

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NA COMPENSAÇÃO OU RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO

Walmir Luiz Becker

Nos Recursos Especiais nos 181.253/SC e 191.402/RS, a Primeira Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, conforme expresso nas ementas dos acórdãos então proferidos, decidiu que:

"O prazo prescricional de cinco anos para a compensação ou cobrança do crédito correspondente a contribuição previdenciária, recolhida indevidamente sobre a remuneração dos trabalhadores avulsos, autônomos e administradores só começa a fluir da data da decisão do Supremo Tribunal Federal na ADIn nº 1.102-2/DF (16.10.1995).

O prazo decadencial só começa a correr após decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais cinco anos."

Diante dessas duas proposições, aparentemente conflitantes entre si, muitos têm se perguntado qual o prazo, afinal, de que dispõe o contribuinte para pleitear a compensação ou restituição de tributos que pagou indevidamente: cinco ou dez anos? Bem como se é de decadência ou de prescrição esse prazo. Tais são as indagações que nos propomos a responder no presente trabalho, que tentaremos desenvolver, não obstante a complexidade do tema, do modo mais sucinto e objetivo possível.

Vale rememorar, de início, que o Código Civil Brasileiro (arts. 161 a 179) não faz distinção entre decadência e prescrição, que, todavia, é feita pela doutrina, sendo certo, também, que ambas foram eleitas como modalidades de extinção do crédito tributário pelo art. 156, V, do Código Tributário Nacional.

A lição que nos vem dos civilistas assinala as diferenças entre os dois institutos jurídicos, a saber: a) a decadência extingue o próprio direito material, ao passo que a prescrição faz desaparecer a ação judicial que o tutelava; b) na prescrição o prazo pode ser interrompido ou suspenso, não assim na decadência, onde este corre sempre e inexoravelmente, tanto que o seu decurso deve ser decretado de ofício pelo juiz, o que não sucede com a prescrição, à qual, inclusive, se pode renunciar; c) a prescrição sempre depende de previsão legal, enquanto a decadência também pode ser prevista em contrato ou testamento (d. Whashington de Barros Monteiro, *in Curso de Direito Civil*, Parte Geral, Ed. Saraiva, 1971, p. 302/2).

Portanto, no direito comum, à decadência implica perda de direito, legal ou contratualmente assegurado, cuja efetividade, entretanto, dependia de ato de vontade de seu titular, que deixou de o exteriorizar dentro de um certo lapso temporal. Na prescrição, o direito já se encontrava efetivado, independia, pois, de manifestação tempestiva de seu titular, mas não pode mais ser validamente reivindicado em virtude de ter decorrido o prazo fixado em lei, sem que fosse ajuizada a correspondente ação judicial.

Como não poderia ser diferente, face ao disposto no art. 110 do CTN, essas duas figuras jurídicas guardam o mesmo significado no direito tributário, com a ressalva de que,

neste, tanto a decadência quanto a prescrição devem, necessariamente, vir contempladas em norma legal.

Pois bem, ao cuidar do pagamento indevido de tributos, o CTN, no seu art. 168, estatui:

"Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses do incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do art. 165, na data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado ou rescindido a decisão condenatória."

A primeira hipótese, que é a que nos vai interessar para o nosso estudo, alude a pagamento indevido nas seguintes situações:

"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 identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento."

Assim, quem pagou tributo indevido tem, num primeiro momento, o direito assegurado por lei à restituição (art. 165 do CTN) e, em seguida, o prazo de 5 anos para o exercício desse direito (pedir restituição), sob pena de ele extinguir-se (art. 168 do CTN). Verifica-se, pois, que as citadas normas do CTN se conformam à noção de decadência que acima expusemos, tendo ALIOMAR BALEEIRO anotado, a respeito das mesmas, que o "prazo do art. 168 é de decadência e, portanto, não pode ser interrompido" (Direito Tributário Brasileiro, 10. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 570). Com efeito, o art. 168 do CTN não trata da prescrição, vez que a extinção é do próprio direito e não da ação para exercê-lo. Esta, operada a decadência, igualmente extingue-se, é certo, mas por via reflexa.

A jurisprudência de nossos tribunais também consagrou o entendimento de que é decadencial o prazo que o CTN estabelece para a repetição de indébitos tributários, como registrado em iterativos julgados do Eg. Superior Tribunal de Justiça (EREsp nos 43.502 e 44.952, REsp nos 66.451-9, 71.388, 75.936, 181.253, 242.035, etc.).

Assentado ser de decadência o prazo de 5 anos para o pedido de restituição de tributos indevidos, há de ser estabelecida, com precisão, a data em que se dá a extinção do crédito tributário, porquanto esta é que fixa o termo inicial do quinquênio. Nos lançamentos por declaração do sujeito passivo da obrigação tributária, assim como nos de ofício, ou, ainda, por arbitramento, não há dúvida de que a extinção do crédito tributário ocorre com o pagamento do tributo lançado, consoante previsto no art. 156, I, do CTN. As dificuldades surgem com os lançamentos por homologação, aos quais se refere o art. 150 do CTN, de que se reproduz o *caput* e §§ 1º e 4º:

"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.

