

**LOUIS PASTEUR FERNANDES SERVILHA**

**A SUPERVENIÊNCIA DO PROCESSO FALIMENTAR E SUAS  
IMPLICAÇÕES NA EXECUÇÃO FISCAL**

**Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de Especialista em Direito e Processo Tributário, Academia Brasileira de Direito Constitucional, Faculdades Integradas do Brasil - UniBrasil.**

**Orientador: Prof. Dr. Alexander Roberto Alves Valadão.**

**CURITIBA**

**2012**

## INTRODUÇÃO

O crédito tributário possui privilégios, garantias e peculiaridades quando da sua constituição, cobrança e conseqüente execução em razão da inadimplência, seja no lançamento, na notificação ou mesmo na execução fiscal, pois trata-se de instrumento de manutenção do Estado.

É de se observar, ainda, que tributo é fonte de riqueza da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, para o fim de fazer frente às despesas de manutenção estatal, fato este que motivou o legislador a conceder algumas benesses aos entes federativos, com vistas à realização do crédito tributário.

Comumente na execução fiscal ocorre a falência do sujeito passivo e, por força da Lei 11.101, de 09 de fevereiro de 2005 – Lei de Falência e Recuperação de Empresas, todos os pagamentos, tributários ou não, se submeterão a uma ordem de preferência do pagamento, com lastro no artigo 83 da referida Lei.

Assim, decretada a falência do Executado, ocorre a suspensão da prescrição de todas as ações e execuções, e o *ius attractive* pelo juízo falimentar, neste caso, excetuando-se, no entanto, os créditos de natureza ilíquida, tributária e trabalhista, como se verá adiante.

Quanto aos de natureza ilíquida, a situação é mais fácil, o legislador previu que o juiz competente pode determinar à reserva de valores por estimativa e, em sendo reconhecida a liquidez do crédito, será o mesmo incluído no quadro geral.

Nas demais, o Administrador Judicial, pessoa de direito nomeada para responder pela massa falida (*rectius*, bens arrecadados do falido), realizará o ativo para pagamento na ordem de preferência do artigo 83 da supramencionada Lei, logo, fica a indagação: a persecução de ativos nas demandas tributárias poderá culminar na satisfação do crédito tributário ou sendo realizado o ativo este será remetido para o monte-mor para pagamento na ordem de preferência? A Fazenda é obrigada a perquirir por seus créditos quando existe um processo de falência em

trâmite ou basta promover a penhora no rosto dos autos?

Os estudos e debates sobre o tema da superveniência do processo falimentar e suas implicações na execução fiscal têm por objetivo apaziguar, ou até mesmo padronizar a metodologia a ser adotada quando da existência de execução concursal concomitante ao processo de execução fiscal.

Atualmente, resta duvidosa a medida a ser adotada pelos operadores do Direito quando há superveniência de processo falimentar no decorrer da execução do crédito fazendário, em razão especial do *ius attractive* pelo juízo universal da falência e das garantias e privilégios dos créditos tributários.

Para tanto, faz-se necessária a análise sistematizada da Constituição Federal, Código Tributário Nacional, Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980 e Lei 11.101, de 09 de fevereiro de 2005, sem, no entanto, abrir mão da jurisprudência e doutrinas relacionadas ao tema, com vistas à definição do melhor desdobramento processual que atinja os fins basilares do processo falimentar e da execução fiscal.

Desta forma, resta clara a necessidade de aprofundamento do tema para apaziguar tais indagações, de modo a pacificar o procedimento a ser adotado quando da superveniência de processo falimentar no transcorrer de processo de execução fiscal.

## 1 CRÉDITO TRIBUTÁRIO E EXECUÇÃO FISCAL

### 1.1 TRIBUTO: DEFINIÇÃO E NATUREZA JURÍDICA

Preliminarmente, faz-se necessário dispor acerca da definição do termo *tributo*, eis que o *crédito tributário* é um desdobramento do seu conceito, pois, com lastro no artigo 3º do Código Tributário Nacional, doravante simplesmente CTN, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, logo, em sendo realizada a hipótese de incidência do tributo, constituir-se-á o direito subjetivo ao crédito tributário pela Fazenda Pública.

Desta forma, o Estado, segundo MACHADO, quando no exercício de atividade financeira, realiza atos de obtenção, gestão e aplicação dos recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins e, nesta senda, “a tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver”, pois o “tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia”<sup>1</sup>.

Importante se apresenta a lição de Gladston MAMEDE:

Para fazer frente a todas estas despesas [do Estado na manutenção da máquina pública], o Estado conta com recursos de origem diversa que ingressam em seus cofres, entre os quais a contribuição dos sujeitos de direitos e deveres que, de uma forma ou de outra, estejam submetidos à sua soberania, obrigando-os ao recolhimento de valores pecuniários a favor dos cofres públicos. Esses valores pecuniários são tributos à soberania do Estado e ao seu papel organizador da sociedade, do qual – ao menos em tese – todos se beneficiam, e que são voluntariamente oferecidos pelos particulares ou coercitivamente exigidos por órgãos arrecadadores do próprio Estado.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 26.

<sup>2</sup> MAMEDE, Gladston. **Falência e Recuperação de Empresas**. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2009, p. 568-569.

Logo, o conceito de tributo se revela “primoroso e desvela a mecânica da imposição tributária”, pedra fundamental do Direito Tributário, conforme ensina Sacha Calmon Navarro COELHO<sup>3</sup>.

Quanto à natureza jurídica do tributo, o legislador dispôs no artigo 4º do CTN que a mesma será “determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação”, sendo irrelevantes para qualificá-la, a “denominação e demais características formais adotadas pela lei”, bem como a “destinação legal do produto da sua arrecadação”, portanto, “a *essência jurídica* do tributo é ser *prestação pecuniária compulsória em favor do Estado ou de pessoa por este indicada (parafiscalidade), que não constitua sanção de ato ilícito (não seja multa), instituída em lei (não decorrente de contrato)*”<sup>4</sup>.

Sobre o assunto, ensina Paulo de Barros CARVALHO:

Não é suficiente a descrição hipotética do fato jurídico tributário para que conheçamos a planta fundamental do tributo. É preciso que examinemos, antes de mais nada por imposição hierárquica, a base de cálculo, a fim de que a natureza particular do gravame se apresente na complexidade de seu esquematismo formal. É o que preceitua o constituinte brasileiro no art. 145, §2º: *As taxas não poderão ter base de cálculo própria dos impostos*. E, mais adiante, no art. 154: *A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, os impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição*.<sup>5</sup>

Portanto, o tributo se apresenta como instrumento de manutenção do Estado sob a égide capitalista, caracterizando atividade financeira estatal, na realização do interesse da coletividade e do imperativo da segurança nacional, nos termos do artigo 173 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, doravante simplesmente CRFB/88.

## 1.2 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

---

<sup>3</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 374-375.

<sup>4</sup> *Ibidem*, p. 377.

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 27-28.

Como exposto anteriormente, a realização da hipótese de incidência tributária (*rectius*, norma tributária) enseja o direito subjetivo ao crédito tributário por parte da Fazenda Pública, ou seja, o surgimento do crédito tributário depende da realização de um conjunto de critérios, denominado de *Regra Matriz de Incidência Tributária*.

O renomado professor paulista Paulo de Barros CARVALHO<sup>6</sup> divide este conjunto de critérios em *endonormas tributárias* (*rectius*, hipótese de incidência), “como o conjunto de critérios necessários à identificação do *fato lícito*, que não acordo de vontades, gerador do dever jurídico”, e em *consequência endonormativa* (*rectius*, consequente), “como o conjunto de critérios esclarecedores da relação jurídica que se forma com a ocorrência *in concreto* de fato jurígeno (fato gerador)”.

Logo, segundo Paulo de Barros CARVALHO<sup>7</sup>, a hipótese de incidência é composta pelo *critério material* (“o fato em si”<sup>8</sup>), *critério temporal* (momento da ocorrência do fato) e o *critério espacial* (local da ocorrência do fato), por sua vez, o consequente é composto pelo *critério pessoal* (sujeito ativo e passivo da relação jurídica tributária) e pelo *critério quantitativo*, o qual é formado pela *base de cálculo e alíquota*.

Para Luiz Cesar Souza de QUEIROZ:

[...] é a norma de conduta que prescreve a obrigação de pagar o tributo, ou seja, é a que estabelece um vínculo entre um *antecedente*, que descreve um fato de possível ocorrência que não seja um fato conduta ilícita, e um consequente, que prescreve uma relação jurídica formal [expressão esta utilizada pelo doutrinador para designar relação prevista no consequente de norma geral e abstrata e para não confundir com a relação jurídica, usada para designar a relação individualizada decorrente de um fato jurídico concreto], na qual tal norma impõe a um sujeito de direito (sujeito passivo – o contribuinte) a conduta de entregar certa quantia em dinheiro a outro sujeito de direito (sujeito ativo) ou (nos casos de substituição tributária) a conduta de permitir que outro sujeito (sujeito ativo), lhe retire certa quantia

---

6 COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 378.

7 CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. São Paulo: Lael, 1974, p. 78.

8 COELHO, Sacha Calmon Navarro. . Op. cit., p. 378.

em dinheiro.<sup>9</sup>

Assim, a relação jurídica tributária restará instalada quando da realização da endonorma tributária, isto é, da hipótese de incidência do tributo, de modo que o direito subjetivo ao crédito tributário pela Fazenda Pública passará a existir somente quando do preenchimento destes critérios, sob pena do mesmo caracterizar-se ilegítimo, eis que violaria o princípio da legalidade disciplinado no artigo 5º, II da CRFB/88.

