

Data do recebimento: 14/08/2018

Data do aceite: 1/10/2018

A FAZENDA PÚBLICA NOS PROCESSOS DE FALÊNCIA

THE PUBLIC TREASURY ON BANKRUPTCY PROCEDURE

Marcus de Freitas Gouvea¹

Fábio Guimarães Bensoussan²

SUMÁRIO: Introdução; 1. Entre a Exclusão da Fazenda Pública do Processo Concursal e a Habilitação de Seus Créditos; 2. Relações Entre o Processo Falimentar e a Execução Fiscal: Arrecadação, Penhora e Prescrição; 3. Ação de Restituição; 4. A Extinção da Falência e o Crédito Fiscal; 5. Conclusão; Referências.

1 - Procurador da Fazenda Nacional. Mestre em Direito pela UFMG.

2 - Procurador da Fazenda Nacional. Mestre em Direito (Faculdade Milton Campos).



RESUMO: O presente artigo examina a relação, frequentemente mal compreendida, entre o processo de execução fiscal e o processo falimentar. Nesse sentido, aborda os procedimentos de inclusão dos créditos em geral no processo falimentar, a não submissão da Fazenda Pública aos procedimentos concursais e as peculiaridades da execução fiscal contra massa falida.

PALAVRAS-CHAVE: Falências. Fazenda Pública. Tributos. Processo Falimentar. Execução Fiscal.

ABSTRACT: This issue examines the often misunderstood relations between the bankruptcy and the tax procedures. In this way, it focus on the proceedings of the bankruptcy procedure, the non-submission of the Public Treasury to the bankruptcy creditor's joint claim and the special rules on tax foreclosure against the bankrupt estate.

KEYWORDS: Bankruptcy. Public Treasury. Tax. Bankruptcy Procedure. Tax Foreclosure.

INTRODUÇÃO

O crédito público não se sujeita ao concurso de credores. É o que diz o art. 187 do Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e a Lei de Execução Fiscal – LEF, Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

Não obstante, é evidente que a decretação da falência de contribuintes surte efeitos na atuação Fazendária relativamente à cobrança do crédito público e ao regime da cobrança desses créditos, questões trabalhadas de forma superficial pela doutrina.

De fato, não pode a Fazenda Pública deixar o crédito público aos cuidados exclusivos do administrador judicial, contentando-se em atuar nos processos de execução fiscal. Esse comportamento passivo é absolutamente prejudicial aos interesses por ela defendidos.

Cabe-lhe, sim, atuar também no juízo falimentar, com vistas à correta classificação do crédito público e sua integral alocação na ordem de preferências da Lei de Recuperação de Empresas e Falências – LREF, Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. Nesse sentido, pode possuir créditos restituíveis (art. 85) ou ainda créditos a serem incluídos no quadro geral de credores, no caso, dividindo-se seu crédito em três parcelas distintas: o principal corrigido até a data da quebra (art. 83, III), multas (art. 83, VII) e juros, se a massa comportar (art. 124).

O processo falimentar e a execução fiscal se inter-relacionam, afetando, inclusive, a prescrição do crédito público. Isso porque, se por um lado esse crédito público não se sujeita ao concurso de credores, em muitos casos, não há outro caminho para sua cobrança que não seja a penhora no rosto dos autos do processo falimentar. Nesse caso, a sorte da execução fiscal estará atrelada à falência, inclusive para fins de prescrição.

Por outro lado, o art. 191 do CTN condiciona a extinção das obrigações do falido à extinção do crédito tributário, norma que não vem sendo observada pela jurisprudência.

Não obstante o acima exposto, percebe-se que não há uma preocupação, por parte da bibliografia, em discutir quais os mecanismos existentes no ordenamento jurídico brasileiro para a proteção dos créditos da Fazenda Pública no processo falimentar.

Assim, o presente artigo tem por objetivo abordar – e melhor compreender – o comando legal que afasta a Fazenda Pública do concurso de credores, com vistas a definir a forma pela qual o Fisco apresenta seu crédito no processo falimentar. Em outros termos, qual é a participação da Fazenda no processo de falência?

De modo específico, o tópico 1 do trabalho pretende discutir as vias de cobrança da Fazenda Pública face a devedor falido, notadamente a execução fiscal, a apresentação dos créditos no processo falimentar e o incidente de habilitação.

O tópico 2, por sua vez, se dedica ao equacionamento de eventuais conflitos entre a execução fiscal, de um lado, e a presença do crédito público nos processos falimentares, de outro, quanto aos temas da penhora e da arrecadação de bens e da prescrição do crédito público.

Já o tópico 3 aborda a ação de restituição no processo falimentar. Se vigora a interpretação

de que a Fazenda não se submete ao processo concursal, para a generalidade dos créditos públicos, é unânime o reconhecimento do direito fazendário de propor ações de restituição para reaver tributos retidos pelo devedor falido em nome de terceiros e não repassados aos cofres públicos, quando tais valores são arrecadados pela massa.

O tópico 4, a seu turno, trata da extinção da falência, diante da existência de crédito fiscal. É dizer, pode a falência ser extinta enquanto houver ativo na massa falida e crédito fiscal não pago?

Para alcançar os objetivos propostos, o presente artigo promoverá uma revisão da escassa bibliografia, bem como da legislação e da jurisprudência referentes ao tema.

Por fim, serão apresentadas as conclusões.

1. ENTRE A EXCLUSÃO DA FAZENDA PÚBLICA DO PROCESSO CONCURSAL E A HABILITAÇÃO DE SEUS CRÉDITOS

A não sujeição da Fazenda Pública ao concurso de credores está expressamente estabelecida no CTN:

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. (Redação dada pela LC n° 118, de 2005).

Da mesma forma, a Lei de Execuções Fiscais (Lei 6.830/80), em seu art. 29, dispõe:

Art. 29. 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.