§ 1º pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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."

Nesse tipo de lançamento tributário, praticamente todo o trabalho de apuração e recolhimento de tributo ou contribuição social é deixado a cargo do sujeito passivo da obrigação tributária, limitando-se a autoridade administrativa lançadora a homologar os atos por ele praticados.

De maneira que, no lançamento por homologação, é o contribuinte quem calcula o tributo ou contribuição a ser recolhido, sem qualquer ingerência prévia da autoridade administrativa lançadora nesses procedimentos de apuração do *quantum debeatur*, ressalvada àquela o direito de verificar, dentro do prazo decadencial, se a obrigação foi bem adimplida.

A respeito do art. 150 do CTN, vem de longe a inexecutabilidade de ALIOMAR BALEEIRO (ob. cit., p. 521):

"Pelo art. 150, o pagamento é aceito antecipadamente, fazendo-se o lançamento *a posteriori*: a autoridade homologa-o, ou faz o lançamento suplementar, para haver a diferença acaso verificada a favor do Erário. É o que se torna mais nítido no § 1º desse dispositivo, que imprime ao pagamento antecipado o efeito de extinção do crédito sob condição resolutória de ulterior homologação."

Como bem observa PAULO DE BARROS CARVALHO, o pagamento antecipado não extingue o crédito tributário, mas apenas deflagra um processo de extinção desse crédito, que chega ao término com o ato homologatório, expresso ou tácito ("Lançamento por Homologação" - Decadência e Pedido de Restituição, in Repertório IOB de Jurisprudência nº 3/97 - Caderno 1). O que se homologa, pois, é o pagamento, ao cabo do qual, e por via de consequência, se aperfeiçoa o lançamento por homologação. Bem por isso é que o inciso VII do art. 156 do CTN diz que extingue o crédito tributário "o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º".

Logo, nos tributos lançados por homologação, que, como o sabem todos, hoje imperam na legislação tributária, o prazo decadencial para a formulação de pedido, administrativo ou judicial, de repetição de indébitos tributários, inclusive através de compensação, se inicia na data em que o pagamento antecipado do tributo foi homologado por ato expresso da competente autoridade fiscal. Na ausência de procedimento homologatório, e transcorridos os 5 anos, previstos no § 4º do art. 150 do CTN, se perfectibiliza a homologação tácita, a partir da qual começa a contagem do prazo de

decadência cominado no art. 168, I, do CTN.

Esta tem sido a orientação perfilhada pelo egrégio Superior Tribunal de Justiça, desde o julgamento do REsp nº 44.221/PR, de 04.05.1994, a que se seguiram inúmeros outros, todos no mesmo sentido, vindo, enfim, a uniformizar-se essa jurisprudência quando do julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 54.380-9/PE, cujo acórdão ganhou a seguinte ementa:

"Tributário - Empréstimo Compulsório - Consumo de Combustível - Repetição de Indébito - Decadência - Prescrição - Inocorrência

O tributo arrecadado a título de empréstimo compulsório sobre o consumo de combustíveis é daqueles sujeitos a lançamento por homologação. Em não havendo tal homologação, faz-se impossível cogitar em extinção do crédito tributário.

À falta de homologação, a decadência do direito de repetir o indébito tributário somente ocorre, decorridos cinco anos, desde a ocorrência do fato gerador, acrescidos de outros cinco anos, contados do termo final do prazo deferido ao Fisco para apuração do tributo devido."

De concluir-se, por conseguinte, que, em se tratando de tributos enquadráveis na modalidade de lançamento por homologação, o prazo para o exercício do direito à repetição do que foi pago indevidamente, ou a maior que o devido, conta-se, não a partir da data do pagamento indevido, mas da data em que expirou, para a autoridade administrativa lançadora, o prazo de 5 anos de que esta dispôs para formalizar o ato homologatório, sem o fazer. Daí dizerem as ementas dos acórdãos aos REsps nos 181.253/SC e 191.402/RS, a que nos referimos bem no início, que o "prazo decadencial só começa a correr após decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais cinco anos".

A propósito de tais ementas de arestos, calha lembrar, agora, que elas também afirmam que o prazo prescricional de 5 anos para a compensação ou restituição de contribuição previdenciária (tributo lançado por homologação) só começa a fluir da data da decisão do Supremo Tribunal Federal naADIn nº 1.102-2/DF. A contribuição em tela é a que foi cobrada sobre a remuneração dos empresários, trabalhadores avulsos e autônomos, por força do art. 3º, inciso I, da Lei nº 7.787/89, e, depois, art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91.