Conclui Hugo de Brito MACHADO:

A expressão *hipótese de incidência* designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão *fato gerador* diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está escrito na lei. A *hipótese* é simples descrição, é simples previsão, enquanto o *fato* é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.<sup>10</sup>

Corroborando com este entendimento o enunciado do artigo 114 do CTN ao dispor que o “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” e, com lastro no artigo 116 do mesmo *codex*:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais e necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Assim, a lei descreve a hipótese em que o tributo é devido – hipótese de incidência, que ao ser concretizada por meio do fato gerador, surge a obrigação tributária e, conseqüentemente, o vínculo jurídico por força do qual o particular sujeita-se a ter contra ele um lançamento tributário.<sup>11</sup>

---

<sup>9</sup> QUEIROZ, Luiz Cesar Souza de. Regra matriz de incidência tributária. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Org.). **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 239.

<sup>10</sup> Machado, Hugo de Brito. Op. cit., p. 128.

<sup>11</sup> Ibidem, p. 171.

Portanto, o *crédito tributário* é constituído pela realização da hipótese de incidência, na forma prevista em lei para dado tributo, ensejando direitos e deveres às partes envolvidas, qual seja Fazenda Pública e contribuinte (*critério pessoal*), ante a instituição da relação jurídica tributária.

### 1.3 CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Instituída a relação jurídica tributária e, por sua vez, o *direito subjetivo* da Fazenda Pública ao crédito tributário, caberá à credora a constituição definitiva deste crédito, por meio de lançamento, sob pena de decadência do seu direito, assim, resta necessária a contextualização destes institutos, para melhor compreensão do tema proposto, qual seja a execução fiscal com superveniência de processo falimentar.

#### 1.3.1 Lançamento e Decadência do crédito tributário

O lançamento tributário é procedimento administrativo de apuração do *quantum* devido e da determinação do sujeito passivo da relação tributária, de modo que, ao final, restara constituído definitivamente o crédito tributário.

Nesse sentido, dispõe o artigo 142 do CTN, *in verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido **o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível**. (Grifamos)

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Sobre o assunto, com propriedade, defende COELHO:

É necessário que um agente da Administração pratique atos de individualização da norma (ato administrativo de aplicação da lei), subsumindo o fato à norma, determinando os contribuintes e quantificando o que devem pagar, isto é, fixando quanto é devido por cada um a título de tributo (o crédito tributário), quando, como, onde e a quem pagar.<sup>12</sup>

Paulo de Barros CARVALHO ensina:

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u'a norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequência, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há se der exigido.<sup>13</sup>

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado:

Lançamento tributário, portanto, é o *procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível*.<sup>14</sup> (Destques no original)

Consigne-se que o lançamento será considerado perfeito quando da notificação do contribuinte para pagamento do tributo apurado pela autoridade administrativa e, por força do artigo 145 do CTN, somente poderá ser alterado por impugnação do sujeito administrativo (recurso administrativo), recurso de ofício ou pela iniciativa de ofício da autoridade administrativa, entretanto, tal assunto não será objeto do presente estudo.

É de se observar, por sua vez, que a decadência ocorre quando a Fazenda Pública não promove a constituição definitiva do crédito tributário, por meio do lançamento tributário, no prazo de 5 (cinco) anos, conforme dispõe o artigo 173 do CTN, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento

---

12 COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 694-695.

13 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 423.

14 MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 173.

poderia ter sido efetuado;  
II – da data em que tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Ainda, a assertiva elencada no inciso I do artigo 173 do CTN abarca tão somente as hipóteses de *lançamento de ofício*<sup>15</sup> e *por declaração*<sup>16</sup>, eis que, em se tratando de *lançamento por homologação*<sup>17</sup>, será aplicada a previsão do artigo 150, §4º do CTN, como segue:

§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.

#### Consoante Súmula do Tribunal Regional Federal:

Súmula 153. Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há que se falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que,

---

15 Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

16 “O art. 147 continua o tema, tratando do lançamento misto ou por declaração, por implicar colaboração do contribuinte na feitura. Primeiro o contribuinte informa, depois a Administração expede o lançamento” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 710-711).

17 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 O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. § 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito. § 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação. § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos.

De toda sorte, o legislador estabeleceu no artigo 156, V do CTN, de forma precisa, a decadência como hipótese de extinção do crédito fazendário, de forma que, em não sendo observado o prazo quinquenal para a sua constituição, a Fazenda terá decaído em seu direito de constituí-lo.

Desta forma, apresenta-se cristalina a instrumentalidade do lançamento tributário para o fim de tornar exigível o crédito tributário em face do sujeito passivo (*rectius*, contribuinte), sob pena de, em caso de omissão da Fazenda Pública, ser reconhecida a decadência e extinto o seu crédito.

### 1.3.2 Garantias e privilégios do crédito tributário

Primeiramente, faz-se necessário distinguir os institutos da garantia, preferência e privilégio do crédito tributário, consoante ensinamento de Sacha Calmon Navarro COÊLHO:

*Garantia*, em acepção ampla, é tudo o que garante o crédito tributário, como, por exemplo, o dever de informar o Fisco e o dever de documentar as operações tributáveis (todas as chamadas obrigações acessórias são garantidas em prol do cumprimento da obrigação principal). O mesmo se pode dizer dos casos de transferência da responsabilidade pelo pagamento de tributos e da substituição tributária para a frente e para trás. Em acepção escrita, a garantia envolve a segurança do crédito e a responsabilidade das pessoas ao seu pagamento.

*Privilégio* é étimo que deriva da locução latina *privata lex*. É lei só para um ou uns, com exclusão dos demais, significando vantagem que a lei concede a determinada pessoa, ou classe de pessoas, com exclusão da generalidade. É exceção aos princípios da generalidade e da igualdade de todos perante a lei. Em matéria tributária, é privilégio, v.g., a exclusão dos créditos fiscais dos juízos universais e concentracionários (desnecessidade de habilitação em falência, concordata, concurso de credores, inventário e arrolamento).

*Preferência* é, de certo modo, modalidade de privilégio. Processualmente, a preferência dá à Fazenda Pública o direito de receber seus créditos antes de outros credores em concurso.<sup>18</sup>

Paulo de Barros CARVALHO, sobre o assunto, ensina:

Por garantias devemos entender os meios jurídicos assecuratórios que cercam o direito subjetivo do Estado de receber a prestação do tributo. E por privilégios, a posição de superioridade de que desfruta o crédito tributário, com relação aos demais, excetuando-se os decorrentes da legislação do trabalho. Vê-se aqui, novamente, a presente daquele princípio implícito, mas de grande magnitude, que prescreve a supremacia do interesse público.<sup>19</sup>

Para Aliomar BALLEIRO:

*As garantias são expressão amplíssima e genérica. Privilégios e preferências são garantias. Entretanto, nem toda garantia é um privilégio ou uma preferência. Configura garantia tudo o que conferir maior segurança, estabilidade ou facilidade e comodidade ao crédito, podendo estar ou não referida no Capítulo VI do CTN, razão pela qual o art. 183 estabelece não ser exaustivo o rol de garantias. Elas são, em sentido lato, fiança, responsabilidade, caução. Já privilégio é sempre prerrogativa, prevalência ou preeminência de um crédito sobre outro. Se tal prevalência se dá em fase executiva, na ordem dos pagamentos em concurso de credores, denomina-se preferência. Mas o CTN não guarda essa distinção de forma rígida, denominando de preferência o que é singela garantia (arts. 191, 192 e 193). (Destques no original)*<sup>20</sup>

Complementa o doutrinador:

Apenas a União tem competência para legislar sobre os privilégios e as preferências do crédito tributário. É que tais garantias são prerrogativas de um crédito sobre outro, de natureza tributária ou não, sendo modificativas do Direito Comum, Trabalhista, Comercial, etc., em relação aos quais a União mantém monopólio legislativo. Portanto, nem Estados ou Municípios podem modificar os privilégios e as preferências estabelecidas pela União. Sobre esses privilégios e preferências de caráter material, somente poderá a União legislar, mediante lei complementar, conforme determina o art. 146, III, b, da Constituição Federal.<sup>21</sup>

Acerca das *garantias*, prevê o artigo 184 do Código Tributário Nacional que, sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, salvo os bens e rendas absolutamente

---

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 557.

<sup>20</sup> BALLEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 960.

<sup>21</sup> *Ibidem*, p. 962.

impenhoráveis<sup>22</sup>, previstos no artigo 649 do Código de Processo Civil e na Lei n.º 8.009, de 29 de março de 1990.

O artigo 185 do mesmo codex, por sua vez, dispõe que presumir-se-á fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, quando existente crédito tributário regulamente inscrito em dívida ativa, salvo na hipótese do devedor haver reservado bens suficientes ao total pagamento da dívida.

Quanto a *preferência*, o artigo 186 do Código Tributário Nacional reza que 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 ou do acidente de trabalho”.

Insta salientar que o legislador prescreveu importante regra no inciso I e III deste artigo, quando o crédito tributário for passivo de devedor falido:

I – o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais<sup>23</sup> ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado.

III – a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados.

Ainda, dispõe o artigo 187 do CTN que “a cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento”, excetuando-se a hipótese de concorrência entre pessoas jurídicas de direito público, prevalecendo a União, depois Estados, Distrito Federal e Territórios, e, por último, os Municípios, conjuntamente e *pro rata* nas duas últimas hipóteses.