Na literatura, diversos autores – entre eles Aliomar Baleeiro, Fábio Fannuchi e Valéria Gutjahr³ – afirmam que a Fazenda Pública não se submete ao concurso de credores.

Evidentemente, isso não significa que os créditos públicos não possam ser pagos no processo falimentar ou que dele não participem. Pelo contrário: havendo recursos bastantes, o crédito tributário está colocado em terceiro lugar na ordem de preferência do art. 83 da Lei 11.101/05, e as multas administrativas, em sétimo. Mesmo os juros devidos à Fazenda Pública após a quebra podem ser pagos na execução coletiva, se o ativo da massa comportar (art. 124 da Lei 11.101/05).

Portanto, há que se formar um entendimento que harmonize as normas que excluem

3 - BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 973.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1984. p. 404. GUTJHAR, Valéria. Artigos 186 ao 193, p. 1336.

In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005.

os créditos públicos do concurso de credores e aquelas que classificam esses mesmos créditos na ordem de preferência do processo falimentar.

Para isso, será necessário abordarmos: (1) os procedimentos de inclusão dos créditos em geral nas falências, (2) as normas que impedem a submissão da Fazenda Pública aos procedimentos concursais e o instituto da habilitação e, por fim, (3) o instituto da execução fiscal, notadamente em face da empresa falida, para que se possa chegar a uma conclusão acerca dos meios de cobrança do crédito público em face do devedor falido.

Em primeiro lugar, a habilitação de créditos tem lugar se o devedor não apresenta o crédito na autofalência (art. 97, I, da Lei 11.101/05), se o credor não informa o crédito (art. 7º) e, ainda, se o administrador judicial não verificar algum crédito exigível (art. 7º). Trata-se de uma fase obrigatória no processo falimentar, ainda que não o seja a participação do credor. É o que acontece, por exemplo, no caso de falência decorrente da rejeição do plano de recuperação judicial (art. 56, § 4º, da Lei 11.101/05) ou da convalidação da recuperação judicial (art. 73): os créditos remanescentes da recuperação consideram-se habilitados quando definitivamente incluídos no QGC, prosseguindo-se com as habilitações que estejam em curso, não sendo necessária nova habilitação.⁴

Em outras palavras, se o credor tem seu direito contemplado no quadro geral de credores – QGC –, não haverá necessidade de instauração de procedimento de habilitação. É o que se depreende do art. 18 da lei 11.101/05:

Art. 18. O administrador judicial será responsável pela consolidação do quadro-geral de credores, a ser homologado pelo juiz, com base na relação dos credores a que se refere o art. 7º, § 2º, desta Lei e nas decisões proferidas nas impugnações oferecidas.

Ora, cabendo ao Administrador Judicial verificar os créditos, com base, inclusive, nos livros fiscais do falido, e ainda publicar edital com a relação dos créditos encontrados, (art. 7º, §2º, da Lei 11.101/05), bem como incluí-los no QGC (art. 18), a habilitação é dispensável para o crédito verificado.

Portanto, basta à Fazenda Pública apresentar seus créditos, discriminando-os corretamente – como encargos da massa os tributos com fatos geradores posteriores à data da quebra (art. 188 do CTN),⁵ bem como os tributos com fatos geradores a ela anteriores (art. 83, III, da Lei 11.101/05), multas administrativas (art. 83, VII) e juros, se a massa comportar (art. 124) – mediante simples petição para que sejam incluídos no QGC, não se mostrando necessário o início de qualquer ação ou incidente processual, salvo o pedido de restituição (art. 85 da Lei 11.101/05).

Assim, entendemos que os artigos 187 do CTN e 29 da Lei 6.830/80 devem ser interpretados como autorizadores de dispensa do incidente de habilitação, bastando, no caso de não inclusão do crédito público no QGC, simples peticionamento ao juízo, sem os efeitos do art. 10

4 - MAMEDE, Gladston. *Direito Empresarial Brasileiro: Falência e Recuperação de Empresa*. São Paulo: Atlas, 2016. p. 409-410.

5 - GUTJHAR, Valéria. Artigos 186 ao 193, p. 1343. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005.

da Lei 11.101/05 (habilitações retardatárias). A habilitação não é aplicável aos créditos públicos, razão pela qual o hipotético dilema entre esta e a execução fiscal simplesmente não existe.

No entanto, o fato de não se falar em habilitação do crédito da Fazenda Pública não significa dizer que esse procedimento seja estranho ao processo falimentar, pois, como vimos, os créditos públicos são apresentados no processo falimentar e pagos de acordo com suas regras.

Também não há incompatibilidade jurídica entre a propositura (ou permanência) da execução e o procedimento falimentar, mas a dualidade entre os procedimentos das Leis 6.830/80 e 11.101/05 pode gerar conflitos, o que exige a análise da situação jurídica e fática das execuções fiscais contra o devedor falido. É o que abordaremos no próximo tópico.

2. RELAÇÕES ENTRE O PROCESSO FALIMENTAR E A EXECUÇÃO FISCAL: ARRECADAÇÃO, PENHORA E PRESCRIÇÃO

Não há impedimento jurídico entre a apresentação do crédito público na falência e a propositura da execução fiscal. No entanto, diante da decretação da falência, pode haver alguma incompatibilidade fática quanto à ineficácia do processo de execução.

Refere-se, especificamente, à arrecadação de bens na falência⁶ (art. 22, III, *f*, da Lei 11.101/05) e à penhora de bens na execução (arts. 7º e 14 da Lei 6.830/80).⁷ É de se observar a impossibilidade de penhora de bens do falido arrecadados pela massa; por outro lado, não se aplica à cobrança do crédito público a regra do *caput* do art. 6º da Lei 11.101/05, segundo a qual:

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”.

