

## A COBRANÇA JUDICIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A FALÊNCIA

Maurício Azevedo Moraes (\*)

1. O tema referente à cobrança judicial do crédito tributário é complexo e não poderia ser esgotado numa simples palestra. Minha intenção é focar apenas os aspectos mais importantes da matéria.

2. Em regra, todas as ações do interesse da massa falida são processadas perante o juízo da falência. Do mesmo modo, àquele juízo devem acorrer, em princípio, todos os credores do falido, alegando e provando os seus direitos.

A Fazenda Pública, entretanto, na cobrança do crédito tributário, não se aplicam os princípios da indivisibilidade e universalidade do juízo falencial. Por disposição legal, consubstanciada no artigo 187, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), a Fazenda Pública não está obrigada a se habilitar em falência.

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

Aliás, disposição semelhante já existe no Decreto-Lei n.º 960/48 (art. 60), que regulará o processo da cobrança da dívida ativa até a entrada em vigor do novo Código de Processo Civil.

O disposto no artigo 187, do CTN, antes mencionado, não será revogado pelo novo Código de Processo Civil, que também regula o processo de execução fiscal. É que o Código Tributário

---

(\*) Advogado de Ofício, da Consultoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul.

Nacional, tendo força de lei complementar à Constituição (art. 18, § 10, da Emenda n.º 1), não pode ser modificado por lei ordinária, como é o CPC.

3. Ao contrário dos demais credores do falido, a Fazenda Pública cobra os seus créditos indiferente à quebra. As execuções fiscais são ajuizadas ou prosseguem normalmente. Há, inclusive, lei a respeito, preceituando expressamente que a decretação da falência não suspende a execução fiscal nem impede o ajuizamento de novas ações. É o que dispõe o Decreto-Lei n.º 858, de 11 de setembro de 1969, em seu artigo 2.º:

“ A concordata preventiva ou suspensiva, a liquidação judicial ou a falência não suspenderão o curso dos executivos fiscais, nem impedirão o ajuizamento de novos processos para a cobrança de créditos fiscais apurados posteriormente”.

Tal norma, porém, constitui evidente superfetação. O Decreto-lei n.º 960 e o Código Tributário Nacional já autorizam o ajuizamento ou o prosseguimento de execuções fiscais contra a massa falida. Primeiro, porque não sujeitam a Fazenda Pública à habilitação em falência. Em segundo lugar, porque o próprio DL 960, em seu artigo 4.º, III, prevê o ajuizamento de ação contra a massa falida. Ora, se a Fazenda Pública não precisa se habilitar na falência, e se a execução fiscal pode ser proposta contra a massa falida, está evidente que a quebra, anterior ou posterior ao ajuizamento da ação, não impede o andamento da execução. Portanto, perfeitamente dispensável o mandamento do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 858, só explicável pela intenção manifesta de cercar a cobrança do crédito tributário das maiores garantias.

Não se sujeitando ao juízo universal da falência (v. Rev. de Jurisprudência do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, v. 22, p. 277; v. 39, p. 150; JOSÉ DA SILVA PACHECO, Processo de Falência e Concordata, v. II, p. 412), a Fazenda Pública cobra o seu crédito no seu juízo privativo, onde a massa falida deverá apresentar a sua defesa.

Mas, ainda que dispensada da habilitação, nada obsta a que a Fazenda Pública, abdicando de seu direito, habilite-se na falência, como os demais credores. Nesse caso, ficará sujeita ao juízo falencial, estando obrigada, inclusive, a usar dos recursos previstos na lei especial.

4. Como vimos, a Fazenda Pública não se submete ao juízo falencial, nem precisa se habilitar na falência; aciona diretamente

RCGERS, Porto Alegre, 3(7): 77-83, 1973

a massa, indiferente à quebra, que não suspende a execução fiscal. Quanto a isso, há unanimidade na doutrina e na jurisprudência. As controvérsias iniciam quando é enfrentado o problema da penhora de bens da massa falida.

Duas situações podem ocorrer: a) a falência sobrevém à execução fiscal, ou b) lhe é anterior.

No primeiro caso, como a falência não suspende o andamento da ação, esta prossegue normalmente e os bens penhorados não são arrecadados (Revista do Tribunal Federal de Recursos, v. 33, p. 259; Revista de Jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, v. 39, p. 150; WALTER ALVARES, Direito Falimentar, v. 2, p. 473). A própria lei de falências exclui da arrecadação os bens penhorados em ações que a falência não suspenda (art. 70, § 4.º). De modo que a execução prossegue normalmente: vendidos os bens penhorados e pagos os créditos tributários, o saldo será entregue à massa.

