

## **AS ALTERAÇÕES REALIZADAS PELA LEI COMPLEMENTAR 118, DE 9 DE FEVEREIRO DE 2005 NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.**

Leonardo Buissa Freitas\*

**SUMÁRIO:** RESUMO. ABSTRACT. INTRODUÇÃO. 1. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. 2. O PARCELAMENTO. 3. A INTERRUÇÃO DA PRESCRIÇÃO. 4. PRESUNÇÃO DE FRAUDE NA ALIENAÇÃO OU ONERAÇÃO DE BENS OU RENDAS DO SUJEITO PASSIVO. 5. PREFERÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. 6. CONCURSO DE CREDORES. 7. PROVA DE QUITAÇÃO. 8. INDISPONIBILIDADE DE BENS E DIREITOS DO DEVEDOR TRIBUTÁRIO. 9. O ART. 3º DA LEI COMPLEMENTAR 118 – A INTERPRETAÇÃO DO ART. 168, I, DO CTN, 10. PRAZO DE VACATIO. CONSIDERAÇÕES FINAIS. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

**RESUMO.** O tema do presente trabalho é mostrar as alterações trazidas pela Lei Complementar 118/05 ao sistema tributário brasileiro. Serão abordadas questões como a responsabilidade por sucessão, o parcelamento e o privilégio do crédito tributário. Também será analisada a questão da indisponibilidade de bens e direitos do devedor tributário e o novo prazo para a restituição dos tributos prevista no art. 3º da Lei Complementar 118/05.

**PALAVRAS CHAVE:** Alterações Lei Complementar 118 Código Tributário

**ABSTRACT.** The topic of the present article is the changes brought by the Complementary Law 118/05 to the Brazilian tributary system. It will be boarded questions like the responsibility after succession, the installment and the privilege of the tributary credit. It is also going to be analyzed the question of the non-availability of goods and rights of the tributary debtor as well as the new dead line for the restitution of the tributes present in the third article of the Complementary Law 118/05.

**KEY WORDS:** New Rules Brazilian Sistem Tax

---

\* Mestre em Direito, pela Universidade Federal de Goiás. Professor assistente da Universidade Federal de Goiás.

## INTRODUÇÃO

O Diário Oficial da União do dia 09 de fevereiro de 2005, quarta-feira de cinzas, publicou a Lei Complementar 118, que veio introduzir uma série de modificações na Lei 5.172/66, ou seja, no Código Tributário Nacional.

Analisando este diploma legal, observa-se que tais modificações colimaram, em síntese, regular os seguintes temas:

a) questões atinentes à responsabilidade por sucessão, ao parcelamento e aos privilégios e garantias do crédito tributário, em face da nova sistemática trazida pela Lei 11.101, de 09.02.2005, que disciplina a recuperação judicial, a recuperação extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária;

b) indisponibilidade de bens e direitos do devedor que, citado, não pague e nem apresente bens à penhora no prazo legal e quando não forem encontrados bens penhoráveis;

c) a interpretação do art. 168, I, do CTN, objetivando driblar o entendimento do STJ, comumente denominado de “5+5”.

No presente estudo, será feita uma análise dos principais aspectos desta alterações, procurando, ainda que brevemente, fazer uma análise da nova de falências, já que o grosso das modificações preconizadas pela LC 118/05 tem como objetivo adequar o CTN à nova sistemática legal da falência e da recuperação das empresas.

Cumprir não esquecer que o diploma legal em estudo entrou em vigor somente em 09 de junho de 2005, eis que o art. 4º da aludida lei determinava uma *vacatio* de cento e vinte dias.

### 1. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO

A primeira alteração trazida pelo art. 1º da LC 118/05 diz respeito a responsabilidade por sucessão no caso de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, prevista no art. 133 do CTN. Como é cediço, a pessoa natural ou jurídica que fizer tal aquisição, em regra, responde pela dívida tributária da empresa adquirida.

Pois bem, a LC 118/05 trouxe uma significativa alteração na regra consagrada da responsabilidade tributária por sucessão pela qual a sucessora responde pelos tributos devidos pela sucedida, ou seja, a responsável por sucessão arca com os tributos originariamente devidos pelo contribuinte e que lhe foram transferidos pelo advento da aquisição do empreendimento. Agora, tal regra não se aplica na hipótese de alienação

judicial: I – em processo de falência; II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. Tal o que vem estipulado no novíssimo § 1º, acrescido ao art. 133 do CTN.

Veja que se a alienação for judicial e feita na falência ou na recuperação judicial, o adquirente irá adquirir a empresa, fundo de comércio, estabelecimento comercial, etc., sem o ônus tributário.