É o que se depreende da leitura dos artigos 187 do CTN; 29 da Lei 6.830/80 e 6º, §7º, da Lei 11.101/05.⁸

A prescrição do crédito tributário é regida pelo art. 174 do CTN, segundo o qual “a ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”, interrompendo-se, nos termos do parágrafo único, pelos seguintes eventos:

I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal” (redação dada pela Lei Complementar 118/05);

II - pelo protesto judicial;

6 - NEGRÃO, Ricardo. *Curso de Direito Comercial e de Empresa*. v. 3. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 487.

7 - PACHECO, José da Silva. *Comentários à Lei de Execução Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 111.

8 - A nosso ver, eventual reconhecimento jurídico de participação da Fazenda Pública no concurso, considerando o privilégio de seus créditos e a suspensão do processo de execução, seria favorável à recuperação do crédito público.

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Há, claro, as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, elencadas no art. 151 do CTN (moratória, depósito do valor integral do débito, reclamações e recursos administrativos, concessão de liminar ou de tutela antecipada em processos judiciais e o parcelamento), por força da teoria da *actio nata*. Portanto, a mera apresentação do crédito tributário na falência não é causa suspensiva ou interruptiva da prescrição.

Pode-se defender, contudo, que a inclusão do crédito da Fazenda Pública no QGC seja considerada ato inequívoco de reconhecimento do débito pelo devedor, nos termos do parágrafo único, inciso III do art. 174 do CTN – um fato interruptivo como qualquer pagamento efetuado pela massa ao Fisco.

Em regra, nenhum outro ato no processo falimentar teria efeito na prescrição dos créditos tributários contra o devedor falido.

Haveria, porém, uma exceção: a penhora no rosto dos autos do processo falimentar, que afastaria a prescrição intercorrente. Nos termos do art. 40 da Lei 6.830/80:

Art. 40. O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

A penhora no rosto dos autos antes do arquivamento corresponde à localização de bens do devedor (art. 40, *caput*) e a penhora após o arquivamento, à localização de seus bens a qualquer tempo (art. 40, §3º). A jurisprudência entende que a penhora no rosto dos autos da falência, requerida na execução fiscal, impede o curso do prazo prescricional intercorrente:

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. MASSA FALIDA. INTERESSE DE AGIR. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. PENHORA NO ROSTO DOS AUTOS. INÉRCIA. TÉRMINO DO PROCESSO FALIMENTAR. DEMONSTRATIVO DISCRIMINADO DE CÁLCULO. DESNECESSIDADE. JUROS.

1. Não se encontra entre os requisitos para a interposição de embargos à execução a comprovação da capacidade da massa falida para solver débitos com o Fisco, bastando apenas que a execução esteja garantida pela penhora no rosto dos autos.
2. É indispensável para a caracterização da prescrição intercorrente, além do lapso temporal de cinco anos, que a paralisação do feito resulte da inércia da parte exequente, que deixa de promover a execução.
3. *Tratando-se, porém, de massa falida, não basta apenas que o feito executivo reste paralisado pelo prazo de cinco anos em decorrência da inércia da Fazenda Pública. Com a decretação da falência e penhora no rosto dos autos, não há outra providência a ser tomada pela exequente a não ser aguardar o encerramento do processo falimentar. Logo, incabível o reconhecimento da prescrição intercorrente.*
4. Não há necessidade de que a certidão de dívida ativa venha instruída por demonstrativo discriminado de cálculo (artigo 798, I, b, do Novo CPC), prevalecendo, nesse aspecto, a especialidade da LEF.
5. A teor do artigo 26 do Decreto-Lei nº 7.661/45, os juros vencidos após a data da falência somente serão devidos pela massa se o ativo apurado bastar para pagar o principal.

(TRF da 4ª Região, AC 5047479-32.2017.4.04.9999, Rel. Desembargadora Luciane Amaral Corrêa Münch, Segunda Turma, j. 27/02/2018)

No STJ, o entendimento é semelhante:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA NO ROSTO DE AÇÃO DE FALÊNCIA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INOCORRÊNCIA. DESFECHO DO PROCESSO FALIMENTAR. DEVER LEGAL IMPUTADO AO EXEQUENTE. INÉRCIA INEXISTENTE. PRECEDENTES. FUNDAMENTAÇÃO CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE EXAME POR ESTA CORTE SUPERIOR. REQUISITOS DA PRESCRIÇÃO: LAPSO TEMPORAL E INÉRCIA DO CREDOR.

1. *A jurisprudência desta Corte reconhece a prejudicialidade do processo falimentar para a satisfação do crédito tributário, visto que a penhora dos valores no rosto nos autos da falência, ou a habilitação do crédito fazendário no mesmo processo, impõe à Fazenda Pública uma única atitude: aguardar o término da ação de falência.*
2. A paralisação da ação de execução fiscal por determinação legal ou judicial obsta a fluência do prazo prescricional, mormente quando a culpa pela paralisação não pode ser imputada ao credor. Precedentes.
3. Esta Corte superior já decidiu que “a questão relacionada à necessidade de tratamento da prescrição tributária em sede de Lei Complementar, tendo em vista o mandamento contido no art. 146, III, ‘b’ da Constituição da República, o que afastaria, assim, a aplicação do art. 219, § 1o. do CPC, por se tratar de matéria constitucional, não encontra neste Superior Tribunal de Justiça a competência necessária para sua solução, sendo esta, como se sabe, afeta ao Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 102, III, a da Carta Magna” (AgRg no REsp 12.65025/RS, Relator Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 17.11.2011, Dje de 10.2.2012).

4. A caracterização da prescrição requer a ocorrência do lapso temporal associado à efetiva inércia do exequente, de modo que a lei de falência ou a decisão judicial, longe de disciplinarem questão atinente ao prazo prescricional, estabelecem relação direta com o requisito de atuação do credor, inviabilizando sua atividade no processo.

Agravo regimental improvido.

