

EXECUÇÃO FISCAL: DIREITOS E GARANTIAS DA FAZENDA PÚBLICA

FISCAL EXECUTION: RIGHTS AND PUBLIC FINANCE OF WARRANTIES

Ana Paula Rodrigues Gomes Gonçalves

Possui graduação pela Faculdade de Direito Milton Campos (2013). Mestranda em Direito Empresarial pela Faculdade Milton Campos (2015). Advogada: anapaulassrgomes@gmail.com

Informações de Submissão

Recebido em: 25/06/2015

Aceito em: 17/11/2015

Publicado em: 02/12/2015

Palavras-chave

Execução Fiscal. Fazenda Pública.
Direitos e Garantias.

Keywords

Tax Foreclosure. Treasury. Rights and
Guarantees.

Resumo

O presente artigo tem como objetivo analisar os direitos e garantias da Fazenda Pública perante à Lei de Falências, com fito de promover um diálogo entre tais prerrogativas e o princípio da preservação da empresa e da universalidade do juízo falimentar.

Abstract

This article aims to analyze the rights and guarantees of the Treasury before the Bankruptcy Act, with view to promote a dialogue between such prerogatives and the principle of preservation of the company and universality of the bankruptcy court.

1 INTRODUÇÃO

No presente artigo, tem-se o objetivo de analisar, sem pretensão de esgotar o tema, os direitos e garantias da Fazenda Pública perante a legislação falimentar e recuperacional, visando promover um diálogo entre tais prerrogativas e o princípio da preservação da empresa e da universalidade do juízo falimentar.

Noutro giro, será estudada, à luz da doutrina e jurisprudência pátria, se os créditos da Fazenda Pública estão sujeitos a rateio, isso é, ao concurso de credores material e processual da falência, considerando que esses créditos não são os únicos privilegiados, tampouco são os primeiros na ordem de classificação dos privilégios.

Analisar-se-á, por fim, se a Fazenda Pública deve participar dos processos de falência perante o juízo falimentar único e universal, habilitando seus créditos, incluindo-os no quadro geral de credores, bem como qual a justiça competente para apreciar eventual impugnação aos créditos tributários – tanto na fase de conhecimento, quanto na de execução.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Das garantias, privilégios e preferências do crédito tributário

O CTN prevê em seus arts.183 a 193, as garantias, privilégios e preferências do crédito tributário. Tais expressões geraram conceituações distintas na doutrina.

As garantias e privilégios foram reunidos como disposições gerais (arts. 183 a 185-A do CTN), em seus conceitos genéricos, como dispositivos que visam dar eficácia e efetividade ao direito de o Estado exigir o cumprimento da obrigação tributária principal.

O Professor Sacha Calmon Navarro Coelho apresenta os seguintes conceitos:

“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 garantias em prol do cumprimento da obrigação principal.)

*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. (...) Em matéria tributária, 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”¹.

As preferências estão em seção própria (arts. 186 a 193 do CTN), como prerrogativas ligadas aos concursos de credores (falência, concordata, recuperação judicial, inventário e arrolamento), como o direito de um credor receber seu crédito antes dos concorrentes.

A professora Misabel Abreu Machado Derzi anota o seguinte: *“Mas o CTN não guarda essa distinção de forma rígida, denominando de preferência o que é singela garantia (arts. 191, 192 e 193)”* (BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, p. 960).

Esta matéria foi tratada com maior rigor técnico pelo Código Civil, nos arts. 955 a 965, valendo transcrever os arts. 957 e 958 para melhor entendimento:

Art. 957. Não havendo título legal à preferência, terão os credores igual direito sobre os bens do devedor comum.

Art. 958. Os títulos legais de preferência são os privilégios e os direitos reais.

¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 745-746.