Esta preferência também terá aplicabilidade quando em sede de inventário, arrolamento ou liquidação de pessoa jurídica, seja o crédito tributário vencido ou vincendo, com relação a qualquer crédito, inclusive encargos do monte, com lastro na regra dos artigos 189 e 190 do CTN. No primeiro caso, as repartições fiscais são

<sup>22</sup> A impenhorabilidade absoluta deixará de existir se o débito decorrer do próprio bem, ou seja, se o Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, por exemplo, deixar de ser pago, poderá culminar na penhora de bem de família.

<sup>23</sup> Créditos extraconcursais são, consoante regra do artigo 188 do Código Tributário Nacional, os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso da falência.

oficiadas para indicar a possível existência de créditos tributários, para o fim de assegurar-lhes preferência no adimplemento. Além disso, o inventariante é pessoalmente responsável pelos tributos devidos pelo espólio. Quanto ao segundo caso, com lastro na regra do artigo 190 do CTN, diretores e sócios de pessoas jurídicas de direito privado têm responsabilidade pessoal pelos créditos tributários oriundos da respectiva pessoa jurídica, até que provem a sua regular liquidação<sup>24</sup>.

Hugo de Brito MACHADO completa:

Garantia de considerável alcance é a exigência da quitação de tributos. Assim, o CTN exige expressamente, (a) para que seja declarada a extinção das obrigações do falido, a prova de quitação de todos os tributos (CTN, art. 191); (b) para julgamento da partilha ou adjudicação, isto é, para que se consuma a formalidade da transmissão dos bens do autor da herança a seus sucessores, a prova de quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas (CTN, art. 192); (c) para celebração de contrato ou proposta em concorrência pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, ou de autarquias, a prova de quitação de todos os tributos relativos à atividade em cujo exercício o contratante ou proponente contrata ou concorre (CTN, art. 193).<sup>25</sup>

Aduz Paulo de Barros CARVALHO:

De modo diverso, o crédito tributário mantém posição privilegiada nos processos de inventário e de arrolamento. No quadro geral dos créditos habilitados, a dívida tributária prefere a qualquer outro encargo do monte, seja ela vencida ou vincenda, ensejada pelo autor da herança ou pelo espólio, exigível no curso dos processos. (...) Aberta a sucessão, cumpre ao inventariante relacionar todas as dívidas existentes, ficando pessoalmente responsável pelas prestações tributárias suscitadas pelo espólio. A título de providência acauteladora, o magistrado a quem está submetido o processo de inventário ou de arrolamento manda saber, dos órgãos da Administração Tributária, da possível existência de débitos fiscais, a fim de se resguardarem seus privilégios. Repete-se a primazia do crédito tributário na liquidação judicial ou voluntária das pessoas jurídicas de direito privado. Vencidos ou vincendos, desde que exigíveis no decurso da liquidação, gozam de prioridade absoluta (CTN, art. 190).<sup>26</sup>

Quanto a concessão de recuperação judicial, esta dependerá da apresentação de prova de quitação de todos os tributos, observando-se, para tanto, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (artigo 151, CTN), a comprovação de quitação mediante apresentação de certidão negativa (artigo 205 do CTN), ou de

---

24 Machado, Hugo de Brito. Curso... Op. cit., p. 244.

25 Ibidem, p. 245.

26 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 545-546.

suspensão da exigibilidade do crédito, mediante apresentação de certidão positiva com efeitos de negativa (artigo 206, CTN), conforme dispõe o artigo 191-A do CTN, incluído pela Lei Complementar 118, de 09 de fevereiro de 2005.

No mesmo sentido, ensina Hugo de Brito MACHADO:

A concessão de recuperação judicial depende de apresentação da prova de quitação de todos os tributos, observados os arts. 151, 205 e 206 d CTN – isto é, admitindo-se como prova de quitação a certidão solicitada pelo interessado nos termos do art. 205, desde que negativa de débitos ou afirmativa apenas de débitos com exigibilidade suspensa nos termos do art. 151 ou, ainda, aquele que, embora positiva, tenha, nos termos do art. 206 do CTN, o mesmo efeito da certidão negativa. Importante é observar que a quitação diz respeito, apenas, aos tributos relativos à atividade mercantil do falido (art. 191); relativos aos bens do espólio, ou suas rendas (art. 192); e relativos a atividade em cujo exercício o interessado contrata, ou concorre (art. 193). E neste último caso, só no que diz respeito aos tributos devidos à Fazenda Pública com a qual contrata ou perante a qual licita. Não aos tributos devidos a outras entidades públicas.<sup>27</sup>

Corroborando com este entendimento Paulo de Barros CARVALHO:

A prova de quitação dos débitos tributários é imposição inarredável para que se conceda a recuperação judicial ou de se declarem extintas as obrigações do falido. As prestações fiscais atinentes à atividade mercantil não de estar saldadas, sem o que não se libera o falido (CTN, art. 191). O pretendente da recuperação judicial, para fazer jus ao privilégio, deve, pelo menos, portar a certidão positiva com efeitos “de negativa”, em razão do parcelamento do crédito (CTN, arts. 191-A, 151, 155, 205 e 206). Também a prolação da sentença de julgamento de partilha ou da adjudicação fica na dependência da prova de que se achem quitadas as obrigações tributárias relativas aos bens do espólio, ou de suas rendas (art. 192), o que significa que os trâmites formais da transferência do domínio dos bens não se opera sem que os interessados exibam os documentos de quitação. Tanto essa quanto a anterior são medidas de alcance prático considerável, no sentido de proteger os créditos tributários.<sup>28</sup>

Sobre o assunto, os Tribunais têm decidido:

EXECUÇÃO FISCAL. CRÉDITO COM GARANTIA HIPOTECÁRIA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO PRIVILEGIADO. **O crédito de natureza tributária, cobrado em sede de execução fiscal, tem preferência a qualquer outro (exceto o trabalhista e o resultante de acidente de trabalho, repito)**, o que faz inviável a habilitação pretendida por instituição financeira portadora de crédito comum, para fins de pagamento preferencial.<sup>29</sup> (Grifamos)

<sup>27</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 245.

<sup>28</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso... 20. ed., Op. cit., p. 546.

<sup>29</sup> TRF3, AI 20677 SP 2004.03.00.020677-8, Rel. Juiz convocado Paulo Conrado,

PROCESSUAL CIVIL. CONCORRÊNCIA DE CREDORES. CRÉDITO PRIVILEGIADO. EXISTÊNCIA DE PENHORA EM EXECUÇÃO FISCAL. DELIBERAÇÃO DE PAGAMENTO. NECESSIDADE DE APRESENTAÇÃO DO TÍTULO. Nos presentes autos, conforme consignado no acórdão recorrido, o privilégio do crédito fiscal não está sendo questionado, nem a existência de ação fiscal em curso, onde o mesmo bem foi sujeito a constrição, inclusive mediante penhora anterior. De qualquer forma, **com a comprovação de incidência de penhora em execução fiscal promovida pela Fazenda Pública, sobre o mesmo bem, correto o reconhecimento do privilégio do crédito tributário.** O Tribunal de origem decidiu com acerto que, **concorrendo vários credores, cabe ao juiz que consumou a alienação do bem penhorado ordenar os pagamentos, de acordo com os títulos de preferência apresentados.** Para o pagamento, faz-se imprescindível a apresentação do título, com o valor exato do crédito a ser pago ao credor que se habilitou, a fim de que, existindo saldo, possam ser aquinhoados os credores restantes (...) <sup>30</sup> (Grifamos)

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DE TERCEIRO. PREFERÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SOBRE A IMPENHORABILIDADE PREVISTA NO ART. 57 DO DL 413/69. ADJUDICAÇÃO DO BEM ANTERIOR À DATA DO CONHECIMENTO DO JUÍZO ESTADUAL ACERCA DAS PENHORAS E À DATA DOS REGISTROS NO CARTÓRIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS. AQUISIÇÃO DE BOA-FÉ. 1. **A jurisprudência firmou-se no sentido de que as regras relativas às garantias e aos privilégios do crédito tributário, previstas no Código Tributário Nacional, que ostenta natureza de lei complementar, prevalecem sobre a impenhorabilidade relativa prevista no art. 57 do DL 413/69.** Precedentes do STF, STJ e desta Corte. 2. Demonstrada que a carta de adjudicação foi assinada em 16/01/2001, em data anterior tanto da ciência do juízo estadual acerca das penhoras realizadas nos autos das execuções fiscais (26/01/2001) quanto do registro das penhoras (12/04/2001) no CRI, há de ser reconhecida a boa-fé do adjudicante, terceiro interessado, e levantadas as penhoras que estavam a garantir o crédito tributário. <sup>31</sup> (Grifamos)

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PREFERÊNCIA. EXECUÇÃO MORTUARIA POR TERCEIRO. **Parte dos chamados privilégios e garantias do crédito tributário (CTN, arts. 191 e 193) foi outorgada exatamente para compensar a demora da Fazenda Pública na respectiva cobrança, de modo que, ao invés da valorização da iniciativa do credor, vige na espécie o princípio de que o crédito tributário prefere independentemente de quem tenha a precedência da penhora.** Hipótese em que, **mal sucedida a execução fiscal pela sucessão de leilões negativos, o crédito tributário podia, sim, concorrer ao produto da arrematação levada a efeito em execução proposta contra o devedor por terceiro.** Recurso especial conhecido e provido. <sup>32</sup> (Grifamos)

Ainda, podem ser elencadas outras garantias e privilégios do crédito tributário previstos no Código Tributário Nacional, tal como a indispensabilidade da sua efetivação (artigo 141), retenção de tributos na fonte (artigo 45, p.u.), reserva de

---

<sup>30</sup> STJ, EDcl no REsp 1288150 MG 2011/0249613-6, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJ. 13.03.2012.