(STJ, AgRg no REsp 1.393.813/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, v. u. 13/05/2014, DJe 19/05/2014).

O conflito entre execução fiscal e falência é resolvido. Uma vez instaurada demanda falimentar e realizada a penhora no rosto dos autos, é manifesta a necessidade de suspensão do andamento da execução fiscal aforada contra o devedor falido. Afinal, é inadmissível que duas demandas tramitem conjunta e simultaneamente para atingir idêntica finalidade, aplicando-se o art. 6º da Lei 11.101/05.⁹

Efetivamente, se todos os bens da falida estão arrecadados, não há outro meio de prosseguimento do processo executivo, restando ao credor, apenas, a penhora no rosto dos autos da falência. Por outro lado, realizada essa penhora, fica afastada a prescrição intercorrente.

Eventual bem penhorado no processo executivo já em curso será levado à alienação, ainda que aberta posterior falência ou inventário, transferindo-se o produto da arrematação ao juízo universal. Portanto, mesmo que o bem seja arrematado, é possível que o valor obtido pela Fazenda Pública seja direcionado a credores à sua frente na ordem legal de preferências, nos termos do art. 83 da Lei 11.101/05. A jurisprudência se posiciona neste sentido:

3. 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 legal. Precedente da Corte Especial. (REsp n. 118.148/RS). 4. Embargos de divergência conhecidos e rejeitados.

(STJ, S1, EREsp 444.964/RS, Ministro João Otávio de Noronha, DJ de 9/12/2003)

A Lei 11.101/05, por sua vez, é clara ao dispor que a sentença que decreta a falência determina a suspensão das ações pendentes em face do devedor, diante da indivisibilidade e da universalidade do juízo falimentar.

É certo que tal efeito não alcança as execuções fiscais (art. 6º, §7º, da Lei 11.101/05) nem desconstitui a penhora. Mas isso não traz, em princípio, qualquer benefício à Fazenda Pública, uma vez que o produto da arrematação do bem penhorado em execução fiscal deve ir para o juízo falimentar, para a apuração das preferências. Nesse sentido, o STJ assim se pronuncia:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL E FALÊNCIA DO EXECUTADO. LEILÃO. ARREMATÇÃO.

9 - Nesse sentido, STJ, AgRg nos ED no REsp 1.227.953/RS, Relator Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe 03/05/2011.

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. Precedentes: REsp 188.418/RS, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, CORTE ESPECIAL, DJ de 27/05/2002; AgRg no Ag 1115891/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 28/09/2009; AgRg no REsp 783318/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe 14/04/2009; AgRg nos EDcl no REsp 421994/RS, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, Primeira Turma, DJ 06.10.2003; AgRg na MC 11937/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, Rel. p/ Acórdão Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJ 30/10/2006
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. Os embargos de declaração que enfrentam explicitamente a questão embargada não ensejam recurso especial pela violação do artigo 535, II, do CPC.
4. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.
5. Recurso especial provido.

(STJ, REsp 1.013.252/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, j. 19/11/2009).

Portanto, dada a falta de efetividade da ação de execução fiscal em face de devedor com a falência decretada, impõe-se o pedido de penhora no rosto dos autos do processo falimentar. Assim, a existência do direito de crédito da Fazenda Pública há de ser declarada pelo juízo constitucionalmente competente, restando ao juízo falimentar satisfazê-lo no âmbito da execução concursal.

Vale observar que a situação aqui é inversa àquela da penhora no rosto dos autos, mas com efeitos similares: o bem é penhorado na execução fiscal antes de ser arrecadado pela massa. Com a penhora, não há que se falar em prescrição intercorrente. No entanto, o crédito tributário não goza de preferência, por exemplo, em face dos trabalhistas, de modo que aquele não poderá ser pago antes destes. Dessa forma, alienado o objeto da penhora, seu produto deverá ser repassado para a massa, para que os pagamentos dos débitos da falida obedeçam às prioridades legais. Trata-se, portanto, de uma situação em que a atividade do advogado público poderá, eventualmente, beneficiar terceiro credor em detrimento do crédito público, o que não nos parece razoável, além de reforçar a ideia da necessidade de realização da penhora no rosto dos autos e o pedido de suspensão do processo de execução fiscal.

Percebe-se, assim, que tais procedimentos preservam a integridade do ordenamento jurídico diante de execuções fiscais contra o devedor falido, propostas antes ou depois da quebra e obstada a prescrição do crédito da Fazenda Pública, que passa a receber o mesmo tratamento de qualquer crédito habilitado na falência, como já observara parte da doutrina.¹⁰

10 - CAMILO JUNIOR, Ruy Pereira. Empresa em crise e tributação. p. 295-442. In: TOLEDO, Paulo Fernando Campos Salles de; SATIRO, Francisco (Coord.). *Direito das empresas em crise: problemas e soluções*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

Resta, no entanto, uma pergunta: o crédito público está materialmente excluído do concurso de credores na falência?

3. AÇÃO DE RESTITUIÇÃO

O equacionamento formal dos processos de falência e de execução fiscal, contudo, não esgota os interesses da Fazenda Pública face ao devedor falido.

Segundo João Bosco Cascardo de Gouvêa:

A massa falida objetiva deve ser composta apenas pelos bens do devedor, e, assim mesmo, limitada aos integrantes do chamado patrimônio falimentar; ainda compreenderá os bens penhoráveis dos sócios, em razão do tipo societário, quando for solidária a sua responsabilidade.¹¹

Arrecadados que sejam bens ou mesmo valores pertencentes a terceiros e indevidamente na posse do falido, impõe-se sua restituição, uma vez que não deverão integrar a massa falida objetiva – “devem ser desintegrados da massa de bens a serem vendidos em juízo para pagamento dos credores participantes do concurso”.¹²

Diante disso, certos créditos públicos podem ser exigidos por meio da ação de restituição.¹³ Nos termos do art. 85 da Lei 11.101/05:

Art. 85. O proprietário de bem arrecadado no processo de falência ou que se encontre em poder do devedor na data da decretação da falência poderá pedir sua restituição.