A leitura dos artigos transcritos revela que a preferência é um gênero que comporta duas espécies: a dos privilégios e a dos direitos reais de garantia. A regra geral é a de que o patrimônio do devedor constitui a garantia geral dos credores. A preferência é uma exceção a essa regra geral, e constitui o direito de um credor receber seu crédito antes dos demais concorrentes. A preferência pode constituir-se em um privilégio ou uma garantia real. O privilégio é uma ordem de vocação processual, exercida somente no concurso de credores, nunca fora dele. A garantia real é um direito material, o direito de seqüela, aquele direito que tem o credor sobre um bem destacado do patrimônio do devedor.

Essa diferenciação é bem compreendida na doutrina, valendo citar:

“Torna-se necessário estabelecer uma distinção entre privilégio e garantia real. Em primeiro lugar, a observância do privilégio só ocorre em relação ao devedor insolvente, enquanto que a instituição de garantia real pode tanto dar-se em relação ao devedor solvente, como ao insolvente. O privilégio sempre decorre da lei, enquanto que a garantia real nasce da convenção entre as partes, salvo excepcionalmente, como na hipoteca legal, quando resulta da lei”².

Cumprido lembrar que o próprio CTN invoca os princípios gerais de direito privado, no art. 109, e define que a lei tributária não altera a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, no art. 110. Portanto, na falência, devem ser aplicados os conceitos gerais de preferência, privilégio e garantia, previstos no Código Civil. As regras especiais de preferência, privilégio e garantia do crédito tributário devem ser dispostas em lei complementar, por força do art. 146, III, da Constituição da República de 1988.

Com efeito, o art. 186 do CTN foi alterado pela LC 118, de 9 de fevereiro de 2005, justamente para prever que, no processo de falência, os créditos tributários estão abaixo das importâncias passíveis de restituição, dos créditos extraconcursais, dos créditos decorrentes da legislação e do acidente de trabalho, até o limite de 150 salários mínimos, e dos créditos com garantia real, até o valor do bem gravado.

Neste passo, é de se admitir que os créditos tributários estão sujeitos ao concurso material da falência, simplesmente porque concorrem com outros créditos que, inclusive, ocupam uma posição superior na escala de privilégios, no QGC e na vocação para o pagamento aos credores.

Por um lado, é preciso compreender que o privilégio dos créditos tributários só pode se realizar no processo de falência, nunca na execução fiscal individual ou exclusiva regulada

² ABRÃO, Nelson. **Curso de direito falimentar**, p. 133

pela LEF. Essa interpretação é fundamentada no princípio constitucional da universalidade do juízo falimentar, inferido a partir do art. 109, I, da Constituição da República de 1988.

No que tange à competência do Poder Legislativo, o art. 146, III, da Constituição exige lei complementar apenas para estabelecer normas gerais sobre obrigação e crédito tributário. Como os privilégios se incorporam à obrigação ou ao crédito, devem constar do CTN, ou em lei complementar esparsa. Entretanto, a execução do crédito tributário não demanda legislação complementar nenhuma. Por isso, as normas processuais da LRE se aplicam plenamente aos créditos tributários, na medida em que execução coletiva e extraordinária afasta a execução singular prevista na LEF.

“Art. 146 – Cabe à lei complementar: (...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;”

Assim, claro é que os efeitos materiais da falência, principalmente aqueles que dizem respeito aos privilégios do crédito tributário, demandam lei complementar, na forma do art. 146, III, ‘b’, da Constituição. Porém, os efeitos processuais não demandam lei complementar, até porque a própria LEF é ordinária.

A aplicação das normas processuais da falência à Fazenda Pública não prejudica os privilégios do crédito tributário, pelo contrário, possibilita sua correta aplicação.

Isto porque a lei de falências não modifica o direito material dos credores, apenas restringe o seu exercício, em razão da situação de insolvência (crise patrimonial) do devedor comum, pela aplicação do princípio da *par conditio creditorum* e das preferências legais.

Tratando-se de devedor insolvente (crise patrimonial), um credor só estará livre de rateios se for o único, ou seja, se não houver nenhum outro capaz de lhe sobrepor privilégios.