Cumpra assinalar a razão de tal dispositivo. Ora, a Lei 11.101/2005 veio criar uma sistemática de recuperação extrajudicial, judicial e de falência que prioriza o soerguimento do devedor. Assim, é bem mais fácil arranjar um comprador para bens do falido ou da empresa em recuperação judicial se o adquirente não for considerado responsável tributário por sucessão. Daí o adquirente compra bem do devedor e o dinheiro poderá ser utilizado para no processo de recuperação daquele ou, no caso da falência, para pagar os credores, o que está em plena consonância com o espírito da legislação hodierna a respeito da falência e da recuperação das empresas.

Eis o seguinte exemplo: uma empresa é dona de vários “shopping centers” e está em dificuldades financeiras, entrando no processo de recuperação judicial. Pode então vender um destes centros comerciais e utilizar do dinheiro para a sua recuperação. Ora, se as dívidas tributárias passassem para o adquirente, dificilmente se encontraria alguém para adquirir o empreendimento e levar “de brinde” uma penca de tributos atrasados.

A intenção de utilizar o dinheiro da alienação judicial para o soerguimento do devedor fica nítido pela redação do § 3º, acrescido ao art. 133 do CTN pela LC 118/05. Eis como reza tal dispositivo:

§ 3º. Em processo de falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo da falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

Insta aqui indicar que ao art. 186 do CTN foi adicionado um parágrafo único onde se lê que na falência o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado. Ademais, não se pode perder de mira que os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho preferem ao crédito tributário (art. 186, caput, CTN).

Neste ponto, impende fixar, inicialmente, o que seja crédito extraconcursal. O art. 84 da Lei 11.101/05 estabelece que:

Art. 84. Serão considerados créditos extraconcursais e serão pagos com precedência sobre os mencionados no art. 83 desta lei, na ordem a seguir, os relativos a: I – remunerações devidas ao administrador judicial e seus auxiliares, e créditos derivados da legislação do trabalho ou decorrentes de acidentes do trabalho relativos a serviços prestados após a decretação da falência; II – quantias fornecidas à massa pelos credores; III – despesas com arrecadação, administração, realização do ativo e distribuição do produto, bem como custas do processo de falência; IV – custas judiciais relativas às ações e execuções em que a massa falida tenha sido vencida; V – obrigações resultantes de atos jurídicos válidos praticados durante a recuperação judicial, nos termos do art. 67 desta Lei, ou após a decretação da falência, e tributos relativos a fatos geradores ocorridos após a falência, respeitada a ordem estabelecida no art. 83 desta Lei.

Mais adiante teceremos maiores detalhes acerca da nova classificação dos créditos na falência e a posição do crédito tributário, nos termos da LC 118 e da Lei 11.101.

Convém também, ainda que superficialmente, observar que o dinheiro pode ser utilizado para pagar créditos da legislação trabalhista, importâncias passíveis de restituição e créditos com garantia real (art. 133, § 3º com o art. 186, par. único, I, CTN). As importâncias passíveis de restituição que serão pagas com preferência são aquelas previstas nos arts. 85 e 86 da Lei 11.101/2005.

Por derradeiro neste tópico, vale analisar o § 2º do art. 133, trazido pela LC 118/05. Nele fica consignado que resta caracterizada a responsabilidade por sucessão quando o adquirente for: I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; II – parente, em linha reta ou colateral até o quarto grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

Com isso, resta patente que se a alienação for para uma das pessoas acima mencionadas fica mantida a responsabilidade por sucessão, nos termos do caput do art. 133 do CTN. O legislador, em verdade, colimou

evitar uma alienação fraudulenta, que passasse bens livres e desonerados para o sócio ou algum parente ou amigo, em detrimento da massa e da recuperação desejada pela legislação atual. Neste sentido, correto o diagnóstico do professor Aldemário Araújo Castro:

O objetivo dos comandos legais em questão pode ser facilmente constatado. Com efeito, pretendeu o legislador evitar a utilização indevida dos expedientes de recuperação das atividades econômicas dos devedores, desvirtuados para o incremento do patrimônio dos sócios ou parentes do devedor ou para salvaguarda de bens do devedor por intermédio de uma alienação artificial ou aparente. (CASTRO, 2005, p. 2)

## 2. O PARCELAMENTO

Como se sabe, o parcelamento é uma forma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, expressamente prevista no art. 155-A do CTN, acrescido pela LC 104/01. Pois bem, a LC 118/05 visando facilitar a recuperação do devedor acrescentou ao aludido dispositivo legal dois novos parágrafos.

O § 3º reza que a lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial. Há, portanto, a necessidade de lei específica acerca do tema, como, aliás, se infere do § 6º do art. 150 do Texto Constitucional, trazido à lume pela EC 3/93.