<sup>31</sup> TRF1, AC 208 AP 2003.31.00.000208-5, Rel. Des. Fed. Leomar Barros Amorim de Sousa, DJ 03.06.2011.

<sup>32</sup> STJ, REsp 74207/RS, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ 18.12.1998.

lei para reduzir ou extinguir tributos, assim como para a sua criação (artigo 97, I e II).

Portanto, resta claro que o legislador buscou tutelar o crédito tributário com várias garantias e privilégios, conforme descrito anteriormente, com vistas a salvaguardar-lhe eficácia, pagamento preferencial e privilégio na cobrança, eis que instrumento necessário à manutenção do Estado.

### 1.3.3 Dívida ativa e exequibilidade do crédito tributário

Constituído o crédito tributário, terá o sujeito passivo, quando a legislação tributária não fixar o tempo para pagamento, o prazo de 30 (trinta) dias a contar da notificação do lançamento, para efetuar o adimplemento do tributo, sob pena de execução forçada, com lastro no artigo 160 do CTN.

Paulo de Barros CARVALHO, com propriedade, ensina:

Esgotados os trâmites administrativos, pela inexistência de recursos procedimentais que possam atender a novas iniciativas do sujeito passivo, e não havendo medida judicial que suspensa a exigibilidade do crédito tributário, chegou a hora de a Fazenda Pública praticar quem sabe o mais importante ato de controle da legalidade sobre a constituição de seu crédito: o ato de apuração e de inscrição do débito no livro de registro da dívida pública.<sup>33</sup>

O artigo 201 do CTN, ao tratar da dívida ativa determina:

Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, **depois de esgotado o prazo fixado para pagamento**, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular. (Grifamos)

Sobre o assunto, ensina Cleide Previtali CAIS:

No art. 2º, a Lei 6.930/80 dispõe que constitui dívida ativa da Fazenda Pública qualquer valor cuja cobrança lhe seja atribuída por lei, tanto de

caráter tributário, como não tributário, abrangendo a atualização monetária, os juros e a multa de mora, assim como os demais encargos previstos em lei ou contrato. Esse tratamento complementou o art. 201 do CTN, que só identificou a dívida tributária.<sup>34</sup>

Por sua vez, quanto a execução deste crédito levado à dívida ativa, dispõe o artigo 1º da Lei 6.830/80: “A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil”. Ainda, prevê o artigo 4º da mesma *Lex*, que a execução fiscal poderá ser promovida contra o devedor, o fiador, o espólio, a massa, o responsável, ou em face dos sucessores a qualquer título.

Logo, resta clara a intenção do legislador de tutelar os direitos fazendários quando da cobrança dos seus créditos tributários, eis que necessário assegurar a realização do interesse da coletividade e do imperativo da segurança nacional, nos termos do artigo 173 da CRFB/88.

Desta forma, a “execução fiscal tem origem em título executivo demonstrativo da dívida ativa, representada pela certidão, que deve apontar os elementos do termo de inscrição. Tal dívida resulta de crédito regularmente inscrito pelo órgão dotado de atribuição para tanto, depois de findo o prazo de pagamento pelo devedor”, conforme disciplina Cleide Previtalli CAIS<sup>35</sup>.

Sendo assim, restando inadimplente a obrigação tributária, ficará o sujeito passivo, depois de inscrito em dívida ativa, sujeito à ação de execução fiscal, onde figurará como exequente “as pessoas jurídicas de direito público e suas respectivas autarquias, dotadas do poder de exigir determinado tributo ou titulares de qualquer direito de crédito de origem não tributária, ambos devidamente inscritos” <sup>36</sup> em dívida ativa.

#### 1.4 EXECUÇÃO FISCAL

---

34 CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 5. ed., São Paulo, RT, 2007, p. 599.

35 *Ibidem*, p. 608.

36 CAIS, Cleide Previtalli. *Op. Cit.*, p. 609.

### 1.4.1. Disposições Gerais

A execução fiscal é o instrumento processual utilizado pela Fazenda Pública para executar os créditos inscritos em dívida ativa, fundando-se, para tanto, em uma Certidão de Dívida Ativa como título executivo.

Para Hugo de Brito MACHADO “(...) denomina-se execução fiscal a ação de que dispõe a Fazenda Pública para a cobrança dos seus créditos, sejam tributários ou não, desde que inscritos em dívida ativa”.<sup>37</sup>

Desta forma, o objeto da execução fiscal será créditos tributários e não tributários, inscritos em dívida ativa, de titularidade da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, e das respectivas autarquias.

Consoante entendimento de Cleide Previtalli CAIS:

[...] execução fiscal tem origem em título executivo demonstrativo da dívida ativa, representada pela certidão, que deve apontar os elementos do termo de inscrição. Tal dívida resulta de crédito regularmente inscrito pelo órgão dotado de atribuição para tanto, depois de findo o prazo de pagamento pelo devedor.<sup>38</sup>

Logo, resta clara a intenção do legislador de tutelar os direitos fazendários quando da cobrança dos seus créditos, eis que necessários para assegurar a realização do interesse da coletividade e do imperativo da segurança nacional, nos termos do artigo 173 da CRFB/88.

Assim, sob a observância das disposições gerais ora aduzidas, far-se-á no próximo tópico uma análise sistematizada dos principais pontos da Lei 6.830/1990 – Lei de Execução Fiscal, com o objetivo de direcionar o presente trabalho ao seu objetivo inicial, qual seja a tratativa da superveniência do processo falimentar e suas

---

37 MACHADO. Hugo de Brito. Op. cit., p. 424

38 CAIS, Cleide Previtalli. Op. cit., p. 608.

implicações na execução fiscal.

#### 1.4.2. Análise da Lei 6.830/1980 – Lei de Execução Fiscal

Preliminarmente, faz-se necessário dispor que a Lei de Execução Fiscal, doravante simplesmente LEF, dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências, como se verá.

Vale lembrar que a execução fiscal segue rito especial, de modo que as previsões elencadas na Lei 6.830/1990 prevalecem sob as demais legislações infraconstitucionais, não obstante, subsidiariamente, o Código de Processo Civil será aplicado naquilo que a Lei de Execução Fiscal for omissa (artigo 1º).

Cleide Previtalli CAIS, sobre o assunto, ensina:

Segundo o sistema normativo processual civil, a execução proposta pela Fazenda Pública segue o rito contido na Lei 6.830/80, enquanto a execução proposta por pessoa física ou jurídica de direito privado contra a Fazenda Pública, segue o procedimento das normas contidas nos arts. 730 e 731 do CPC, podendo o particular, também, optar pelo acesso à execução contra devedor solvente (...) <sup>39</sup>

No art. 2º, a Lei 6.830/80 dispõe que constitui dívida ativa da Fazenda Pública<sup>40</sup> qualquer valor cuja cobrança lhe seja atribuída por lei, tanto de caráter tributário, como não tributário, abrangendo a atualização monetária, os juros e a multa de mora, assim como os demais encargos previstos em lei ou contrato. Esse tratamento complementou o art. 201<sup>41</sup> do CTN, que só identificou a dívida tributária.<sup>42</sup>

Humberto THEODORO JÚNIOR complementa:

A Lei n. 6.830 dá abrangência ampla ao conceito de Dívida Ativa e admite a execução fiscal como procedimento judicial aplicável tanto à cobrança dos

---

39 CAIS, Cleide Previtalli. Op. cit., p. 595.

40 A dívida ativa da Fazenda Pública é disciplinada pela Lei 4.320/64, que instituiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

41 Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

42 CAIS, Cleide Previtalli. Op. cit., p. 599.

créditos tributários como dos não-tributários. Até mesmo as obrigações contratuais, desde que submetidas ao controle da *inscrição*, podem ser exigidas por via da execução fiscal.<sup>43</sup>

A Lei n.º 4.320/64, em seu artigo 39, §2º, dispõe:

Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.<sup>44</sup>

Destarte, a legitimidade ativa para propositura da Execução Fiscal caberá à Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, e das respectivas autarquias, cabendo a legitimidade passiva ao devedor (*rectius*, contribuinte), fiador, espólio, massa, o responsável nos termos da lei e os sucessores a qualquer título, com lastro no artigo 4º, I ao VI da LEF.

“O síndico, o comissário, o liquidante, o inventariante e o administrador, nos casos de falência, concordata, liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, se, antes de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em garantia quaisquer dos bens administrados, respondem, solidariamente, pelo valor desses bens”, consoante disposição do parágrafo primeiro do mesmo artigo.

Humberto THEODORO JÚNIOR ressalta:

Para definir-se a legitimação passiva do executivo, portanto, não basta pesquisar quem, em tese, pode responder pela dívida. É indispensável identificar quem, concretamente, se acha vinculado ao *título*, já que *nulla executio sine título*.

Assim, o espólio, a massa, o sucessor etc. poderão figurar como sujeitos passivos da execução fiscal apenas na medida em que existir Certidão de

---

<sup>43</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**. 9. ed., São Paulo: Saraiva, 2004, p. 14.

<sup>44</sup> Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Dívida Ativa que se lhes possa opor, sem que haja questões controvertidas a apurar em torno da própria identidade do devedor originário e de sua substituição posterior.

Enfim é o procedimento administrativo que precede à inscrição que enseja a oportunidade para definir quem vem a ser o devedor principal, subsidiário ou co-responsável.<sup>45</sup>

### Sobre o assunto, completa Cleide Previtalli CAIS:

Sendo assim, são legitimados para a execução fiscal:

- no pólo ativo, as pessoas jurídicas de direito público e suas respectivas autarquias, dotadas de poder de exigir determinado tributo ou titulares de qualquer direito de crédito de origem não tributária, ambos devidamente inscritos; e

- no pólo passivo, o contribuinte que deveria satisfazer a obrigação tributária e não o fez, ou a pessoa obrigada a satisfazer qualquer outra obrigação não tributária perante a pessoa jurídica pública, seu garantidor.