E como os créditos da Fazenda Pública não são os únicos privilegiados, tampouco são os primeiros na ordem de classificação dos privilégios, conclui-se que estão sujeitos a rateio, isso é, ao concurso de credores material e processual da falência.

O pagamento dos credores na falência deve seguir a ordem de classificação disposta nos arts. 83 e 84 da LRE, em consonância com os arts. 186 e 187 do CTN.

Desta feita, sustenta-se que a sujeição da Fazenda Pública ao processo de falência é o único meio eficiente de promover um diálogo entre o princípio da preservação da empresa e a universalidade do juízo falimentar.

2.2 A execução fiscal e a falência

A falência tem como princípios basilares o da unidade, indivisibilidade e da universalidade do Juízo Falimentar.

O art. 3º da Lei 11.101/05 dispõe: “Art. 3º. É competente para homologar o plano de recuperação extrajudicial, deferir a recuperação judicial ou decretar a falência o juízo do local do principal estabelecimento do devedor ou da filial de empresa que tenha sede fora do Brasil”.

No referido artigo está previsto o princípio da unidade Juízo falimentar, ou seja, o Juízo falimentar é o competente para conhecer e julgar todas as ações acerca dos bens, interesses e negócios do falido e da massa falida, com o intuito de centralizar em um único órgão jurisdicional, qual seja, o juízo do local do principal estabelecimento do falido, todas as ações em que ele e a massa falida figurarem no polo passivo.

O princípio da indivisibilidade, que decorre do princípio da unidade, está previsto no art. 76 da Lei de Falência e prevê:

“Art. 76. O juízo da falência é indivisível e competente para conhecer todas as ações sobre bens, interesses e negócios do falido, ressalvadas as causas trabalhistas, fiscais e aquelas não reguladas nesta Lei em que o falido figurar como autor ou litisconsorte ativo.

Parágrafo único. Todas as ações, inclusive as excetuadas no caput deste artigo, terão prosseguimento com o administrador judicial, que deverá ser intimado para representar a massa falida, sob pena de nulidade do processo”.

Por este princípio, temos que o Juízo falimentar é indivisível para conhecer todas as ações em face do falido e da massa falida, atraindo para si as demandas que estiverem tramitando contra eles. Estão excetuadas, expressamente, as causas trabalhistas, fiscais e as reguladas por lei especial, quando o falido figurar como autor ou litisconsorte ativo do autor da demanda.

Já o princípio da universalidade do Juízo falimentar está contemplado na Lei 11.101/05 no seu art. 126:

“Art. 126. Nas relações patrimoniais não reguladas expressamente nesta Lei, o juiz decidirá o caso atendendo à unidade, à universalidade do concurso e à igualdade de tratamento dos credores, observado o disposto no art. 75 desta Lei”.

Como se percebe, o princípio da universalidade do Juízo falimentar também decorre do princípio da unidade e, segundo ele, todos os credores do falido, por se sujeitarem à

decretação da falência, concorrerão em igualdade de condições, a um mesmo juízo e a uma só regra para pagamento dos seus créditos. Este princípio tem por exceção os credores trabalhistas, os credores por quantia ilíquida e a Fazenda Pública.

Pelos princípios já explicitados, os credores do falido deverão se sujeitar ao processo falimentar, habilitando seu crédito, com a finalidade de participarem, em igualdade de condições, da execução coletiva.

Com a decretação da falência, todas as ações e execuções iniciadas contra o falido serão suspensas, ficando impedidos os credores de ajuizar novas demandas, pois todos deverão habilitar o seu crédito e concorrerem no Juízo universal da falência, conforme prevê o *caput* do art. 6º da Lei de Falência, *in verbis*:

“Art. 6º. 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”.