Quando a execução fiscal é posterior à decretação da falência, já tendo sido arrecadados os bens, a solução não se apresenta pacífica.

Para uns, é possível a penhora de determinados bens, já arrecadados, os quais são retirados da massa, passando à disposição do juízo da execução fiscal (Revista de Jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, v. 31, p. 162; FRANCISCO RAITANI, Falência e Concordata; p. 178, com apoio e decisão do Supremo Tribunal Federal; ALIOMAR BALLEIRO, Direito Tributário Brasileiro, p. 539, comentários ao art. 187, do CTN). Evidentemente que, previamente, deverá ser solicitada ao juiz da falência a liberação dos bens.

A outra posição é no sentido de que, nesse caso, a penhora deverá ser no rosto dos autos da falência (Revista do Tribunal Federal de Recursos, v. 33, p. 259).

A melhor orientação é a primeira. Como se sabe, a falência não suspende o andamento das execuções fiscais (DL 858, art. 2.º). Ora, se só for possível a penhora no rosto dos autos, de forma indireta estará sendo trancado o andamento da execução fiscal, que ficará impedida de se completar com a praça dos bens, pois deverá aguardar o final do processo falimentar. Seria, na prática, a suspensão da ação, bem como a sujeição da Fazenda Pública ao juízo falimentar.

Além disso, tecnicamente, não seria caso de penhora no rosto dos autos. Esta é a efetuada em direitos e ações do réu em autos pendentes em juízo, obviamente quando esse réu for autor ou reconvinte na outra ação, porque, se também for réu na outra ação, a penhora será direta em bens que garantam o juízo. Se

RCGERS, Porto Alegre, 3(7): 77-83, 1973

já houver penhora, aplicam-se os princípios processuais concernentes. Poder-se-ia admitir a penhora no rosto dos autos, tratando-se de falência, somente quando realizada em autos de ação em que a massa falida fosse autora.

De modo que mesmo já tendo ocorrido a arrecadação dos bens na falência, poderá a Fazenda Pública, na sua execução, ver deferida a penhora direta em bens da massa falida. Sempre, repita-se, deverá ser solicitada a liberação dos bens ao juiz da falência, o qual não poderá negá-la.

Seja a penhora anterior ou posterior ou anterior à arrecadação, deverá o juiz onde tramita a execução fiscal resguardar os créditos trabalhistas, que preferem aos tributários (art. 180, CTN).

5. Pelo pagamento do crédito tributário respondem todos os bens e rendas da massa falida, qualquer que seja a sua origem ou natureza, inclusive os gravados com ônus real, qualquer que seja a data da sua constituição, segundo dispõe o Código Tributário Nacional, em seu artigo 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 cláusula, exetoados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis”.

De sorte que estão sujeitos à execução fiscal todos os bens da massa falida, mesmo os dados em penhor, hipoteca, etc., porque tais ônus valem entre particulares, mas não podem ser opostos à Fazenda Pública (Revista de Jurisprudência do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, v. 24, p. 100; Diário da Justiça da União, n.º 44, p. 1107; ALIOMAR BALEEIRO, Direito Tributário Brasileiro, p. 536). Ainda que tais gravames sejam anteriores à existência do crédito tributário, incide a norma mencionada, devido a sua amplitude.

Apenas os bens ou rendas impenhoráveis são excetuados.

“ O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for a natureza ou o tempo de constituição deste, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho” (art. 186, CTN).

RCGERS, Porto Alegre, 3(7): 77-83, 1973

“ São encargos da massa falida, pagáveis preferencialmente a quaisquer outros e às dívidas da massa, os créditos tributários vencidos e vincendos, exigíveis no decurso do processo de falência” (art. 188, CTN).

As normas legais são claras: os créditos tributários preferem a quaisquer outros, salvo os trabalhistas. Estes, entretanto, não são pagos integralmente, antes dos tributários, em caso de falência; pagam-se os salários, férias etc., na totalidade, e 1/3 das indenizações (Decreto Lei n.º 192/67).