Parágrafo único. Também pode ser pedida a restituição de coisa vendida a crédito e entregue ao devedor nos 15 (quinze) dias anteriores ao requerimento de sua falência, se ainda não alienada.

O artigo seguinte estabelece ainda três hipóteses de restituição em dinheiro: (a) os casos de inexistência da coisa ao tempo do pedido de restituição, (b) a importância entregue ao falido a título de adiantamento de contrato de câmbio e (c) os valores entregues ao falido pelo contratante de boa-fé, na hipótese de revogação ou ineficácia do contrato:

Art. 86. Proceder-se-á à restituição em dinheiro:

I – se a coisa não mais existir ao tempo do pedido de restituição, hipótese em que o

11 - GOUVÊA, João Bosco Cascardo de. *Recuperação e Falência*: lei 11.101/2005: comentários artigo por artigo. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 217.

12 - COELHO, Fabio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. v. 3: Direito de Empresa. São Paulo: RT, 2016. p. 311.

13 - COELHO, Fabio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. v. 3: Direito de Empresa. São Paulo: RT, 2016. p. 310. SIMIONATO, Frederico A. Monte. *Tratado de direito falimentar*. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 620.

requerente receberá o valor da avaliação do bem, ou, no caso de ter ocorrido sua venda, o respectivo preço, em ambos os casos no valor atualizado;

II – da importância entregue ao devedor, em moeda corrente nacional, decorrente de adiantamento a contrato de câmbio para exportação, na forma do art. 75, §§ 3º e 4º, da Lei no 4.728, de 14 de julho de 1965, desde que o prazo total da operação, inclusive eventuais prorrogações, não exceda o previsto nas normas específicas da autoridade competente;

III – dos valores entregues ao devedor pelo contratante de boa-fé na hipótese de revogação ou ineficácia do contrato, conforme disposto no art. 136 desta Lei.

A jurisprudência, em um sentido mais amplo, firmou entendimento segundo o qual o próprio dinheiro, se não ingressou na esfera patrimonial do falido, pode ser objeto de restituição. Assim, a Súmula 417 do STF enuncia que: “pode ser objeto de restituição, na falência, dinheiro em poder do falido, recebido em nome de outrem, ou do qual, por lei ou contrato, não tivesse ele a disponibilidade”.

O pedido de restituição tem, portanto, dois fundamentos jurídicos, calcados no direito de propriedade:¹⁴ o primeiro é o art. 22, III, *f*, da Lei 11.101/05, segundo o qual devem ser arrecadados bens do devedor - e não de terceiros. O segundo é a própria ideia de que os débitos devem ser pagos com bens e direitos do devedor, não com bens e direitos de terceiros, que nada têm a ver com os débitos do falido.

Diante desse quadro, resta indagar: no âmbito dos créditos públicos, o que pode/deve ser restituído? Encargos, correção e juros são restituíveis?

A regra geral é aquela do já transcrito art. 85, que trata de bens cujo proprietário não seja o falido.

Normalmente, as relações tributárias são obrigacionais e compõem o patrimônio do devedor (falido) e do credor (Fisco). Não obstante, a legislação tributária prevê obrigações acessórias, que imputam a certas pessoas o dever de descontar, reter ou receber tributo devido por terceiro e repassá-lo aos cofres públicos.

Nessas hipóteses, o valor descontado, retido ou recebido não ingressa na esfera patrimonial do obrigado. São os casos de responsabilidade tributária, previstos genericamente no art. 128 do CTN e, em termos específicos, no parágrafo único do art. 45, também do Código Tributário Nacional; no art. 155, §7º, da Constituição e em leis complementares e ordinárias (exemplificativamente, o art. 3º da Lei Complementar 70/91; art. 6º da Lei Complementar 87/96; art. 6º, §1º, da Lei Complementar 116/05, além de leis federais, estaduais, distritais e municipais).

As contribuições previdenciárias descontadas de empregados e prestadores de serviços e não repassadas devem ser pagas de imediato, sem concurso de credores. A jurisprudência é pacífica nesse sentido:

14 - LIMA, Sérgio Mourão Corrêa. Art. 83 a 86, p. 530-621, p. 597 e segs. In: CORRÊA-LIMA, Osmar Brina; LIMA, Sérgio Mourão Corrêa (orgs). *Comentários à nova lei de falências e recuperação de empresas*: Lei nº 11.101, de 09 de fevereiro de 2005. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

1) Descontadas as contribuições previdenciárias dos salários dos empregados da empresa falida, estas não pertencem a seu patrimônio, gozando a Seguridade Social do direito de preferência a tais créditos. 2) A restituição requerida está embasada no art. 51, parágrafo único, da Lei nº 8.212/91, não estando sujeita a concurso de credores na Falência, sendo certo que as contribuições previdenciárias devem ser restituídas antes do pagamento de qualquer crédito. 3) Dou provimento ao recurso e reformo a r. sentença, reconhecendo a favor do INSS o direito de preferência na restituição de seus créditos (contribuições previdenciárias), devendo a apelada arcar com a totalidade dos ônus sucumbenciais.

(TJMG, Apelação nº 1.0024.06.200777-8/001, Relator Desembargador Brandão Teixeira, DJ de 30/4/2009)

A doutrina também reconhece sem dificuldades o direito de restituição da contribuição previdenciária descontada e não repassada aos cofres públicos.¹⁵

Há outras obrigações tributárias com o mesmo fundamento no art. 128 do CTN que podem atingir o falido sem ingressar em seu patrimônio. Dois exemplos bastante comuns são (a) a retenção na fonte, típica do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, prevista no art. 45, parágrafo único, do CTN, e (b) a responsabilidade por substituição tributária, frequente no ICMS (art. 155, §7º, da Constituição) e existente também na COFINS (art. 3º da Lei Complementar 70/91) e em outros tributos, como o PIS¹⁶ e o IPI.¹⁷

Em todos esses casos, o tributo não é pago diretamente pelo contribuinte, aquele que realiza o fato gerador, mas pelo adquirente (no caso da retenção) ou pelo vendedor do produto ou serviço (no caso da substituição), que assumem o dever de repassar o valor da exação ao credor tributário.