Os §§ 1º e 2º³ do art. 6º trazem as exceções à regra. E além das exceções expressamente previstas na Lei de Falência, do mesmo modo não serão suspensas com a decretação da falência do devedor ou o deferimento da recuperação judicial as execuções fiscais já propostas e em trâmite.

Assim, a decretação da falência não impõe, como efeito automático em relação à Fazenda Pública, a suspensão das execuções fiscais, que poderá ainda ajuizar novas execuções contra o devedor falido por créditos tributários anteriores à decretação da falência, e contra a massa falida por créditos tributários posteriores à quebra.

O art. 187, *caput* do Código Tributário Nacional dispõe:

“Art. 187. A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento”.

Expressamente previsto no art. 187 do CTN, a Fazenda Pública é uma exceção aos princípios da unidade, indivisibilidade e universalidade do Juízo falimentar, uma vez que: a) não se sujeita ao concurso de credores da falência; b) não está obrigada a habilitar o seu

³ “§1º Terá prosseguimento no juízo no qual estiver se processando a ação que demandar quantia ilíquida. §2º É permitido pleitear, perante o administrador judicial, habilitação, exclusão ou modificação de créditos derivados da relação de trabalho, mas as ações de natureza trabalhista, inclusive as impugnações a que se refere o art. 8º desta Lei, serão processadas perante a justiça especializada até a apuração do respectivo crédito, que será inscrito no quadro geral de credores pelo valor determinado em sentença.

crédito na falência; c) pode prosseguir com as execuções fiscais já ajuizadas contra o devedor ou propor aquelas que ainda não foram ajuizadas.

Entretanto, a norma prevista no supracitado artigo não impede a Fazenda Pública de habilitar seu crédito no concurso universal da falência contra o falido, ou seja, o sujeito passivo do crédito tributário, constituindo apenas uma dispensa de tal providência.

Contudo, caso a Fazenda Pública resolva declarar o crédito tributário e habilitá-lo no processo falimentar, deverá submeter às regras deste Juízo.

Segundo José da Silva Pacheco:

“A regra do art. 187 do Código Tributário Nacional apenas isenta a Fazenda do dever de sujeitar ao concurso, ao inventário ou à falência. A própria Lei de Falências, dispondo que ao juízo falimentar devem concorrer todos os credores comerciais ou civis, não inclui nesse dever o credor fiscal (art. 23 do DL n. 7.661). Assim, mesmo que haja concurso ou falência, pode a Fazenda propor ação de execução para a cobrança do seu crédito, no juízo privativo dos feitos fazendários. O art. 7º, §2º, do Decreto-lei n. 7.661, de 1946, não abrange a execução fiscal. Entretanto, se tiver a Fazenda qualquer interesse em processo de falência, nem por isso o atrai para o seu juízo, ou para o recurso é competente o Tribunal Federal de Recursos. Não está a Fazenda inibida de fazer declaração em inventário ou em falência. Poderá fazê-lo. As decisões sujeitam-se aos recursos regulares no juízo falimentar. A Fazenda não está sujeita, não está obrigada a declarar seu crédito no concurso ou na execução coletiva. Pode executar, separada ou autonomamente. Se, porém, quiser declarar e se habilitar na execução coletiva, poderá fazê-lo. Se o fizer, sujeita-se às regras da falência ou do processo comum. Se o crédito for julgado, prevalece a sentença”⁴.

É também o atual entendimento atual do STJ:

AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. COMERCIAL E PROCESSO CIVIL. FALÊNCIA. HABILITAÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE OBRIGATORIEDADE DE PROPOSITURA DE EXECUÇÃO FISCAL. ADMISSIBILIDADE DE OPÇÃO DA VIA ADEQUADA AO CASO CONCRETO. 1. A jurisprudência desta Corte Superior se firmou na vertente de que os arts. 187 do CTN e 29 da LEF (Lei 6.830/80) conferem, na realidade, ao Ente de Direito Público a prerrogativa de optar entre o ajuizamento de execução fiscal ou a habilitação de crédito na falência, para a cobrança em juízo dos créditos tributários e equiparados. Assim, escolhida uma via judicial, ocorre a renúncia com relação a outra, pois não se admite a garantia dúplice. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (STJ, AgRg no Agravo de Instrumento n. 713.217/RS – Data do Julgamento 19/11/2009 – Terceira Turma – Relator Ministro Vasco Della Giustina). (grifos nossos).