O § 4º, contudo, procurou arranjar uma paliativo para o caso de inexistir a lei específica, tudo no afã de facilitar o pagamento do tributo em atraso a fim de soerguer o devedor. O dispositivo legal está assim redigido:

§ 4º. A inexistência da lei específica a que se refere o § 3º deste artigo importa na aplicação de leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica

Assim, por exemplo, se num Estado da Federação inexistir uma lei específica para o parcelamento de empresas que se encontrem em recuperação judicial, mas existir uma lei de parcelamento, pode-se utilizar os requisitos, os parâmetros desta lei geral, porém com o prazo de uma

suposta lei federal de parcelamento para devedores tributários em recuperação judicial.

Este dispositivo é bem favorável ao devedor e deve ser prestigiado, uma vez que vai ao encontro do espírito da legislação falimentar atual.

Entretanto, não se pode perder de mira que a utilização do prazo da lei federal para parcelamentos nos âmbitos estadual e municipal parece vulnerar a competência tributária de tais entes, à medida que é mister a edição de lei tanto para a criação e majoração de tributos, quanto para a concessão de vantagens tributárias lícitas. Está dentro da competência e da autonomia do ente federado saber quanto de prazo dará para o devedor quitar, parceladamente, os tributos em atraso. Com isso, vislumbro que os Estados Federados poderão argüir a inconstitucionalidade deste dispositivo por quebra do pacto federativo.

### **3. A INTERRUPÇÃO DA PRESCRIÇÃO**

O art. 174, parágrafo único, I, do CTN, em sua redação original indicava que para interromper a prescrição era mister a citação do devedor. Por outro lado, o art. 8º da Lei 6830/80 dizia que o despacho do juiz interrompia a prescrição. Havia, como se sabe, dissídio jurisprudencial acerca do termo a quo da interrupção, se a citação ou o despacho do magistrado, existindo, no STJ, posição nos dois sentidos.

Agora, a LC 118/05 espancou a controvérsia ao fixar que a prescrição se interrompe pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal (art. 174, parágrafo único, I, CTN). O dispositivo agora ficou mais favorável ao Estado, evitando a fuga do devedor para que a interrupção da prescrição não ocorresse. Assim, despachou o juiz, não há mais que se falar em prescrição, visto que esta já se interrompeu.

Os professores Alcides Jorge Costa e André Fernandes, em artigo publicado no Valor Econômico, de 11.02.2005, criticam esta alteração, asseverando que:

Cremos que aumenta a insegurança do contribuinte com um ato de interrupção da prescrição de que só tem conhecimento mais tarde. De resto, a nova redação vai em direção contrária às demais alíneas do mesmo parágrafo único. Nelas, a interrupção da prescrição ocorre sempre por ato de imediato conhecimento do contribuinte.

De qualquer modo, a interrupção da prescrição passa a ser do despacho do juiz e não mais da citação. Esta foi a manifesta vontade do

legislador.

#### **4. PRESUNÇÃO DE FRAUDE NA ALIENAÇÃO OU ONERAÇÃO DE BENS OU RENDAS DO SUJEITO PASSIVO**

No art. 185 do CTN havia uma séria controvérsia que foi sanada pela LC 118/05. O dispositivo rezava que havia presunção de fraude na alienação ou oneração de bens ou rendas do sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução. Veja que o dispositivo falava em inscrição na dívida ao mesmo tempo em que mencionada a execução. Ora, a inscrição é num momento temporal, enquanto o a execução é bem depois. A venda do bem para ser tida por fraudulenta teria que ser após o início da execução ou bastaria a inscrição do crédito tributário na dívida ativa? Esta era a grande indagação.

Autores do naipe de Luciano Amaro (1997, p.442-443), Celso Bastos (1994, p. 226), Bernardo R. Moraes(1997, p. 423.), entendiam ser mister a existência da execução para então se falar em fraude. Em sentido diametralmente oposto, Hugo Machado(2002, p. 204), Paulo De Barros Carvalho(1993, p. 356), Eduardo Marcial Jardim(, 1994, p. 235), acreditavam que bastaria a inscrição do crédito na dívida.

O legislador apenas retirou a expressão “em fase de execução”. Assim, atualmente basta que o crédito esteja inscrito para que a alienação ou oneração seja considerada fraudulenta. É como digo em sala de aula: “Inscreeveu, vendeu, o pau comeu”. Mais um dispositivo a favor do Estado, conferindo ao crédito tributário maiores garantias.

O parágrafo único do dispositivo manteve o que já existia anteriormente só que se referindo expressamente à dívida inscrita. Assim, não há a presunção de fraude se tiverem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.

#### **5. PREFERÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Como já salientado anteriormente, com a LC 118/05 o crédito tributário perdeu o privilégio que tinha de receber logo após o crédito trabalhista. Houve, portanto, significativa alteração na sistemática da privilégio do crédito tributário.