- vale dizes, o fiador, seu espólio, a massa falida, o responsável, nos termos da lei, por dívidas tributárias ou não de pessoas físicas ou jurídicas de direito privado e os sucessores a qualquer título, conforme expressamente identificados no art. 4º da Lei 6.830/80.<sup>46</sup>

Importante salientar que, segundo o artigo 5º da LEF, a competência para processar e julgar a execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública exclui a de qualquer outro Juízo, inclusive o da falência, denominado de *juízo universal* como veremos adiante, da concordata, da liquidação, da insolvência ou do inventário, restando clara a especificidade do juízo da execução fiscal.

Sob a análise dos artigos 7º e 8º da LEF extrai-se que o despacho do Juiz que deferir a inicial de execução fiscal importará em ordem para: I – citação do(s) executado(s) para pagar o débito em 05 (cinco) dias ou garantir a execução; II - penhora, se não for paga a dívida, nem garantida a execução, por meio de depósito ou fiança; III – arresto, se o executado não tiver domicílio ou dele se ocultar; IV – registro da penhora ou arresto; e V – avaliação dos bens penhorados ou arrestados.

Em havendo necessidade de penhora, esta deverá observar a ordem descrita no artigo 11 da LEF, qual seja: “I – dinheiro; II – título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação na bolsa; III – pedras e metais

---

45 THEODORO JÚNIOR, Humberto. Op. cit., p. 36.

46 CAIS, Cleide Previtalli. Op. cit., p. 609.

preciosos; IV – imóveis; V – navios e aeronaves; VI – veículos; VII – móveis ou semoventes; e VIII – direitos e ações.

Consigne-se, para fins didáticos, que da penhora caberá embargos à execução no prazo de 30 (trinta) dias e da oposição destes, caberá impugnação pela Fazenda Pública exequente, em igual prazo, consoante regra prevista nos artigos 16 e 17 da LEF.

O artigo 29 da LEF, por sua vez, dispõe que “A cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, liquidação, inventário ou arrolamento”, corroborando com a regra prevista no artigo 187 do CTN, abordada acima.

No artigo 31 da *Lex* em análise, extrai-se que nos “processos de falência, concordata, liquidação, inventário, arrolamento ou concurso de credores, nenhuma alienação será judicialmente autorizada sem a prova de quitação da Dívida Ativa ou a concordância da Fazenda Pública”, regra esta também prevista no Código Tributário Nacional.

Analisados estes os pontos, vislumbra-se evidente omissão do legislador quanto à superveniência de processo falimentar no curso de execução fiscal, o que será esclarecido com a análise e estudo da Lei de 11.101, de 09 de fevereiro de 2005 – Lei de Falências.

## 2. A SUPERVENIÊNCIA DO PROCESSO FALIMENTAR E SUAS IMPLICAÇÕES NA EXECUÇÃO FISCAL

### 2.1 O CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A NOVA LEI DE FALÊNCIA<sup>47</sup>

Restando inadimplente a obrigação tributária, ficará o sujeito passivo, depois de inscrito em dívida ativa, sujeito à respectiva ação de execução fiscal, com vistas à satisfação do crédito tributário, como aduzido anteriormente.

Note-se que o processo de falência é regulamentado pela Lei 11.101, de 09 de fevereiro de 2005 (*rectius*, Nova Lei de Falências), a qual regula a recuperação judicial, extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária, excluindo, para tanto, “as instituições financeiras públicas ou privadas, as cooperativas de crédito, consórcios, entidades de previdência complementar, sociedades operadoras de plano de assistência à saúde, sociedades seguradoras, sociedades de capitalização e outras entidades legalmente equiparadas às anteriores”<sup>48</sup>.

Gladston MAMEDE conceitua o instituto da Falência:

Falência é o procedimento pelo qual se declara a insolvência empresarial (insolvência do empresário ou sociedade empresária) e dá solução à mesma, liquidando o patrimônio ativo e saldando, nos limites da força deste, o patrimônio passivo do falido. Portanto, mais do que compreender a falência como um estado da existência das pessoas (empresário ou sociedade empresária), deve-se compreendê-la igualmente como um processo judiciário que é, o que o legislador deixou claro logo na abertura do tratamento legislativo do instituto, prevendo que o processo de falência atenderá aos *princípios da celeridade e da economia processual*.<sup>49</sup>

Sobre o processo falimentar, dispõe Kiyoshi HARADA:

O processo de falência é regido pelos princípios da celeridade e economia

---

<sup>47</sup> Lei 11.101, de 09 de fevereiro de 2005.

<sup>48</sup> HARADA, Kiyoshi. **Aspectos Tributários da Nova Lei de Falências**. Curitiba: Juruá, 2006, p. 14.

<sup>49</sup> MAMEDE, Gladston. Op. cit., p. 292.

processual, preferindo a todos os outros na ordem dos feitos, em qualquer instância. O juízo da falência é universal, uno e indivisível e competente para julgar todas as ações sobre bens, interesses e negócios do falido, ressalvadas as causas trabalhistas, fiscais e aquelas não reguladas na lei sob comento em que o falido figure como autor ou litisconsorte ativo. A decretação da falência acarreta o vencimento antecipado das dívidas do devedor e dos sócios ilimitada e solidariamente responsáveis, além de converter em moeda nacional, pelo câmbio do dia da decisão judicial, todos os créditos em moeda estrangeira.<sup>50</sup>

Feita esta breve introdução ao instituto da Falência, resta claro que no decorrer da execução fiscal pode haver a decretação da falência do executado e, por conseguinte, ser instalado o respectivo processo de falência, para o fim de realizar o ativo e saldar o passivo do falido, girando a execução concursal em torno do juízo falimentar, em razão do *vis attractive*.

O *vis attractive*, ou tão somente “força de atração”, é a necessidade de constituição de um juízo universal, para o qual serão atraídas todas as obrigações civis do empresário ou da sociedade empresária.

Segundo Gladston MAMEDE:

Essa força de atração fundamenta-se na necessidade de dar ampla proteção a todos que mantenham relações jurídicas com o devedor, além dos que tenham interesse sobre a empresa, designadamente os interesses difusos de trabalhadores, da comunidade em geral e do Estado, destacando, para tanto, a sua função social.<sup>51</sup>

Ainda, vale lembrar que será competente para homologar o plano de recuperação extrajudicial, deferir a judicial ou decretar a falência, o juízo do local do principal estabelecimento do devedor ou da filial de empresa estrangeira aqui estabelecida, ou seja, o juízo universal da falência será definido com base no principal estabelecimento do devedor.<sup>52</sup>

Faz-se necessário dispor acerca da redação do *caput* do artigo 6º, ante a sua importância na pacificação do objeto proposto no presente trabalho, pois determina que a “decretação da falência ou o deferimento do processamento da recuperação judicial suspende o curso da prescrição e de todas as ações e

---

50 HARADA, Kiyoshi. Op. cit., p. 39.

51 MAMEDE, Gladston. Op. cit., p. 294-295.

52 Cf. artigo 3º da Lei de Falência.

execuções em face do devedor, inclusive aquelas dos credores particulares do sócio solidário”. No entanto, o §7º do mesmo artigo estabelece que as execuções de natureza fiscal não serão suspensas pelo deferimento da recuperação judicial, excetuando-se as hipóteses de suspensão do CTN (art. 151) e legislações ordinárias específicas.

Extrai-se do ensinamento de HARADA que a regra do §7º do artigo 6º da Lei de Falências também engloba a decretação da falência, como segue:

A decretação da falência ou o deferimento do processamento da recuperação judicial suspende o curso da prescrição e de todas as ações e execuções em face do devedor, inclusive, aquelas dos credores particulares do sócio solidário. A suspensão, que não atinge a execução fiscal, não poderá exceder a 180 dias, findo o qual, as ações retomam seu curso normal, independentemente de pronunciamento judicial.

Humberto THEODORO JÚNIOR, com propriedade, ensina:

A preocupação maior da norma contida no art. 5º da Lei n. 6.830 foi a de libertar a Fazenda Pública de sujeição a todo e qualquer juízo universal ou coletivo. Assim, uma vez determinada a competência, pela legislação ordinária, para a execução fiscal, esse foro torna-se único e o exclusivo da Fazenda Pública.

Ainda que o devedor venha a falecer, a cair em falência, em insolvência ou liquidação, continuará a Fazenda com o privilégio de executar sua Dívida Ativa no foro da execução fiscal, e sob o procedimento da Lei n. 6.830, sem nenhuma sujeição ao juízo universal eventualmente instaurado.

É claro que, todavia, a citação terá de ser feita sobre quem tenha capacidade processual para representar o morto, ou o falido, o insolvente etc.<sup>53</sup>

Com efeito, obtém-se da interpretação da redação do artigo 191-A c/c 205 do Código Tributário Nacional que a concessão da Recuperação Judicial depende da apresentação da prova de quitação de todos os tributos, sob pena de convalidação da recuperação em falência, pois não preenchido os requisitos previstos no artigo 73, IV da Lei 11.101/2005.

Ou seja, quanto a recuperação do empresário e da sociedade empresária, seja esta recuperação judicial ou extrajudicial, o crédito tributário estará assegurado

por força destes comandos legais, de modo que se deve focar, a partir de agora, somente no processo de falência<sup>54</sup>.