⁴ PACHECO, José da Silva. *Tratados das Execuções: execução fiscal*. v. 4 - 2ª ed. – São Paulo: Saraiva, 1997, cit., p. 217-218.

Como se vê, a Fazenda Pública possui uma prerrogativa, podendo optar entre o ajuizamento da execução fiscal ou habilitação do crédito na falência. Contudo, escolhendo um dos ritos, ocorre a renúncia do outro, uma vez que não é permitida a garantia dúplice.

A Lei de Execução Fiscal - LEF (Lei 6.830/80) dispôs acerca da cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, repetindo a redação do art. 187 do CTN no seu art. 29 *caput* e parágrafo único, excluindo a Fazenda Pública do concurso de credores dos Juízos universais da falência, concurso civil de credores, arrolamento, inventário e da recuperação judicial⁵.

O art. 184 do CTN assim prevê:

“Art. 184. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis”.

O referido artigo dispõe sobre a responsabilidade patrimonial do sujeito passivo da obrigação tributária fiscal, e foi reproduzido pela LEF no seu art. 30⁶. Nos dois artigos resta estabelecido que o devedor responde pelo pagamento do crédito tributário com a totalidade dos seus bens e rendas, de qualquer origem ou natureza, inclusive aqueles gravados com ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, com exceção daqueles que a lei declare absolutamente impenhoráveis, ou seja, os bens previstos na Lei 8.009/90 e no art. 649 do CPC.

A respeito do tema, leciona Eduardo Sabbag:

“Não se torna desarrazoado lembrar que a exceção, que se mostra intangível pelo universal alcance do critério tributário, é o bem ou a renda declarados pela lei como absolutamente impenhoráveis. Não se disse ‘bem ou renda, declarados por ato voluntário do particular’, mas ‘declarados pela lei’. Daí se afirmar que esses bens voluntariamente declarados como impenhoráveis sujeitam-se normalmente à execução, uma vez que a mitigação da ‘oni-incidência’ do crédito tributário dependerá de lei”⁷.

⁵ Instituída pela Lei 11.101/2005.

⁶ “Art. 30. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento da Dívida Ativa da Fazenda Pública a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou da massa, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declara absolutamente impenhoráveis”.

⁷ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. – 6ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2014, cit., p. 995.

A Fazenda Pública, embora tenha privilégios, está sujeita à ordem de classificação dos créditos na falência. Dessa forma, ela somente poderá receber a quantia devida após o pagamento dos credores mais privilegiados.

O enunciado 44 da Súmula do TFR, assim dispõe:

“Ajuizada a execução fiscal anteriormente à falência, com penhora realizada antes desta, não ficam os bens penhorados sujeitos à arrecadação no juízo falimentar; 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”.

Referido enunciado foi editado na vigência do Decreto Lei 7661/45 (antiga Lei de Falências), e dele extraía-se que a sentença que decretasse a falência do devedor não poderia desconstituir a penhora já realizada na execução fiscal em trâmite. Contudo, se a penhora ainda não houvesse sido realizada quando da quebra ou a ação de execução houvesse sido proposta após a decretação da falência, a penhora dos bens dar-se-ia no rosto dos autos do processo da falência.

Dessa forma, os bens penhorados na execução fiscal eram reservados para o pagamento da Fazenda Pública e o que restasse seria encaminhado ao Juízo falimentar para o pagamento dos demais credores, obedecendo a ordem de preferência prevista no DL 7661/45.

