Recurso especial da Fazenda estadual provido.

(REsp 1687868/PA, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado

11. Entretanto, à margem da controvérsia jurisprudencial acima informada, no âmbito desta Coordenação a questão não comporta maiores digressões, eis que está consolidado o entendimento de que a recontagem do prazo prescricional para ação de repetição do indébito, interrompido pela ação cautelar de protesto, recomeça a contar por inteiro em razão do art. 168 do CTN, não se aplicando os arts. 1º e 9º do Decreto n.º 20.910, de 1932, uma vez que este não disciplina a prescrição da referida ação.

III - CONCLUSÃO

12. Assim sendo, conclui-se, em relação aos questionamentos feitos na **Nota SEI n.º 28/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME**, com esteio nas orientações fixadas no **Parecer PGFN/CAT n.º 2093/2011**, no **Parecer PGFN/CRJ N.º 1374/2016** e na **Súmula 150 do STF**, no sentido de que a recontagem do prazo prescricional para ação de repetição do indébito, interrompido pela ação cautelar de protesto, recomeça a contar por inteiro em razão do art. 168 do CTN, não se aplicando os arts. 1º e 9º do Decreto n.º 20.910, de 1932, uma vez que este não disciplina a prescrição da referida ação.

13. Quanto à Nota Cosit/Sutri/RFB n.º 476, de 27 de novembro de 2020, a CAT esclarece que aguardará a manifestação prévia da PGAJUD a fim de verificar a necessidade de exame jurídico de algum ponto da referida Nota pela CAT.

À consideração superior.

CRISTIANO TAVARES DA SILVA

Procurador da Fazenda Nacional

1. De acordo com o Parecer SEI n.º 19515/2020/ME
2. Submeto à apreciação superior.

RILDO JOSÉ DE SOUZA

Coordenador de Assuntos Tributários

1. Conforme demonstrado pelo opinativo, embora a tese de aplicação do Decreto 20.910/32 aos prazos concernentes ao direito tributário possa proporcionar vantagem à defesa da Fazenda Nacional, não há elementos normativos diretos e pacificação jurisprudencial que nos permitam concluir de forma segura nesse sentido. Razão pela qual manifesto concordância com o Parecer SEI n.º 19515/2020/ME.

2. Encaminhe-se o processo à Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ, em face da Nota SEI n.º 28/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME (10682109)

ADRIANO CHIARI DA SILVA

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário Substituto

[1] Indexação: Pareceres, 6.3.3.3. Repetição de indébito; 6.3.5. Prescrição.



Documento assinado eletronicamente por **Adriano Chiari da Silva, Procurador(a)-Geral Adjunto(a) Substituto(a)**, em 25/06/2021, às 12:46, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Cristiano Amorim Tavares da Silva, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 25/06/2021, às 12:58, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Rildo José de Souza, Coordenador(a)**, em 25/06/2021, às 13:17, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **12286250** e o código CRC **B285768C**.