Consigne-se que os créditos no processo de falência serão classificados segundo a ordem do artigo 83 da Lei 11.101/2005, como segue, ficando o crédito tributário na terceira posição, independentemente da sua natureza e tempo de constituição, excetuando-se as multas tributárias:

- 1º. Os créditos derivados da legislação trabalhista, limitados a 150 (cento e cinquenta) salários mínimos por credor, e os decorrentes de acidente de trabalho;
- 2º. Créditos com garantia real até o limite do valor do bem gravado;
- 3º. Créditos Tributários, excetuadas as multas tributárias;
- 4º. Créditos com privilégio especial;
- 5º. Créditos com privilégio geral;
- 6º. Créditos quirografários;
- 7º. As multas contratuais e as penas pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, inclusive as multas tributárias; e
- 8º. Créditos subordinados.

Não obstante, o legislador colacionou no artigo 84 da mesma *Lex* em análise, que os créditos extraconcursais<sup>55</sup>, ou seja, aqueles decorrentes da própria massa, serão pagos com precedência aos arrolados acima. Também será extraconcursal o crédito tributário decorrente de fato gerador ocorrido após a decretação da falência, conforme inciso V do artigo retro mencionado.

---

54 “O art. 57 da lei sob exame obriga o devedor a apresentar a certidão negativa de tributos logo após a juntada aos autos do plano aprovado pela assembleia-geral dos credores ou decorrido o prazo de objeção dos credores ao plano apresentado. Sem a apresentação dessa certidão negativa não será possível ao juiz conceder a recuperação judicial, nos termos do art. 58. Essa exigência encerra visível contradição com o art. 52, II, que dispensa a certidão negativa no despacho de deferimento para processar a recuperação judicial, exceto para contratar com o poder público ou receber benefícios fiscais ou creditícios”. (HARADA, Kiyoshi. Op. cit., p. 84-85).

55 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 de 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 seu produto, bem como custas do processo de falência;

IV – custas processuais 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 decretação da falência, respeitada a ordem estabelecida no art. 83 desta Lei.

Sobre o assunto, dispõe Paulo de Barros CARVALHO:

No decurso do processo de falência, são prioritários a quaisquer outros encargos da massa falida os créditos tributários, vencidos ou vincendos, exigíveis assim que decretada a quebra. A prioridade é de tal ordem que mesmo as dívidas de cunho trabalhista cedem diante das prestações tributárias que a massa falida deve efetuar. [...] A situação ocorre toda vez que as atividades negociais da empresa não sofrerem solução de continuidade, produzindo novos fatos jurídicos tributários, com o nascimento de outras relações obrigacionais. Os débitos tributários que assumirem esta dimensão, isto é, vencidos ou vincendos após a decretação da falência, são considerados encargos da massa falida, usufruindo de privilégio total e absoluto. Para contestá-los, que a massa falida, que o concordatário, terão de garantir a instância, depositando a importância equivalente ao débito. Se não puderem fazê-lo, o juiz remeterá as partes ao processo competente, mandando reservar bens suficientes à extinção total do crédito e de seus acrescidos, ouvindo, quanto à natureza e o valor dos bens reservados, o representante da Fazenda Pública interessada (art. 188, §1<sup>o</sup><sup>56</sup>).[...] Com a edição da Lei Complementar n. 118, de 2005, o crédito tributário, no processo de falência do devedor, continua a ter primazia em face de todos os demais, exceto diante dos créditos trabalhistas e decorrentes de acidente de trabalho, dos créditos extraconcursais, das importâncias susceptíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, bem como dos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado.<sup>57</sup>

No mesmo sentido, dispõe o artigo 188 do CTN que os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do processo de falência serão tratados como extraconcursais e, portanto, serão satisfeitos na consoante ordem de preferência descrita na lei de falência.

Quanto às multas tributárias, decorrentes de infração à legislação administrativa ou tributária, dispõe Gladston MAMEDE que “somente após terem sido pagos todos os créditos quirografários, passa-se ao pagamento das multas contratuais e das penas pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, inclusive as multas tributárias”.<sup>58</sup>

Entende o Superior Tribunal de Justiça:

É importante diferenciar, na falência, o tributo da penalidade pecuniária. Isso porque as preferências de que cuida o CTN aplicam-se apenas ao tributo, eis que a multa prefere apenas aos créditos subordinados. Isso significa que, na falência, a Fazenda Pública terá preferência para receber o *tributo* (abaixo apenas do crédito trabalhista até 150 salários mínimos e do crédito com garantia real), mas o seu crédito relativo às penalidades

---

56 Código Tributário Nacional – CTN.

57 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso... 20. ed., Op. cit., p. 564-566.

58 MAMEDE, Gladston. Op. cit., p. 573.

será pago apenas depois de quitados todos os créditos quirografários. Isso significa que as multas alcançarão apenas o saldo que eventualmente sobrar, e que seria entregue aos sócios da empresa falida. Supera-se, com isso, a jurisprudência que determinava a pura e simples exclusão das multas do processo de falência (Súmula nº 565/STF), sob o argumento de que as mesmas recairiam sobre os credores, e não sobre os infratores, malferindo o princípio da personalidade da pena, tese que vinha sendo aplicada inclusive às multas moratórias.<sup>59</sup>

Faz-se necessária a menção de que o artigo 186 do CTN, com redação determinada pela LC 118/2005, dispõe que “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 ou do acidente de trabalho” e, ainda, não preferirá “aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do bem gravado”.

Desta forma, o crédito tributário passou a ocupar a quinta posição:

- 1º. Créditos extraconcursais;
- 2º Os créditos derivados da legislação trabalhista, limitados a 150 (cento e cinquenta) salários mínimos por credor, e os decorrentes de acidente de trabalho;
- 3º. Créditos com garantia real até o limite do valor do bem gravado;
- 4º. Créditos passíveis de restituição;
- 5º Créditos Tributários, excetuadas as multas tributárias;**
- 6º. Créditos com privilégio especial;
- 7º. Créditos com privilégio geral;
- 8º. Créditos quirografários;
- 9º. As multas contratuais e as penas pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, inclusive as **multas tributárias**; e
- 10º. Créditos subordinados.

Quanto a preferência dos créditos no processo de falência, ensina Hugo de Brito MACHADO que “esses créditos têm privilégio absoluto, por entender-se que os seus titulares merecem tal proteção especial da lei em face da posição econômica e social que ocupam”<sup>60</sup>.

Cumprido lembrar que, consoante regra do artigo 187 do Código Tributário Nacional, “a cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de

---

<sup>59</sup> STJ, 2ª Turma, AgRg no REsp 604.128/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 31.05.06.

<sup>60</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 228.

credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata [A Lei n. 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, substituiu a concordata pela recuperação judicial e extrajudicial do empresário e da sociedade empresária], inventário ou arrolamento” e, somente haverá concurso de preferência entre pessoas jurídicas de direito público.

Logo, indaga-se: pode a Fazenda Pública, na persecução do seu crédito em sede de execução fiscal, satisfazê-lo mesmo com a existência de processo de falência do executado, em razão da prerrogativa do artigo 187 do CTN? A resposta é não, pois violaria a ordem de preferência dos pagamentos, consoante julgado do Superior Tribunal de Justiça:

Execução fiscal. Falência e respeito à ordem de preferências – O disposto no art. 187 do CTN significa que, caso o devedor do tributo venha a falir, a Fazenda não precisará participar da “execução coletiva” que é o processo de falência. Poderá exigir seu crédito por meio da ação de execução fiscal, normalmente. Mas é preciso cuidado para que isso não leve a situações que implicariam violação à ordem de preferência estabelecida entre os credores. A execução fiscal deve tramitar normalmente até a realização do leilão de bens. Alienados estes, porém, o produto obtido deve ser remetido ao juízo da falência, para que não seja prejudicada a ordem de preferências, independentemente de a execução fiscal haver sido proposta *antes* ou *depois* da quebra.<sup>61</sup>

No mesmo sentido:

Na execução fiscal contra falido, o dinheiro resultante da alienação de bens penhorados deve ser entregue ao juízo da falência, para que se incorpore ao monte e seja distribuído, observadas as preferências e forças da massa.<sup>62</sup>

Assim, embora a execução fiscal não fique paralisada, podendo prosseguir, o resultado dos atos expropriatórios não podem satisfazer o crédito da Fazenda, ou seja, o dinheiro da alienação de bens penhorados deve ser entregue ao juízo da falência, para que se incorpore ao monte a ser distribuído, observando-se a ordem de preferência dos créditos e força da massa.<sup>63</sup>

---

61 STJ, 1ª. Seção, EDiv no REsp 536.033/RS, DJ 09.02.2005.

62 STJ, Corte Especial, REsp 188.148/RS, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ 27.05.02, p. 121.

63 STJ, 1ª Turma, REsp 84.844-MS, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ 22.02.1996.

No mesmo sentido, a Corte Especial do STJ já determinou que “na execução fiscal contra falido, o dinheiro resultante da alienação de bens penhorados deve ser entregue ao juízo da falência, para que se incorpore ao monte e seja distribuído, observadas as preferências e forças da massa”<sup>64</sup>.