Com relação à penhora no rosto dos autos do processo de falência, após a alienação do ativo, a Fazenda Pública receberia o valor necessário para o pagamento do crédito tributário, ressalvada a hipótese do produto apurado não ser suficiente ao pagamento deste e dos credores mais privilegiados, devendo o pagamento ser feito obedecendo a ordem legal de preferência.

Contudo, era possível que o produto apurado no Juízo da execução fiscal, em razão da penhora realizada antes da sentença que decretava a falência, não fosse suficiente para quitar o crédito tributário e os credores mais privilegiados do que a Fazenda Pública. Assim, o pagamento de qualquer quantia à Fazenda Pública estaria subordinada à total quitação dos créditos trabalhistas.

Na vigência do DL 7661/45 havia uma discussão acerca de como seria feito o pagamento de acordo com a ordem legalmente estabelecida, caso a Fazenda Pública desse prosseguimento à ação de execução fiscal e levasse à hasta pública bens que compunham o ativo do falido.

Ricardo Negrão, sintetiza de forma clara as três correntes doutrinárias formadas a respeito do tema:

“(1) A tese de isenção de habilitação da Fazenda Pública na falência, por força do art. 187 do Código Tributário Nacional, submetendo-a, contudo, à obediência da classificação que lhe couber no quadro geral. Executados os bens no Juízo da execução fiscal, o resultado é remetido ao Juízo falimentar e incorporado à massa para oportuna liquidação.

(2) Na segunda opinião estão os defensores que sustentam que os credores com melhores privilégios são obrigados a ir ao Juízo da execução fiscal disputar sua preferência, deslocando-se a competência para a solução naquele órgão jurisdicional.

(3) Para os da terceira linha, são inaceitáveis a formação de um procedimento de habilitação e classificação de crédito no Juízo da execução fiscal e a proposta de que o pagamento se dê no Juízo da execução, a partir da ordem de preferência comunicada pelo Juízo falimentar”⁸

No primeiro entendimento, tem-se a não suspensão da execução, com o aproveitamento do resultado no Juízo falimentar. Já no segundo e terceiro entendimentos, a execução prossegue até o pagamento final, com a diferença na ordem de preferência ou dependerá da iniciativa oportuna dos credores com privilégio, ou se definirá no Juízo falimentar.

Contudo, após a entrada em vigor da Lei 11.101/05, qualquer discussão perdeu relevância, senão vejamos o que dispõe o art. 108, §3º:

“Art. 108. Ato contínuo à assinatura do termo de compromisso, o administrador judicial efetuará a arrecadação dos bens e documentos e a avaliação dos bens, separadamente ou em bloco, no local em que se encontrem, requerendo ao juiz, para esses fins, as medidas necessárias.

(...)

§3º. O produto dos bens penhorados ou por outra forma apreendidos entrará para a massa, cumprindo ao juiz deprecar, a requerimento do administrador judicial, às autoridades competentes, determinando sua entrega”.

Pelo referido dispositivo, deve-se aplicar plenamente o princípio da universalidade do Juízo falimentar, uma vez que o valor apurado na execução fiscal deve ser remetido ao Juízo da falência, incorporando-se ao monte, com a finalidade de quitar os credores mais privilegiados, conforme a ordem de preferência legalmente estabelecida.

Assim, os créditos tributários, embora não sujeitos à execução concursal, se submetem à ordem de classificação dos créditos na falência.

Neste sentido, André Luiz Santa Cruz Ramos ensina:

⁸ NEGRÃO, Ricardo. *Manual de direito comercial e de empresa*. v. 3. – 8ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2013, cit., p. 369.

“Em suma: decretada a falência, a execução de quaisquer créditos contra o devedor falido deve ser feita no juízo universal da falência, ainda que se trate de crédito trabalhista ou tributário. Admite-se o prosseguimento da execução, excepcionalmente, apenas para que se ulitem alguns atos executórios já iniciados, em homenagem aos princípios da economia e celeridade processuais. Mesmo assim, o produto arrecadado deve ser remetido ao juízo falimentar, que incorporará à massa e pagará os credores segundo a ordem de preferência determinada em lei”⁹.