O art. 186 do CTN, em sua redação original, dizia que o crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for a natureza ou o tempo de constituição deste, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho.

Pois bem, a nova redação do caput do art. 186 estatui que: “Art. 186.

*O Crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho e do acidente do trabalho.*” Foi então adicionado o crédito de acidente do trabalho, ficando este na frente do crédito tributário.

Além disso, não se pode perder de vista que a LC 118/05 trouxe um parágrafo único ao dispositivo legal em estudo. Este parágrafo diz respeito unicamente ao que ocorre na falência. Dispõe, portanto, que:

Parágrafo único. Na falência: I – o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado; II – a lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho; III – a multa tributária prefere apenas o aos créditos subordinados.

Do dispositivo acima, importa assinalar alguns pontos principais. Primeiro, os créditos extraconcursais têm preferência em relação aos créditos tributários. O que vem a ser crédito extraconcursal já foi mencionado neste trabalho (art. 84, Lei 11.101/05).

Urge notar, ademais, que o art. 188 do CTN, com a redação da LC 118/05, indica que os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do processo de falência são extraconcursais. A redação original do art. 188 previa que os créditos tributários eram encargos da massa pagáveis preferencialmente a quaisquer outros. Autores como Hugo Machado (2002, p. 206) e Paulo de Barros Carvalho (1993, p. 358) entendiam que no caso do art. 188 o crédito tributário possuía privilégio total e absoluto, ficando à frente, inclusive, dos débitos trabalhistas que a massa falida por acaso tenha. Contrariamente a esta posição, entendendo que mesmo para a massa falida vale o rol apresentado pelo art. 186, onde o crédito da legislação trabalhista tem preferência em relação ao crédito tributário tínhamos as manifestações de Aliomar Baleeiro (1999, p. 9780) Luciano Amaro (1997, p. 445), entre outros.

Aliando o art. 188 atual com o art. 186 vê-se nitidamente que o crédito tributário após a falência é extraconcursal, tendo preferência em relação ao crédito tributário anterior à decretação da falência.

Outrossim, não se pode esquecer que o art. 84 da Lei 11.101/05 diz que os créditos extraconcursais serão pagos com preferência sobre os mencionados no art. 83 do mesmo diploma legal. Assim sendo, atualmente os créditos extraconcursais preferem, inclusive, os créditos trabalhistas



anteriores à falência, eis que estes estão previstos no art. 83, I, da Lei 11.101/05. Não se olvide, contudo, que os créditos derivados da relação do trabalho ou decorrentes de acidentes de trabalho relativos a serviços prestados após a decretação da falência é crédito extraconcursal.

Resumindo, observa-se que os empregados da massa recebem em primeiro lugar (84, I, Lei 11.101/05), depois recebem os tributos relativos a fatos geradores ocorridos depois da decretação da falência (art. 188, CTN; art. 84, V, Lei 11.101/05), depois créditos trabalhista anteriores à falência (art. 83, I), para somente depois créditos tributários anteriores à falência (art. 186, CTN; art. 83, III, Lei 11.101/05). Importa notar, contudo, que esta regra admite temperamentos, eis que o art. 151 da Lei 11.101/05 expressamente diz que: “Os créditos trabalhistas de natureza estritamente salarial vencidos nos 3 (três) meses anteriores à decretação da falência, até o limite de 5 (cinco) salários-mínimos por trabalhador, serão pagos tão logo haja disponibilidade em caixa.”

Fixado que os créditos extraconcursais têm preferência sobre os demais créditos, inclusive trabalhistas, previstos no art. 83 da Lei 11.101/2005, insta continuar a análise do parágrafo único do art. 186 do CTN.

Com efeito, ainda no inciso I do aludido parágrafo único, observa-se que as importâncias passíveis de restituição têm preferência, na falência, em relação ao crédito tributário. O pedido de restituição está previsto nos artigos 85 a 93 da Lei 11.101/05. A restituição se dá em dinheiro nos casos elencados no art. 86 do diploma falimentar. A restituição tem preferência para o recebimento, contudo, insta observar o parágrafo único do art. 86, onde se lê que as restituições somente serão efetuadas após o pagamento previsto no art. 151 desta Lei. O art. 151, por seu turno, fixa que os créditos trabalhistas de natureza estritamente salarial vencidos nos três meses anteriores à decretação da falência, até o limite de cinco salários-mínimos por trabalhador, serão pagos tão logo haja disponibilidade de caixa. Assim, pagos primeiro que as restituições.