Vale notar que o Projeto de Lei nº 10.220/2008, que altera o art. 86 da Lei 11.101/05, estabelece de forma muito clara que:

§ 1º Fará jus ao pagamento a que se refere este artigo:

[...]

IV - as Fazendas Públicas, relativamente a tributos passíveis de retenção na fonte, descontos de terceiro ou sub-rogação, e a valores arrecadadores e não recolhidos aos cofres públicos.

Pelo que expomos, o projeto, se eventualmente transformado em lei, não será inovador, mas meramente interpretativo, explicitando que o bem de terceiro (tributo, retido ou recebido em substituição) deve ser restituído ao seu proprietário (Fazenda Pública), e não arrecadado pela massa.

15 - LIMA, Sérgio Mourão Corrêa. Art. 83 a 86, p. 530-621, p. 597 e segs. In: CORRÊA-LIMA, Osmar Brina, LIMA; Sérgio Mourão Corrêa (orgs). *Comentários à nova lei de falências e recuperação de empresas*: Lei nº 11.101, de 09 de fevereiro de 2005. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

16 - GOUVEA, Marcus de Freitas. *Impostos e contribuições federais*. JusPodivm: Salvador, 2018. p. 617.

17 - MELO, José Eduardo Soares de. *IPI: teoria e prática*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 25 e seg.

A propósito, Ricardo Lobo Torres faz a distinção do responsável tributário e do contribuinte, afirmando que este realiza o fato gerador, possuindo não só obrigação, mas também o débito do tributo (*Haftung*), enquanto o responsável tem responsabilidade (*Schuld*) sem ter o débito.¹⁸

Tendo em vista que a “responsabilidade” não compõe o patrimônio de ninguém, mas somente bens, direitos (créditos) e obrigações (débitos) se revestem dessa qualidade, o tributo que o responsável deve recolher não ingressa em seu patrimônio jurídico.

Isso é claro. Nos termos do art. 45 do CTN:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

A retenção na fonte do imposto de renda é bastante conhecida. Cabe à pessoa jurídica, ao realizar certas contratações ou pagar salários, reter o imposto devido pelo contratado ou pelo empregado, em moldes idênticos ao desconto das contribuições previdenciárias, e recolher o tributo retido ao Fisco credor.

O agente da retenção não é o contribuinte, pois não se trata de imposto devido em virtude da renda que auferir, mas da renda auferida por terceiro. Assim, o valor pago ao contratado ou ao empregado não é senão o valor descontado do tributo (ou parte dele) devido, e não o valor total da mercadoria ou serviço. Essa diferença, assim que aperfeiçoada a obrigação empresarial ou trabalhista, não pertence mais ao contratante, mas ingressa no patrimônio jurídico do contratado (devedor) e do Fisco (credor).

São esclarecedoras as palavras de Paulo Roberto Coimbra Silva acerca da retenção na fonte:

Possui, pois, o retentor duas nítidas, distintas e sucessivas obrigações: a primeira – de fazer, consiste no dever de reter determinado montante da quantia a ser paga ao sujeito passivo da obrigação tributária, no mais das vezes, o contribuinte; a segunda – também de fazer, consiste no dever de entregar a soma de dinheiro retido ao credor da obrigação tributária, da qual, frise-se é sujeito passivo quem teve parte de seus recursos contidos.

Esclareça-se que, embora a segunda obrigação do retentor em muito se aproxima de *dare*, com ele não se confunde, dá somente o titular da propriedade de um determinado bem, ainda que fungível, como é o dinheiro, capaz de transferi-lo juridicamente. O retentor não dá, mas, como mero agente arrecadador, tão-somente entrega parcela dos valores de outrem que ocasionalmente detém.¹⁹

18 - TORRES, Ricardo Lobo. *Manual direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 261.

19 - SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. p. 31.

A relação entre contribuinte e Fisco, por certo, está sujeita a ajustes, compensações e mesmo restituições, que se operam exclusivamente entre credor e devedor, e não envolvem mais o agente da retenção, cuja única obrigação é repassar o imposto retido à Fazenda.

Em termos de direito privado, a retenção implica o pagamento do preço do contrato ao fornecedor e ao trabalhador – descontado do tributo – e o repasse desse numerário ao Fisco, ou seja, o tributo retido não integra o patrimônio jurídico do agente da retenção, mas do contribuinte e do Fisco.

Dessa forma, por não ingressarem no patrimônio jurídico da empresa, eventualmente falida, são restituíveis ao Fisco (credor proprietário) os tributos descontados, retidos ou recebidos em substituição de terceiros e não recolhidos pelo responsável pela exação fiscal.

Cabe agora verificar quais parcelas do crédito público são restituíveis.

No caso de a obrigação desses responsáveis não ser cumprida, caberá à Fazenda promover a inscrição em dívida ativa. Ocorre que nem todo o valor constante do termo ou certidão deve ser restituído, no caso de falência.

A legislação tributária prevê uma série de encargos e direitos incidentes sobre os tributos não pagos ou pagos em atraso, como veremos, tomando como referência a Dívida Ativa da União (DAU).

A dívida pode conter o valor principal do tributo, encargo legal, decorrente da inscrição em DAU - Decreto-lei nº 1.025/69 -, multa de ofício, multa de mora e juros.