Como conciliar esses dois diferentes enunciados a respeito de uma mesma questão? É possível, na análise de um caso concreto de compensação ou restituição de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplicar, a um só tempo, as regras de prescrição e de decadência?

A resposta a essa indagação exige que situemos as mencionadas decisões judiciais em sua especificidade, que é a de referirem-se elas a tributo (contribuição) cuja norma legal impositiva veio a ser declarada inconstitucional pela Suprema Corte, em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn). Nessa situação específica, nos termos dos sobreditos acórdãos do Superior Tribunal de Justiça (REsps nos 181.253/SC e 191.402/RS), e, ainda, de outros tantos, inspirados, quase sempre, em precedentes exarados pela 1ª Seção do mesmo Tribunal (EREps nos 43.502/RS e 44.952/RS), fluem dois prazos, um de decadência e outro de prescrição.

Pela decadência, extintiva do direito de repetir, tratando-se de homologação tácita, e

tendo em vista o preceituado pelo art. 168, I, do CTN, o contribuinte tem o prazo de 10 (dez) anos para pleitear a compensação ou restituição do tributo indevido, contado a partir de cada ocorrência do fato gerador. Já em face da prescrição, extintiva do direito de ação, o contribuinte dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para acionar o sujeito ativo do tributo indevidamente arrecadado, cujo termo inicial é a data do trânsito em julgado da decisão da Ação Direta de Inconstitucionalidade que declarou inconstitucional a disposição de lei com base na qual o tributo foi indevidamente pago.

Sendo assim, é concebível, com fulcro nessa jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a hipótese de alguém que, tendo ação judicial para postular repetição de tributo declarado inconstitucional, por exemplo, em ADIn de 30.05.1997, tenha decaído do direito à restituição, por ter ocorrido o fato gerador do indébito em 29.05.1991. Nesse passo, também pode dar-se o inverso, ou seja, o caso de contribuinte em relação ao qual ainda não está implementado o prazo de decadência, mas que já não mais dispõe de ação, em virtude da prescrição do prazo de 5 (cinco) anos para a sua propositura.

Estaria isto correto? HUGO DE BRITO MACHADO entende que o direito à restituição de tributo, quando fundado na inconstitucionalidade da lei tributária, não está sujeito ao prazo decadencial do art. 168, I, do CTN, pela razão de que, antes da declaração da inconstitucionalidade, seria inoponível às autoridades fazendárias ("Extinção do Direito à Restituição de Tributo Indevido" - Rep. de Jurisprud. IOB, n° 24/97, p. 601/2). Inexistente o direito, argumenta, não se pode cogitar de sua extinção. Invocando a lição de RICARDO LOBO TORRES (Restituição de Tributos, Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 169), o renomado tributarista afirma que o direito de pleitear, administrativamente, a restituição de tributo pago por força de lei inconstitucional somente nasce com a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, ou, na via indireta, com a suspensão, pelo Senado Federal, da lei declarada inconstitucional.

Pensamos de modo diferente. E isto porque, para nós, o direito à repetição, mesmo no caso de declaração de inconstitucionalidade, decorre de disposição expressa do art. 165 do CTN, surgindo, para ficarmos com a hipótese mais ocorrente (inciso I), com o pagamento de tributo indevido ou a maior que o devido. O efeito da declaração de inconstitucionalidade da lei tributária é meramente declaratório desse direito, que preexistia. Em outros dizeres: o tributo não se tornou indevido com a declaração de inconstitucionalidade da lei com fundamento na qual ele vinha sendo pago; já o era desde a data em que essa lei passou a vigor. Nesse aspecto, cabe observar que a natureza jurídica da Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIn, em matéria tributária, é a mesma de toda ação declaratória, segundo a concepção do art. 4º, inciso I, do Código de Processo Civil, de sorte que tem ela por finalidade declarar a existência ou inexistência de relação jurídica, em face da arguição de inconstitucionalidade de lei ou de norma da legislação tributária. A sentença, com eficácia tão-somente declaratória, não cria nem extingue essa relação, apenas diz se ela existe, ou não.

No que diz respeito à prescrição, tem razão HUGO DE BRITO MACHADO (ob. cit.) quando assinala que os arts. 168 e 169 do CTN não tratam da ação para a restituição de tributos, para a qual falta, portanto, previsão legal. Assim, deve ser atribuído à construção pretoriana o prazo de 5 (cinco) anos que o Superior Tribunal de Justiça determinou para a ação de restituição ou de compensação de tributos declarados inconstitucionais pelo STF, contado a partir da data da decisão da correspondente Ação Direta de Inconstitucionalidade. Cumpre advertir, entretanto, que, no sistema tributário vigente, a prescrição, tanto quanto a decadência, é tema reservado à lei complementar, consoante

clara disposição do art. 146,111, *b*, da Constituição Federal de 1988, daí pensarmos não ser possível que, mediante labor interpretativo, se venha a estabelecer prazo prescricional não contemplado no Código Tributário Nacional.