Continuando no inciso I, vê-se que os créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado, têm também preferência em relação ao crédito tributário. Aqui se encontra o que foi publicado reiteradas vezes na imprensa, ou seja, que os bancos passam a ter preferência em relação ao Fisco. Na verdade, somente quando o crédito bancário tiver uma garantia real é que o banco recebe em primeiro lugar e depois a Fazenda Pública. E isto somente na FALÊNCIA, eis que o parágrafo único do art. 186 do CTN dispõe tão-somente sobre regras para a falência. Tal o que se infere do art. 186, parágrafo único, I, do CTN, como também do art. 83, II e III da Lei 11.101/05.

O inciso II do parágrafo único do art. 186 do CTN (com a nova redação da LC 118/05) dispõe que a lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho. A Lei 11.101/05 já fixou tais limites e condições.

No que concerne aos limites, o art. 83, I, da nova lei falimentar coloca em primeiro lugar na classificação dos créditos os derivados da legislação do trabalho, limitados a cento e cinquenta salários-mínimos por credor, e os decorrentes de acidente de trabalho, estes sem a fixação de um teto. O que ultrapassar o limite do inciso I será considerado crédito quirografário, nos termos do art. 83, VI, c, da Lei 11.101/05.

Quanto a condições, vale observar que o § 4º do art. 83 da Lei 11.101/05 reza que os créditos trabalhistas cedidos a terceiros serão considerados quirografários.

Por último, o inciso III do parágrafo único do art. 186 do CTN fixa que a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados. Veja bem que a nova legislação permite a cobrança de multa tributária na falência, o que até então era vedado pelos Tribunais Superiores, sendo permitido apenas a cobrança de tais multas na concordata (Súmula 250, STJ). Todavia, a multa tributária é paga bem depois do crédito tributário. O art. 83, VII, da Lei 11.101/05 coloca as multas contratuais e as penas pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, inclusive as multas tributárias, na frente apenas dos créditos subordinados.

## **6. CONCURSO DE CREDITORES**

O art. 187 do CTN foi alterado pela LC 118/05 apenas para incluir a recuperação judicial dentro das ações em que o crédito tributário não se sujeita a concurso de credores, junto, pois, à falência, à concordata, ao inventário e ao arrolamento.

## **7. PROVA DE QUITAÇÃO**

O art. 191 do CTN passou a rezar que a extinção das obrigações do falido requer a prova de quitação de todos os tributos. Foi introduzido pelo art. 2º da LC 118/05 o art. 191-A que estabelece que a concessão da recuperação judicial depende da apresentação da prova de quitação de todos os tributos, observados o disposto nos arts. 151, 205 e 206 do CTN.

## **8. INDISPONIBILIDADE DE BENS E DIREITOS DO DEVEDOR TRIBUTÁRIO**

O art. 2º da LC 118/05 acrescentou ao CTN o art. 185-A que estipula que na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, ao órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.

O § 1º do aludido dispositivo legal diz que a indisponibilidade se limita ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem tal limite.

O § 2º fixa que os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada de bens e direitos cuja indisponibilidade tenham promovido.

Tal dispositivo confere uma força extra, uma garantia de recebimento ao crédito tributário, tornando mais efetiva a execução fiscal. Contudo, não se pode perder de vista que para se tornar mais efetiva a execução é mister combater a morosidade da Administração Pública, uma vez que entre a autuação e a execução medeia lapso temporal grande e quando a execução é proposta muitas vezes o devedor já não tem mais nenhum bem, quer para ser penhorado, quer para ser declarado como indisponível. Neste ponto, a nova regra do art. 185 do CTN, antes estudado, pode ajudar, porém é necessário uma maior agilidade no processo administrativo tributário, sem o que a norma em tela não terá grande eficácia.

## **9. O ART. 3º DA LEI COMPLEMENTAR 118 – A INTERPRETAÇÃO DO ART. 168, I, DO CTN**

A Lei Complementar 118/05 trouxe em seu artigo 3º uma norma que pretende ser manifestamente interpretativa, aplicando-se, inclusive, o preceituado no art. 106, I, do Código Tributário Nacional. Eis o teor do referido art. 3º: “Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – 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.” Complementando tal dispositivo, o art. 4º da nova Lei Complementar diz que ao art. 3º aplica-se o disposto no art. 106, I, do CTN, conferindo-lhe caráter de norma interpretativa.

Primeiramente, cumpre analisar o art. 3º da LC 118/05. Este dispositivo vem dizer como se deve interpretar o art. 168, I, do CTN. É interessante notar que o dispositivo “interpretado” já tem quase quarenta anos e já sofreu interpretação do Superior Tribunal de Justiça, inclusive com posições discrepantes e com alterações da jurisprudência dominante.

Inicialmente, entendeu-se que a extinção seria efetivamente o pagamento, mesmo em se tratando de lançamento por homologação com antecipação do pagamento. Assim, se alguém pagasse uma contribuição em 01.03.90 teria até 28.02.95 para pedir a restituição do tributo pago indevidamente (art. 168, I, CTN).