Todos esses créditos são exigíveis da falência decretada com fundamento na Lei 11.101/05, seja como encargo da massa, como crédito em terceiro (principal) ou sétimo (multas) lugar na ordem de preferência, como juros, se a massa comportar, ou como crédito restituível. Portanto, torna-se necessário perquirir, dentro de cada inscrição, qual o valor restituível.

O encargo legal, embora tenha natureza de principal, para fins falimentares, não decorre do desconto, da retenção na fonte ou da substituição tributária, mas sim do atraso do responsável no repasse do tributo. Não é, portanto, restituível, devendo ser classificado como principal e cobrado da massa juntamente com os tributos próprios do falido (art. 83, III, da Lei 11.101/05).

O mesmo raciocínio se aplica às multas, que não constituem tributo retido e, portanto, devem ser cobradas da massa juntamente com as multas contratuais e administrativas (art. 83, VII, da Lei 11.101/05).

Já os juros merecem tratamento distinto, compatível com o instituto da restituição, bem como da falência em geral. De acordo com o art. 124 da Lei 11.101/05, não incidem juros contra a massa a partir da quebra, salvo se ela possuir ativos que os suportem. Logo, a regra é a cobrança de juros até a data da quebra. Sendo assim, para os créditos em geral, não pode haver regra mais rigorosa contra o credor em sede de ação de restituição: se o credor comum recebe da massa os juros até a data da quebra, não faz sentido que o autor da ação de restituição receba seu crédito sem a sua incidência.

Ademais, a cobrança de juros é compatível com o processo de restituição. Nesses autos,

o titular da coisa requerer a devolução daquilo que estava na posse do falido, mas que não lhe pertence. Devem, pois, ser restituídos a coisa e os frutos que a ela aderem, assim como ocorre no depósito, nos termos do art. 629 do Código Civil:

Art. 629. O depositário é obrigado a ter na guarda e conservação da coisa depositada o cuidado e diligência que costuma com o que lhe pertence, bem como a restituí-la, com todos os frutos e acrescidos, quando o exija o depositante.

Assim, não apenas o principal pode ser considerado retido e não repassado, mas também os juros pela demora no repasse do bem da União. De fato, aquele que retém tributo e não repassa no mês devido deve, no mês seguinte, repassar mais do que efetivamente reteve, pois o dinheiro perde valor. Repassando ou restituindo, em atraso, o valor original, há, na verdade, enriquecimento ilícito.

A doutrina vem reconhecendo a pretensão da União. Tratando especificamente do cabimento de juros e correção monetária em ação de restituição, entende Ricardo Negrão que:

Os juros seguem a regra geral, prevista no art. 124, isto é, não são exigíveis 'se o ativo apurado não bastar para o pagamento dos credores subordinados'. Em outras palavras: os juros devidos após a decretação da falência serão pagos se a massa comportar, respeitando a ordem de classificação dos credores e sujeitos a rateios em cada classe.

Em relação à correção monetária, a Súmula 36 do Superior Tribunal de Justiça determinava, na vigência do Decreto-lei 7.661/45, sua inclusão para as hipóteses de adiantamento de contrato de câmbio, raciocínio que se mantém a todos os casos de pedido originário de restituição em pecúnia²⁰.

A jurisprudência do STJ reconhece a incidência dos juros em restituição até a decretação da falência, afirmando ainda que, após a quebra, sua incidência fica condicionada à suficiência do ativo:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. RESTITUIÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MASSA FALIDA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA ANTES DA DECRETAÇÃO DA QUEBRA E APÓS CONDICIONADA À SUFICIÊNCIA DE ATIVOS. PRECEDENTES. EMBARGOS PROVIDOS. 1. Em se tratando de empresa cuja falência foi decretada, impõe-se a diferenciação entre as seguintes situações: (a) antes da decretação da falência, são devidos os juros de mora, independentemente da existência de ativo suficiente para pagamento do principal, sendo viável, portanto, a aplicação da taxa SELIC, que se perfaz em índice de correção monetária e juros e (b) após a decretação da falência, a incidência da referida taxa fica condicionada à suficiência do ativo para pagamento do principal. (REsp 798.136/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06.12.2005, DJ 19.12.2005 p. 292). 2. Embargos de divergência providos. (EREsp 631.658/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/08/2008, DJe 09/09/2008)

20 - NEGRÃO, Ricardo. *Curso de Direito Comercial e de Empresa*. v. 3. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 519.

Portanto, podemos concluir que, em relação aos créditos tributários, são objeto de ação de restituição o principal e os juros.

4. A EXTINÇÃO DA FALÊNCIA E O CRÉDITO FISCAL

Após a realização do ativo e a distribuição do produto arrecadado (pagamento do passivo *possível*), as contas do Administrador Judicial devem ser apresentadas e aprovadas. Em seguida, deve ser apresentado o relatório final da falência.²¹ É o que dispõem os artigos 154 e 155 da Lei 11.101/05:

Art. 154. Concluída a realização de todo o ativo, e distribuído o produto entre os credores, o administrador judicial apresentará suas contas ao juiz no prazo de 30 (trinta) dias.

§ 1º As contas, acompanhadas dos documentos comprobatórios, serão prestadas em autos apartados que, ao final, serão apensados aos autos da falência.

§ 2º O juiz ordenará a publicação de aviso de que as contas foram entregues e se encontram à disposição dos interessados, que poderão impugná-las no prazo de 10 (dez) dias.

§ 3º Decorrido o prazo do aviso e realizadas as diligências necessárias à apuração dos fatos, o juiz intimará o Ministério Público para manifestar-se no prazo de 5 (cinco) dias, findo o qual o administrador judicial será ouvido se houver impugnação ou parecer contrário do Ministério Público.

§ 4º Cumpridas as providências previstas nos §§ 2º e 3º deste artigo, o juiz julgará as contas por sentença.