No entanto, considera o Superior Tribunal de Justiça que se a execução fiscal tiver início após a decretação da quebra, a penhora não poderá incidir sobre bem arrecadado no juízo universal, mas deverá ser feita “no rosto dos autos” do concurso universal.<sup>65</sup>

No mesmo sentido:

Com efeito, nos casos de bens penhorados ou arrestados antes da decretação da quebra, prossegue regularmente o processo de execução fiscal até a alienação dos bens onerados. Entretanto, o produto obtido com a alienação dos bens em questão deve reverter em favor da massa falida, pois a cobrança judicial da dívida da Fazenda Pública está sujeita à classificação dos créditos. Por outro lado, quando se tratar de execução posterior à declaração de falência, bem como das execuções ajuizadas anteriormente a tal fato, mas sem qualquer ato de constrição realizado, o processo executivo também prossegue, todavia, a penhora deve ser realizada no rosto dos autos do processo de falência, em razão da universalidade da massa falida, sendo inviável a constrição de bens singulares já arrecadados pelo Síndico. Esse entendimento é corroborado pela dicção da parte final da Súmula 44 do extinto Tribunal Federal de Recursos: “(...) proposta a execução fiscal contra a massa falida, a penhora far-se-á no rosto dos autos do processo da quebra, citando-se o síndico”.<sup>66</sup>

Cumpra ainda citar a lição de Odmir FERNANDES:

Tocante à falência, acabou prevalecendo a Súmula 44 do extinto TFR. Prossegue a execução fiscal até o leilão do bem penhorado ou arrestado antes da decretação da quebra. Os bens onerados não podem ser arrecadados no processo falimentar. A execução fiscal ajuizada depois do decreto de quebra também não fica obstada e prossegue com a citação da massa na pessoa do síndico e a penhora no rosto dos autos principais da falência. Abre-se a oportunidade para os embargos de executados em nome da massa falida. Mesmo que precluso o direito de embargar, o síndico será intimado e poderá argüir nulidades, decadência, prescrição, exclusão de multas e outros encargos. Havendo falência do devedor, o produto do leilão será entregue em sua totalidade ao juízo da falência, que estará em condições de efetuar os pagamentos de acordo com a classificação dos créditos no quadro geral de credores, obedecendo à

---

64 STJ, Corte Especial, REsp 188.148-RS, DJ 27.maio.2002, p. 121.

65 STJ, 2ª Seção, CComp 11.958-8-RJ, Rel. Min. Nelson Naves, DJU 29.03.1995.

66 STJ, 1ª Seção, CC 45.805/RJ-2004/0110667-6, Rel. Min. Denise Arruda, DJ

ordem de preferência do art. 102 da Lei de Quebras e das leis extravagantes que instituíram os privilégios para os créditos trabalhistas e fazendários.

(...).

Quando a constrição (penhora, arresto, cautelar) requerida pela Fazenda Pública antecedeu o decreto da quebra da devedora executada ou de seus coobrigados, prossegue a execução fiscal, que será acompanhada pelo síndico da falência, pena de nulidade. O produto dos leilões, contudo, será entregue à massa falida para ser submetido ao rateio concursal. Razões para que assim seja estão no fato de que as Fazendas Públicas nem sempre têm prioridade no recebimento de seus créditos, nas execuções coletivas. Na falência, antecedem as Fazendas, na ordem de preferências, os credores trabalhistas e aqueles com título executivo judicial decorrente de indenizações fundadas no direito comum, por acidentes no trabalho pelos quais seja responsabilizada a falida. Além disso, há a gradação entre as próprias Fazendas Públicas, na ordem de preferências, de modo que a par condicio creditorum, em sua expressão concursal, precisa ser perfeitamente preservada entre todos os credores, segundo seus privilégios.<sup>67</sup>

E ainda:

Predomina o entendimento no sentido de que será ineficaz a arrecadação de bem já arrestado ou penhorado em execução fiscal, como não poderá ser efetivada constrição judicial, para garantia da dívida ativa, de bem já arrecadado no processo de falência. Assim, a teor do disposto na Súmula 44 do extinto Tribunal Federal de Recursos, se a execução fiscal e a penhora preexistem à falência, o bem não está sujeito à arrecadação; mas, se a ação de execução fiscal for proposta contra a massa falida, a citação será na pessoa do síndico, com penhora no rosto dos autos do processo da quebra. No primeiro caso (penhora anterior à falência), o processo de execução fiscal seguirá seu curso normal até a alienação do bem em leilão, mas o produto da arrematação deverá ser colocado à disposição do juízo falimentar, se for denunciada a existência de créditos com maior preferência que os da Fazenda Pública (créditos trabalhistas, p. ex.). No segundo caso, transposta a fase de embargos (não oposição, rejeição ou improcedência dos embargos opostos pela massa), a Fazenda Pública aguardará a realização do ativo e se submeterá à classificação dos créditos, preservados os seus privilégios.<sup>68</sup>

Observa-se, desta forma, que os bens penhorados em processo de execução fiscal anterior à decretação de falência não serão afetados por ela, de modo que os atos executórios podem prosseguir até a efetiva expropriação, entretanto, não poderão ensejar a satisfação do crédito tributário. Por sua vez, sendo a execução fiscal posterior à decretação da falência, somente poderá ocorrer a penhora no rosto dos autos da falência, sendo nula a penhora de bens

---

<sup>67</sup> FERNANDES, Odmir; CHIMENCHI, Ricardo Cunha; ABRÃO, Carlos Henrique; ÁLVARES, Manoel; BOTTESINI, Mauri Ângelo. **Lei de Execução Fiscal Comentada e Anotada**. 4. ed., São Paulo: RT, 2002, p. 394-396.

<sup>68</sup> ÁLVARES, Manoel; VITTA, Heraldo Garcia; SOUZA, Maria Helena Rau de; CÂMERA, Miriam Costa Rebollo; SAKAKIHARA, Zuudi. **Execução Fiscal: Doutrina e Jurisprudência**, São Paulo: Saraiva, 1998, p. 453.

arrecadados pelo Administrador Judicial.

Este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, como segue:

Execução fiscal intentada contra massa falida. Arrecadação de bem e sua posterior penhora. Já decretada a falência e arrecadado o bem, não era lícito ao juiz federal determinar que a penhora recaísse sobre esse bem. Admite-se a penhora somente no rosto dos autos do processo da quebra (princípio da sumula 44/TRF, segunda parte). Conflito conhecido, declarando-se competente o juízo falimentar, reputando-se nulos os atos praticados na execução fiscal, a partir da penhora do bem arrecadado.<sup>69</sup>

Sobre o assunto, determina o TRF da 3ª Região:

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL – AGRAVO DE INSTRUMENTO – DECISÃO QUE INDEFERIU O PROSSEGUIMENTO DO EFEITO EXECUTIVO EM RELAÇÃO AOS CO-RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS – AGRAVO IMPROVIDO. 1. A execução fiscal foi ajuizada posteriormente ao decreto de falência do devedor, razão pela qual a penhora para a garantia do juízo deverá ser feita no rosto dos autos do processo falimentar, procedimento que não põe em risco o interesse da Autarquia, haja vista que tal circunstância não impede e não afasta o intuito da ordem de preferência dos créditos. 2. Só se pode falar em penhora sobre bens dos sócios se comprovada a insuficiência do ativo arrecadado no processo falimentar, não sendo esta a hipótese visualizada nestes autos. 3. Agravo improvido.<sup>70</sup>

Resta claro, nesta senda, a harmonia decisória dos Tribunais nacionais, no sentido de assegurar o prosseguimento dos atos executórios em sede de execução fiscal somente na hipótese de precedência desta à decretação da falência, sob pena de nulidade dos atos.

Consigne-se que o Código de Processo Civil, em seu artigo 674, dispõe que “quando o direito estiver sendo pleiteado em juízo, averbar-se-á no rosto dos autos a penhora, que recair nele e na ação que lhe corresponder, a fim de se efetivar nos bens, que forem adjudicados ou vierem a caber ao devedor”, ou seja, *in casu*, observar-se-á a ordem de preferência dos pagamentos, consoante regra supramencionada, com vistas à satisfação do crédito tributário pelas forças da massa falida.

Vislumbra-se assim, de uma forma sistemática, que em havendo

---

69 STJ, 2ª Seção, CC 11.958/RJ, Rel. Min. Nilson Naves, DJ 29.05.1995.

70 TRF3, 5ª Turma, AG 200703000051670, Rel. Des. Ramza Tartuce, DJ 10.10.07.

superveniência de processo falimentar no decorrer de processo de execução fiscal **pode** a Fazenda Pública prosseguir com a perseguição de seu crédito, no entanto, em havendo resultado positivo dos atos expropriatórios, o saldo deverá ser incorporado à massa falida, para posterior pagamento na ordem de preferência dos créditos tributários.

Esse é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL E FALÊNCIA D EXECUTADO. LEILÃO. ARREMATAÇÃO. VALORES REPASSADOS AO JUÍZO UNIVERSAL DA FALÊNCIA PARA APURAÇÃO DAS PREFERÊNCIAS. 1. O produto arrecadado com a alienação de bem penhorado em Execução Fiscal, antes da decretação da quebra, deve ser entregue ao juízo universal da falência. (...) 2. A falência superveniente do devedor não tem o condão de paralisar o processo de execução fiscal, nem de desconstituir a penhora realizada anteriormente à quebra. Outrossim, o produto da alienação judicial dos bens penhorados deve ser repassado ao juízo universal da falência para apuração das preferências. 3. Dessarte, não há que se discutir, em sede de juízo de execução, qual a preferência para o levantamento dos valores do bem arrematado. (...) <sup>71</sup>

Outrossim, na prática, vislumbra-se possível a expedição de ofício pelo juízo da execução fiscal ao juízo falimentar, com vistas a incluir o crédito perquirido no quadro geral de débitos do falido e para que o Administrador Judicial se manifeste pela possibilidade ou não de adimplemento do crédito tributário, consoante ordem de preferência dos pagamentos.

Faz-se necessário aduzir, eis que comumente corrente nos processos de execução fiscal com superveniência de processo falimentar, o encerramento desta por inexistência de bens, o que fazer? É entendimento pacífico no Superior Tribunal de Justiça que a falência configura forma regular de dissolução da sociedade e, por si só, não enseja o redirecionamento da execução.

Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL. ARTIGO 535 DO CPC. CONTRADIÇÃO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO. SÓCIOS. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. FALÊNCIA. DISSOLUÇÃO REGULAR. SUMULAS 7 E 83/STJ. 1. A única contradição que enseja reparo pela via de embargos de declaração é a interna, ou seja, aquela que se verifica

entre as proposições e conclusões do próprio julgado. 2. A falência configura forma regular de dissolução da sociedade e não enseja, por si só, o redirecionamento da execução. Precedentes. 3. Firmada pelo Tribunal a quo a premissa de que a pessoa jurídica foi dissolvida de modo regular, após o encerramento do competente processo falimentar, não há como providenciar vedada no âmbito do recurso especial, nos termos da Súmula 7/STJ. Agravo regimental não provido.<sup>72</sup>

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL CONTRA EMPRESA FALIDA. ENCERRAMENTO DA AÇÃO DE FALÊNCIA POR INSUFICIÊNCIA PATRIMONIAL. REDIRECIONAMENTO. NOME DOS CO-RESPONSÁVEIS NA CDA. POSSIBILIDADE. 1. Hipótese em que o Tribunal de origem indeferiu o requerimento de suspensão do feito com base no art. 40 da Lei 6.830/1980, bem como o redirecionamento da Execução Fiscal contra os sócios cujo nome consta da CDA, ao fundamento de que o encerramento da Ação Falimentar, por inexistência de bens, torna regular a dissolução societária. 2. Não há violação do art. 40 da LEF, tendo em vista que a suspensão da Execução Fiscal somente ocorre quando localizado o devedor ou bens passíveis de constrição. Na situação em análise, o devedor foi encontrado (a massa falida é representada pelo síndico) e verificou-se a ausência de bens. 3. A inaplicabilidade do dispositivo acima citado, contudo, não implica autorização para imediata extinção da Execução Fiscal quando o nome do(s) sócio(s) estiver na CDA. 4. A questão da co-responsabilidade pelo pagamento da dívida ativa da Fazenda Pública é matéria estranha à competência do juízo falimentar, razão pela qual a sentença que decreta a extinção da falência, por não haver patrimônio apto para quitação do passivo, não constitui, por si só, justa causa para o indeferimento do pedido de redirecionamento, ou para a extinção da Execução Fiscal. 5. Conseqüentemente, o redirecionamento deve ser solucionado de acordo com a interpretação conferida pelo STJ: a) se o nome dos co-responsáveis não estiver incluído na CDA, cabe ao ente público credor a prova da ocorrência de uma das hipóteses listadas no art. 135<sup>73</sup> do CTN; b) constando o nome da CDA, prevalece a presunção de legitimidade de que esta goza, invertendo-se o ônus probatório (orientação reafirmada no julgamento do REsp 1.104.900/ES, do rito dos recursos repetitivos). 6. Recurso Especial provido.<sup>74</sup>

Vale lembrar que a Súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça prevê que o “inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Ou seja, desta forma, pode-se concluir que o redirecionamento da execução fiscal em fase dos sócios, depois de verificada a insuficiência de patrimônio apto para satisfação do passivo da massa falida, é possível, mas desde que constatada uma das hipóteses do artigo 135 do CTN, no caso de não inclusão

---

<sup>72</sup> STJ, 2ª Turma, AgRG no AG 995.460/SC, Rel. Min. Castro Meira, DJ 21.05.08.

<sup>73</sup> Art. 135, CTN: São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias, resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I – as pessoas referidas no artigo anterior; II – os mandatários, propostos e empregados; III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

<sup>74</sup> STJ, 2ª Turma, REsp 904.131/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 15.10.10.

dos sócios na CDA. Por sua vez, se o nome destes já estiver incluído na CDA, caberá a eles a prova desconstitutiva do título.

Portanto, a superveniência do processo falimentar em sede de execução fiscal implica na observância absoluta à ordem de preferência dos pagamentos, consoante Lei de Falência, podendo, para tanto, serem promovidos os atos expropriatórios necessários à realização do ativo, desde que não enseje a satisfação do crédito tributário. Logo, o produto da alienação do bem constrito deve ser repassado à massa falida para satisfação dos créditos na forma do artigo 83 da Lei 11.101/2005.

Por sua vez, em havendo superveniência da execução fiscal com relação ao processo de falência, deverá a Fazenda Pública pugnar pela “penhora no rosto dos autos” no juízo universal, devendo abster-se de promover atos constritivos sobre bens já arrolados na massa falida, sob pena de nulidade de todos os atos decorrentes da constrição.

### 3. CONCLUSÃO

O legislador buscou proteger o crédito tributário com uma pluralidade de garantias e privilégios, a fim de salvaguardar-lhe eficácia, preferência e privilégio na cobrança, eis que interesse da coletividade e instrumento de manutenção do Estado sob a égide capitalista.

Assim, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, salvo os bens e rendas absolutamente impenhoráveis, preferindo a qualquer outro crédito, seja qual for sua natureza ou o tempo de constituição, ressalvado aqueles decorrentes da legislação trabalhista ou do acidente de trabalho.

Ocorre que, comumente, a Fazenda Pública é surpreendida pela decretação da falência do sujeito passivo no decorrer do processo de execução fiscal, o que enseja a suspensão da prescrição de todas as ações e execuções, e o *ius attractive* pelo juízo falimentar, excetuando-se, neste caso, os créditos de natureza ilíquida, tributária e trabalhista.

Com isso, pode a Fazenda Pública prosseguir com a execução do seu crédito, desde que, em havendo êxito da realização do ativo, que o crédito realizado seja incorporado à massa falida, para pagamento na ordem legal de preferência, nos termos do artigo 83 da Lei 11.101/2005.

Outrossim, se a superveniência for da execução fiscal em relação ao processo de falência, deverá a Fazenda Pública abster-se da realização de atos constritivos sobre bens arrolados na massa falida, sob pena de nulidade, podendo, para tanto, pugnar pela *penhora no rosto* dos autos da Falência.

Destarte, vale ressaltar que a falência é forma regular de dissolução da sociedade empresária e, portanto, por si só não ensejará o redirecionamento da execução em face dos sócios. Logo, somente em caso de ato praticado com

excesso de poder ou infração de lei caberá o redirecionamento da execução.

Portanto, a proteção e preferência outorgadas pelo legislador ao crédito tributário, em especial por meio da instituição das garantias e privilégios, foram reduzidas, se não extintas, com a promulgação da lei falimentar, eis que, conforme demonstrado anteriormente, passou a ocupar a quinta posição na ordem de preferência de pagamento, deixando assim de ser tratado como um “super crédito” no ordenamento jurídico brasileiro, quando em sede de processo de falência.

## FONTES BIBLIOGRÁFICAS

ÁLVARES, Manoel; VITTA, Heraldo Garcia; SOUZA, Maria Helena Rau de; CÂMERA, Miriam Costa Rebollo; SAKAKIHARA, Zuudi. **Execução Fiscal: Doutrina e Jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 1998.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed., São Paulo: Saraiva, 2003.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalho na Graduação**. 2. ed. São Paulo : Atlas, 1997.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6023: informação e documentação: referências: elaboração**. Rio de Janeiro: 2002.

\_\_\_\_\_. **NBR 6027: informação e documentação: sumário: apresentação**. Rio de Janeiro, 2003.

\_\_\_\_\_. **NBR 6028: informação e documentação: resumo: apresentação**. Rio de Janeiro, 2003.

\_\_\_\_\_. **NBR 10520: informação e documentação: citações em documentos: apresentação**. Rio de Janeiro, 2002.

\_\_\_\_\_. **NBR 14724: informação e documentação: trabalhos acadêmicos: apresentação**. Rio de Janeiro, 2002.

BALLEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1991.

BRASIL. **Código Tributário Nacional, Processo Civil, Constituição Federal e legislação Complementar**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 5. ed., São Paulo: RT, 2007.

CAMPINHO, Sérgio. **Falência e Recuperação de Empresa: O novo regime da Insolvência Empresarial**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed., São Paulo:

Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed., São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Norma Tributária**. São Paulo: Lael, 1974.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17. ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 4 ed. São Paulo : Makron Books, 1996.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2009.

\_\_\_\_\_. **Comentários à Nova Lei de Falências e Recuperação de Empresas**. São Paulo: Saraiva, 2005.

FERNANDES, Odmir; CHIMENCHI, Ricardo Cunha; ABRÃO, Carlos Henrique; ÁLVARES, Manoel; BOTTESINI, Mauri Ângelo. **Lei de Execução Fiscal Comentada e Anotada**. 4. ed., São Paulo: RT, 2002.

FREITAS, Vladimir Passos de Freitas. **Código Tributário Nacional comentado**. São Paulo: RT, 2005.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 2. ed. SP: Atlas, 1991.

HARADA, Kiyoshi. **Aspectos Tributários da Nova Lei de Falências**. Curitiba: Juruá, 2006.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

LACOMBRE, Américo Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Malheiros, 2000.

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

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: Anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2009.

MAMEDE, Gladston. **Falência e Recuperação de Empresas**. 3. ed., São Paulo:

Atlas, 2009.

MANDEL, Júlio Kahan. **Nova Lei de Falência e Recuperação de Empresas Anotada**. São Paulo: Saraiva, 2005.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários ao Código de Processo Civil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

QUEIROZ, Luiz Cesar Souza de. Regra matriz de incidência tributária. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Org.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**. 9. ed., São Paulo: Saraiva, 2004.

WAMBIER, Luiz Rodrigues e WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **Anotações sobre a efetividade do processo**. São Paulo: RT, 2003.