Entretanto, o STJ mudou de posição, passando a adotar, por vários anos, a tese dos “dez anos”, ou a chamada tese dos “5+5”. A idéia era de que no lançamento por homologação o pagamento não extingue o crédito tributário. A extinção se daria na homologação, expressa ou tácita. Como normalmente o Fisco não homologa expressamente, a homologação seria a tácita (art. 150, § 4º, CTN), que ocorre cinco anos depois do pagamento antecipado. Assim, pago uma contribuição em 1.03.90 em 1995 ocorreria a homologação tácita, ou seja, a extinção do crédito tributário e daí começaria o prazo de cinco anos para pedir a restituição, isto é, até 28.02.2000.

Eis uma ementa que indica a clara opção do Colendo Superior Tribunal de Justiça pela tese dos “5+5”, defendida doutrinariamente por Hugo Machado, Sacha Calmon, Paulo de Barros Carvalho, etc:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO.  
REPETIÇÃO DE INDÉBITO. DECADENCIA.  
RECURSO ESPECIAL. NEGATIVA COM BASE  
NA JURISPRUDENCIA PACÍFICA DESTA STJ.  
AGRAVO REGIMENTAL. SUBSISTÊNCIA DOS  
FUNDAMENTOS. IMPROVIMENTO.

*Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se inicia após o decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais cinco anos na hipótese de homologação tácita....(AgREsp. 413943/PR, Rel. Min. Garcia Vieira, DJU 24.06.2002, p. 217).*

Eis, neste diapasão, a seguinte decisão do TRF-4ª Região:

...Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por

homologação, o prazo prescricional para postular a restituição é de 5 anos (art. 168 do CTN), o qual começa a fluir somente após a homologação, expressa ou tácita, a ser realizada pelo Fisco em igual período, contado a partir do fato gerador. Logo, o contribuinte que recolheu a exação indevidamente ou a maior tem 10 anos para repetir o indébito. Precedentes do STJ e do TRF da 4ª Região. Afastada a alegação de que o prazo para postular a restituição do tributo, recolhido com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, é a data da publicação da decisão da Corte...(AC 1999700010089110/PR, Rel. Juiz Dirceu de Almeida Soares, DJU 23.07.2003, p. 192).

Esta era, em verdade, a posição do Colendo STJ por anos a fio. Todavia, não se pode perder de mira que o Tribunal alterou o seu entendimento, passando a contar o prazo prescricional da publicação do acórdão do STF se a inconstitucionalidade do tributo foi declarada no controle concentrado ou da resolução do Senado, se em controle difuso. Neste ponto, o marco foi o julgamento no ERESP 423.994/MG, Min. Peçanha Martins, sessão de 08.10.2003. A este respeito, calha transcrever a seguinte decisão:

1. A 1ª Seção do STJ, no julgamento do ERESP 423.994/MG, Min. Peçanha Martins, quanto ao prazo de pleitear a restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação cuja cobrança foi declarada inconstitucional pelo STF: (a) se a declaração de inconstitucionalidade ocorreu em sede de ação de controle concentrado, o prazo de cinco anos inicia na data da publicação do respectivo acórdão; (b) se a inconstitucionalidade foi declarada na via do controle difuso, o prazo quinquenal tem início na data da resolução do Senado Federal suspendendo a execução da norma (CF, art. 52, X). Inexistindo resolução do Senado, aplica-se a regra geral adotada para a repetição de tributos sujeitos a lançamento por homologação, qual seja, a de considerar como termo inicial do cinco anos da prescrição a data da homologação do lançamento. Adota-se o entendimento firmado pela Seção, com ressalva do ponto de vista pessoal, no sentido da subordinação do termo a quo do prazo ao universal princípio da actio nata (voto-vista proferida nos autos dos referidos

embargos).” (Resp 606340/RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU 22.03.2004).

Entretanto, o STJ voltou atrás e no julgamento do ERESP 435835, de 24.3.2004, retornou à tese dos “5+5”. Eis, a título de exemplo, o seguinte julgado:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL INCIDENTE SOBRE A REMUNERAÇÃO DE ADMINISTRADORES E AVULSOS. RESTITUIÇÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. DISSÍDIO PRETORIANO. SÚMULA 83/STJ. PRESCRIÇÃO. VIOLAÇÃO DO ART. 475 DO CPC. SÚMULA N. 284/STF.

1. A Primeira Seção desta Corte, no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 435.835-SC (relator para o acórdão o Ministro José Delgado), firmou o entendimento de que, na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo para a propositura da ação de repetição do indébito é de 10 (dez) anos a contar do fato gerador, se a homologação for tácita (tese dos 'cinco mais cinco'), e, de 5 (cinco) anos a contar da homologação, se esta for expressa. . . . (REsp. 659418/RS, rel. Min. João Otávio Noronha, DJU 25.10.2004, p. 330).