É também o entendimento reiterado do STJ, vejamos:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA DE BEM. POSTERIOR DECRETAÇÃO DE FALÊNCIA. PRETENSÃO DE ADJUDICAÇÃO DO BEM PENHORADO NO FEITO EXECUTIVO. SÚMULA N. 44 DO EXTINTO TFR E INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DOS ARTS. 29 DA LEI N. 6.830/80 E 186 E 187 DO CTN. DIFERENÇA ENTRE ARREMATAÇÃO E ADJUDICAÇÃO. GARANTIA DE OBSERVÂNCIA DA ORDEM LEGAL DE PREFERÊNCIA ENTRE OS CREDITORES DA MASSA FALIDA. 1. Trata-se de recurso especial interposto por Fazenda estadual pelo qual pretende-se reformar acórdão da origem que entendeu pela impossibilidade de adjudicação de bem penhorado em execução fiscal contra determinada empresa, mesmo que o feito executivo tenha se iniciado antes da decretação da falência. 2. De acordo com a Súmula n. 44 do extinto Tribunal Federal de Recursos, “[a]juizada a execução fiscal anteriormente à falência, com penhora realizada antes desta, não ficam os bens penhorados sujeitos à arrecadação no juízo falimentar; proposta a execução fiscal contra massa falida, a penhora far-se-á no rosto dos autos do processo da quebra, citando-se o síndico”. 3. **Contudo, ante à preferência dos créditos trabalhistas face os créditos tributários, o produto da arrematação realizada na execução fiscal deve ser colocado à disposição do juízo falimentar para garantir a quitação dos créditos trabalhistas. Trata-se de interpretação sistemática dos arts. 29 da Lei n. 6.830/80 e 186 e 187, estes do Código Tributário Nacional - CTN. Precedentes.** 4. No caso concreto, entretanto, a Fazenda não busca o leilão do bem - com a conseqüente arrematação - mas sim adjudicá-lo. Nota-se que a satisfação do crédito tributário se dará com a própria incorporação do bem ao patrimônio público, não havendo, portanto, o que oferecer para adimplir os créditos trabalhistas. 5. Nessa situação, por óbvio, não caberá a adjudicação pela Fazenda no feito executivo, mas tão-só a venda do bem na esfera do juízo falimentar, garantindo-se, assim, a ordem de preferência legal dos créditos. 6. Recurso especial não-provido. (STJ, RESP 695.167/MS – Data do Julgamento 07/10/2008 – Segunda Turma – Relator Mauro Campbell Marques) **(grifos nossos)**. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA ANTES DA DECRETAÇÃO DE FALÊNCIA. ARRECADÇÃO PARA O JUÍZO FALIMENTAR. PRECEDENTES. 1. **“Mesmo já aparelhada a execução fiscal com penhora, uma vez decretada a falência da empresa executada, sem embargo do prosseguimento da execução singular, o produto da alienação deve ser remetido ao juízo falimentar, para que ali seja entregue aos credores, observada a ordem de preferência”** (EREsp no 444.964/RS, Rel. p/acórdão Ministro João Otávio de Noronha, DJU de 09/12/03). 2. Agravo regimental não provido. (STJ, AgRg no RESP 729.657/SP – Data do Julgamento 07/10/2008 – Segunda Turma – Relator Castro Meira) **(grifos nossos)**.

⁹ RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Direito empresarial esquematizado*. – 3^a ed. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013, cit., p. 676.

Visando adequar o CTN à redação do art. 108, §3º da Lei 11.101/05, a Lei Complementar 118 de 2005 inseriu os §§1º, 2º e 3º ao artigo 133 CTN, passando ter a seguinte redação:

“Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato:

I- integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II- subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

§1º. O disposto no caput deste artigo 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.