Em decorrência do que dispõe o Código Tributário Nacional, os créditos tributários devem ser pagos antes dos demais encargos da massa (Revista dos Tribunais, v. 440, p. 181, PONTES DE MIRANDA, Comentários, v. XV, p. 39, 2.ª edição). Aliás, o STF, mesmo antes do CTN, já tinha esse entendimento (Revista Forense, v. 155, p. 180). Em sentido contrário, JOSÉ DA SILVA PACHECO, entendendo que os outros encargos devem ser pagos antes dos créditos tributários (Falência e Concordata, v. II, p. 421, n.º 361, X). Mas não tem razão, pois o CTN expressamente determina o pagamento dos créditos tributários antes dos outros encargos (art. 188).

Mesmo que se quisesse considerar o crédito tributário no mesmo nível de preferência dos demais encargos, ainda assim deveria ser pago antes. E o fundamento está na lei de falências e no CTN: pela Lei de falências, art. 124, não havendo dinheiro suficiente para o pagamento de todos os encargos, deverá ser feito um rateio na classe; pelo CTN, art. 187, o crédito tributário não se submete a concurso de preferência, salvo entre pessoas de direito público. Ora, não se sujeitando o crédito tributário a rateio, evidentemente deve ser pago antes dos outros encargos.

Não se diga que o pagamento do crédito tributário antes dos demais encargos importaria em locupletamento da Fazenda com o trabalho do síndico, peritos, etc., que trabalhariam sem receber seus honorários. A lei de falências prevê — art. 75 — o encerramento da falência quando o síndico verifica que os bens são insuficientes para as despesas. De modo que o síndico, verificando que os bens serão absorvidos pelos créditos tributários, deverá comunicar o fato ao juiz da falência, evitando despesas inúteis.

É irrelevante, ademais, a distinção entre crédito tributário anterior ou posterior à falência: em qualquer situação a preferência do crédito tributário é quase absoluta, só cedendo diante dos créditos trabalhistas.

RCGERS, Porto Alegre, 3(7): 77-83, 1973

No mesmo artigo 188, parágrafo único, prevê o CTN a reserva de bens na falência, bem como a remessa das partes ao processo competente, quando contestado o crédito tributário.

A hipótese aplica-se quando a Fazenda Pública, ao invés de ajuizar o executivo fiscal, simplesmente se habilita na falência. Nesse caso haverá a reserva de bens, se contestado o crédito tributário, porque, se a Fazenda Pública ajuizar a execução fiscal, nesta a falida se defenderá, depois de penhorados os bens que garantam o juízo.

6. Estabelece o Código Tributário Nacional, art. 187, parágrafo único, que os créditos da União preferem aos dos Estados, Distrito Federal e Territórios, e os destes aos dos Municípios.

Tal disposição foi revogada pela Emenda Constitucional n.º 1, art. 9.º, que proíbe tais preferências:

“ À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: I — Criar distinções entre brasileiros ou preferências em favor de uma dessas pessoas de direito público interno contra a outra”.

A Constituição de 1969, no particular, inovou em relação às anteriores, que apenas proibiam o estabelecimento de preferências entre os Estados ou Municípios, isto é, a proibição era de estabelecer preferências entre pessoas de direito público interno do mesmo nível hierárquico (Estados contra Estados; Municípios contra Municípios).

A Constituição de 1969 não admite que a União possa estabelecer qualquer preferência dela contra os Estados ou Municípios. Em consequência, em caso de concurso de créditos entre a União, Estados ou Municípios, impõe-se o rateio, sem privilégio ou preferência para qualquer dessas entidades. (EVANDRO RAMOS LOUREIRO, Revista da Consultoria-Geral do Estado do RGS, v. 5, p. 53/70).

O próprio Ministro ALIOMAR BALEEIRO, na última edição de seu “Direito Tributário Brasileiro”, ao comentar o dispositivo, considera-o de discutível constitucionalidade.

7. O síndico da falência tem obrigação de diligenciar para que os créditos tributários não sejam preteridos. Se forem pagos outros credores, em prejuízo do Erário, responde o síndico solidariamente pelo pagamento, quando a massa falida não mais tiver

RCGERS, Porto Alegre, 3(7): 77-83, 1973

condições de efetuar o pagamento (art. 134, v. CTN). Inclusive, responde pelo pagamento da correção monetária (art. 134, parágrafo único).

O síndico não se eximirá da responsabilidade, sob a alegação de que cumpriu determinações do juiz da falência (WALTER ALVARES, Direito Falimentar, v. 2, p. 461).

(\*) Palestra proferida no 1.º Seminário de Execução Fiscal, realizado em Porto Alegre, de 5 a 10 de novembro de 1973.

RCGERS, Porto Alegre, 3(7): 77-83, 1973