Observa-se, pois, que a tese dos 5+5 restou consagrada no Superior Tribunal de Justiça. Contudo, pelo art. 3º da Lei Complementar 118/05, deve-se interpretar o art. 168, I, do CTN de forma diametralmente oposta àquela efetuada pelo STJ. A nova legislação indica expressamente que o aplicador do direito tem de utilizar como extinção do crédito o pagamento antecipado e não a homologação, quer expressa, quer tácita. Com isso, vê-se nitidamente que a LC 118 está driblando a jurisprudência firmada pelo STJ. Em verdade, o legislador está “ensinando” o juiz a julgar, dizendo como se deve interpretar um determinado artigo de lei.

Assim, pelo art. 3º da LC 118/05, o Judiciário terá de alterar o seu entendimento, passando a contar o prazo de cinco anos do pagamento e não mais da homologação, o que diminuirá o prazo para o pedido de restituição, nos casos de tributos lançados por homologação, de dez para cinco anos. Este dispositivo é, sem dúvida, totalmente favorável ao Estado, em detrimento dos interesses dos contribuintes que recolheram tributos

indevidos.

Além de buscar alterar o entendimento do STJ pela via legislativa, a LC 118/05 pretende que tal dispositivo legal seja tido como interpretativo, o que significa que poderá retroagir. Tal é o que se infere de maneira cristalina na redação do art. 4º da lei em estudo, que manda aplicar ao art. 3º a regra do art. 106, I, do CTN, ou seja, a aplicação retroativa das leis manifestamente interpretativas.

Em primeiro lugar, impende lembrar que a doutrina indica que a lei interpretativa para retroagir tem de ser expressamente retroativa. A doutrina somente tem admitido a lei realmente interpretativa, devendo-se ter cuidado com as falsas leis interpretativas, ou seja, aquelas que dizem que são interpretativas, mas que, no fundo, estão alterando o conteúdo da lei anterior. Eduardo Marcial Ferreira Jardim leciona, pois, que: “A lei interpretativa, cumpre esclarecer, não cria direito novo, mas tão-somente explicita mandamentos fluídos ou vagos ou mesmo obscuros da lei interpretada” (JARDIM, 1994, p. 158.).

Ademais, vale lembrar a lição da Carlos Maximiliano sobre a lei interpretativa:

Em resumo: se a lei tem defeitos de forma, é obscura, imprecisa, faça-se outra com o caráter franco de disposição nova. Evite-se o expediente perigoso e retrógrado, a exegese por via de autoridade, irretorquível, obrigatória para os próprios juízes; não tem mais razão de ser; coube-lhe um papel preponderante outrora, evanescente hoje. (MAXIMILIANO: 2000, p. 93.)

Apesar das críticas e ponderações da doutrina, o Supremo Tribunal Federal admite a existência da lei interpretativa (ADINMC 605, Rel. Min. Celso de Mello, DJU 05.03.93).

No caso em tela, não há dúvida que vai haver séria controvérsia acerca do art. 4º da LC 118/05. O art. 3º do mesmo diploma legal pretendeu interpretar artigo do CTN (art. 168, I) que já vigorava há quase quarenta anos. O STJ já tinha interpretação pacificada sobre a contagem do prazo para a restituição do tributo pago indevidamente, quando fosse lançamento por homologação, adotando a tese dos “5+5”. Agora, a lei vem corrigir a interpretação do Judiciário e mais de maneira retroativa. Há, sem dúvida, uma vulneração a princípios caros ao Estado Democrático de Direito, como o da harmonia e independência dos poderes, o da legalidade estrita, o da segurança jurídica, entre outros.

Veja, a título de exemplo, o que pode acontecer. Um contribuinte

pagou COFINS a maior em 01.03.2000. Pela sistemática da interpretação do STJ, em 2005 aconteceria a homologação tácita, e o contribuinte teria até 28.02.2010 para entrar com ação de repetição do indébito. Pela nova sistemática da LC 118/05, se o contribuinte não pedisse a restituição até 01.03.2005 teria decaído do seu direito, mesmo que a LC só viesse a entrar em vigor daqui há alguns dias, eis que de fevereiro a junho de 2005 estaria em vacatio, isto porque a lei seria interpretativa e retrooperante (art. 4º, LC 118/05).

Ademais, não se pode esquecer que se realmente a lei for interpretativa e retroativa, um contribuinte que tivesse entrado em 2004 para pleitear a restituição de uma contribuição especial paga a maior desde 1994, não receberia a diferença paga a mais nos últimos dez anos, mas sim apenas o tributo pago a maior a partir de 1999, o que faria com que não lograsse êxito na restituição do que foi pago a mais em 1994, 1995, 1996, 1997 e 1998, em manifesto prejuízo ao seu direito individual e à segurança jurídica.