§2º. Não se aplica o disposto no §1º deste artigo 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 4º (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.

§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 de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extra concursais ou de créditos que preferem ao tributário”.

O referido artigo, analisado simultaneamente com o art. 108, §3º da Lei 11.101/05, traz a seguinte conclusão: ainda que haja alienação judicial do ativo do devedor falido no Juízo da execução fiscal, o produto da arrematação deverá ser enviado ao Juízo falimentar, ficando à disposição do mesmo para pagamento dos credores, seguindo a ordem de preferência legalmente estabelecida, não existindo mais discussão ou qualquer divergência jurisprudencial ou doutrinária acerca dos valores arrecadados no Juízo da execução fiscal.

Em razão desse entendimento já pacificado, em relação à satisfação do crédito tributário pela Fazenda Pública, não há qualquer distinção em prosseguir com as execuções fiscais já propostas quando da decretação da falência ou ajuizar aquelas ainda não propostas, uma vez que a execução fiscal poderá prosseguir apenas até o momento da alienação dos bens em hasta pública, devendo o produto da arrematação do ativo do devedor falido ficar à disposição do Juízo falimentar.

Assim, o enunciado 44 da Súmula do TFR restou prejudicado em razão da edição da Lei 11.101/2005 e da Lei Complementar 118 de 2005, na qual se aplica o posicionamento absoluto do princípio da universalidade do Juízo falimentar.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como foi visto, a Fazenda Pública possui garantias e privilégios na execução fiscal. Com relação às garantias, somente prevalecem contra o crédito tributário os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis. Já em relação ao privilégio, que consiste na regalia concedida pela lei a um crédito para ser pago com preferência a outros, possuem limites estabelecidos por lei.

Com a entrada em vigor da Lei 11.101/05, a Fazenda Pública encontrou um óbice ao privilégio que anteriormente possuía. Não mais seria possível o pagamento dos créditos tributários sem observar a ordem de credores na falência.

Embora a Fazenda Pública tenha faculdade de propor a execução fiscal para receber seu crédito ou habilitá-lo na falência, caso opte pela execução fiscal, deve o produto da arrematação do ativo do devedor falido ficar à disposição do Juízo falimentar. Assim, não mais poderá satisfazer seu crédito sem observar a ordem de preferência estabelecido.

Por fim, ao nosso ver, a Fazenda Pública deveria participar dos processos de falência perante o juízo falimentar único e universal, habilitando seus créditos, incluindo-os no quadro geral de credores. Eventual impugnação aos créditos tributários deverão ser analisados na Justiça Federal, mas apenas na fase de conhecimento, uma vez que a fase de execução é da competência do juízo, estando a Fazenda Pública sujeita ao concurso de credores da falência.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. - 7^a ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. - 11^a ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi – Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CASTRO, Araújo. **A nova constituição brasileira**. - 2^a ed. – Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1936.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à constituição da república dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro: Editora Guanabara, 1936. t. I.

NEGRÃO, Ricardo. **Manual de direito comercial e de empresa**. v. 3. – 8^a ed. – São Paulo: Saraiva, 2013.

PACHECO, José da Silva. **Tratados das Execuções: execução fiscal**. v. 4 - 2^a ed. – São Paulo: Saraiva, 1997.

_____. **Comentários à lei de execução fiscal**. – 8^a ed. – São Paulo: Saraiva, 2001.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Direito empresarial esquematizado**. – 3^a ed. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. v. 2 – 27^a ed. – São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Curso de direito falimentar**. v. 1 – 17^a ed. – São Paulo: Saraiva, 1998.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. – 6^a ed. – São Paulo: Saraiva, 2014.

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência**. - 11^a ed. – São Paulo: Saraiva, 2009.

VALVERDE, Trajano de Miranda. **A falência no direito brasileiro**. v.1 – Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1931.

_____. **Comentários à Lei de Falências**. – 4^a ed. – Rio de Janeiro: Forense, 1999.