Todavia, cumpre lembrar que o Colendo STJ, pela sua Primeira Seção, definiu em 27.04.2005, no EResp. 327.043-DF, Rel. Min. João Otávio de Noronha, , que para a ação ajuizada após 9 de junho de 2005 poderá ser aplicado o artigo 3º da Lei Complementar 118/05, que baixou de dez para cinco anos o prazo para a recuperação de indébito, ficando valendo a sistemática dos “cinco mais cinco” até esta data. Quanto ao prazo a decisão foi unânime. Os Ministros Teori Zavascki e Peçanha Martins ficaram vencidos. Contudo, no tocante ao incidente de inconstitucionalidade do art. 4º da LC 118. Assim, não houve incidente de inconstitucionalidade.

Interessante notar o seguinte trecho do voto do Min. Luiz Fux:

Camuflou-se a realidade em processo oblíquo cujo único objetivo, ao invés de verdadeiramente interpretar dispositivo legal que justificasse tal providência, foi o de anular, inclusive retroativamente, entendimento jurisprudencial que se mostrava benéfico aos contribuintes e prejudicial aos interesses do fisco. ... o dispositivo incorreu em manifesto desvio de finalidade e abuso de poder legislativo, usurpando a competência do Poder Judiciário (...) em clara violação dos princípios da independência e harmonia dos poderes, segurança jurídica, irretroatividade, boa-fé, moralidade, isonomia e neutralidade da tributação para fins concorrenciais.

O STJ acabou, pois, por entender que o art. 3º da LC 118 se aplica



para o futuro, mas não tem a aplicação retroativa do art. 106, I, do CTN, uma vez que o dispositivo dito interpretado já havia sido exaustivamente analisado pelo Judiciário.

Assim, o prazo de cinco anos para a restituição do tributo pago indevidamente ou a maior, no caso de lançamento por homologação, se dá a partir do pagamento antecipado, porém somente para as ações protocoladas após a vigência da LC 118/05. Para as que estavam antes em tramitação, permanece o entendimento da tese dos 5+5, o que faz com que se possa recuperar créditos pagos indevidamente nos últimos dez anos, como já explicado anteriormente.

Eis, a título de exemplo, parte de uma ementa de recente julgado do STJ:

2. A 1ª Seção do STJ, no julgamento do ERESP 435.835/SC, Rel. p/ o acórdão Min. José Delgado, sessão de 24.03.2004, consagrou o entendimento segundo o qual o prazo prescricional para pleitear a restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos, contados da data da homologação do lançamento, que, se for tácita, ocorre após cinco anos da realização do fato gerador – sendo irrelevante, para fins de cômputo do prazo prescricional, a causa do indébito....

3. O art. 3º, da LC 118/2005, a pretexto de interpretar os arts. 150, § 1º, 168, I, do CTN, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a “interpretação” dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, interpreta e guardião da legislação federal. Portanto, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir de sua vigência.

4. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI). Ressalva, no particular, do ponto de vista pessoal do relator no sentido de que cumpre ao órgão fracionário do STJ suscitar o incidente de

inconstitucionalidade perante a Corte Especial, nos termos do art. 97 da CF. ... (REsp 781678/PE, Rel. Min. Teori Zavascki, DJU 07.11.2005, p. 161)

## **10. PRAZO DE VACATIO**

Por derradeiro, não se pode perder de vista que a LC 118/05, como também a Lei 11.101/05, somente entraram em vigor cento e vinte dias da publicação dos respectivos diplomas legais, o que se deu em 09.06.2005.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Pela análise das alterações feitas no CTN pela Lei Complementar 118/2005, observa-se que o legislador desejou atingir aos seguintes objetivos: a) adequar o sistema tributário à nova legislação falimentar; b) dar maiores garantias e privilégios ao crédito tributário; c) diminuir o prazo prescricional para a restituição de tributos pagos indevidamente no caso de lançamento por homologação; d) esclarecer, pela via legislativa, alguns pontos que estavam controversos na doutrina e na jurisprudência.

Estas mudanças são pontuais, porém não atacam o ponto central do problema do nosso sistema tributário, deixando ainda sem solução questões como a alta carga tributária e o cipoal de normas tributárias e procedimentos formais que amarram a economia brasileira, causando prejuízos não somente às empresas, mas também e principalmente ao cidadão comum.

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

CASTRO, Aldemário Araújo. *Breves Considerações acerca das alterações efetivadas no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 118/2005*. in *Jus Navegandi*, Doutrina, Teresina, a. 9, n. 587, 14.02.2005

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 2ª ed. São Paulo, Saraiva, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, v. 2.