§ 5º A sentença que rejeitar as contas do administrador judicial fixará suas responsabilidades, poderá determinar a indisponibilidade ou o seqüestro de bens e servirá como título executivo para indenização da massa.

§ 6º Da sentença cabe apelação.

Art. 155. Julgadas as contas do administrador judicial, ele apresentará o relatório final da falência no prazo de 10 (dez) dias, indicando o valor do ativo e o do produto de sua realização, o valor do passivo e o dos pagamentos feitos aos credores, e especificará justificadamente as responsabilidades com que continuará o falido.

Há que se enfatizar que o encerramento decorre da alienação de todos os bens da massa e do rateio de seu produto aos credores, e não do pagamento integral dos débitos. Se o falido não possuir bens, não há sobre o que se executar coletivamente, de modo que não se justifica o prosseguimento do processo de falência.

Assim, com o encerramento da falência (art. 156), estaremos diante de uma das três

²¹ - GOUVÊA, João Bosco Cascardo de. *Recuperação e Falência: lei 11.101/2005: comentários artigo por artigo*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 325-326.

seguintes situações: (a) o ativo apurado foi suficiente para o pagamento da integralidade do passivo; (b) o ativo foi inferior e, portanto, insuficiente, remanescendo dívidas ou (c) o ativo foi superior ao passivo.²²

Sabemos que o meio normal de extinção de uma obrigação é o seu pagamento - situação (a). A Lei 11.101/05, portanto, em seu art. 150, I, vislumbrou essa situação como a primeira hipótese de extinção das obrigações do falido: "Art. 158. Extingue as obrigações do falido: I – o pagamento de todos os créditos".

Interessa-nos, para os fins do presente artigo, a situação (b), mais especificamente do ponto de vista da Fazenda Pública, quando o ativo é insuficiente para o pagamento dos créditos fiscais e a extinção das obrigações do falido nessa mesma situação.

Estabelece o mesmo art. 158:

Art. 158. Extingue as obrigações do falido:

I – [...];

II – o pagamento, depois de realizado todo o ativo, de mais de 50% (cinquenta por cento) dos créditos quirografários, sendo facultado ao falido o depósito da quantia necessária para atingir essa porcentagem se para tanto não bastou a integral liquidação do ativo.

Nesse caso, a extinção da falência tem como pressuposto o pagamento integral das classes prioritárias e privilegiadas (arts. 83, incisos I a V, e 84). No que toca aos créditos da Fazenda Pública, significa dizer que está pressuposto o pagamento do principal corrigido até a data da quebra (art. 83, III), mas não das multas (art. 83, VII).²³

Há ainda duas situações em que créditos da Fazenda Pública não serão satisfeitos:

Art. 158. Extingue as obrigações do falido:

I – [...];

II – [...];

III – o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado do encerramento da falência, se o falido não tiver sido condenado por prática de crime previsto nesta Lei;

IV – o decurso do prazo de 10 (dez) anos, contado do encerramento da falência, se o falido tiver sido condenado por prática de crime previsto nesta Lei.

Nas duas últimas hipóteses, o prazo prescricional começa a correr a partir do dia em que transitar em julgado a sentença do encerramento da falência (art. 157). É de se destacar o fato de que o prazo poderá ser eventualmente maior que o do próprio título, uma vez que a lei não exige

²² - Ver CAMPINHO, Sérgio. *Falência e recuperação da empresa: o novo regime da insolvência empresarial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 445.

²³ - GOUVÊA, João Bosco Cascardo de. *Recuperação e Falência: lei 11.101/2005: comentários artigo por artigo*. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 327.

a demonstração pelo interessado da ocorrência do prazo originalmente admitido para os títulos habilitados na falência.²⁴

Configurada qualquer dessas quatro hipóteses, poderá o falido requerer ao juízo falimentar que suas obrigações sejam declaradas extintas por sentença (art. 159). O requerimento será autuado em apartado e publicado por edital no órgão oficial e em jornal de grande circulação (§1º); nos 30 dias após a publicação do edital, qualquer credor poderá se opor ao pedido (§2º). Findo o prazo, o juiz proferirá sentença em cinco dias; se o requerimento for anterior ao encerramento da falência, declarará extintas as obrigações na sentença de encerramento (§3º). A sentença que declarar extintas as obrigações será comunicada a todas as pessoas e entidades informadas da decretação da quebra (§4º).²⁵

O art. 160 da Lei 11.101/05, por seu turno, assim estabelece:

Art. 160. Verificada a prescrição ou extintas as obrigações nos termos desta Lei, o sócio de responsabilidade ilimitada também poderá requerer que seja declarada por sentença a extinção de suas obrigações na falência.

Aqui, no entanto, surge uma questão que afeta diretamente os interesses da Fazenda Pública, uma vez que o mencionado dispositivo da lei falimentar parece colidir com a norma do art. 191 do CTN, na redação dada pela Lei Complementar 118/2005, sancionada concomitantemente com a Lei 11.101/05, em 9 de fevereiro de 2005: "Art. 191. A extinção das obrigações do falido requer prova de quitação de todos os tributos".

Evidentemente que, na hipótese de não pagamento integral dos débitos tributários, não será possível ao falido a obtenção da certidão de regularidade fiscal. Por outro lado, se o processo falimentar está para ser encerrado, com a liquidação dos bens do falido, é possível presumir a inexistência de outros bens da massa, de forma que a própria execução fiscal perde o seu sentido.

Será necessário que a Fazenda Pública apure e demonstre a viabilidade de prosseguimento da execução fiscal por meio de seu redirecionamento aos sócios, sob pena de não restar alternativa à extinção do processo. É cediço que esse redirecionamento pressupõe a presença de uma das hipóteses do art. 135 do CTN, o que, no caso de existência de crime falimentar, é amplamente admitido, mas também o é em outras situações. Nesse sentido, não se pode ignorar o fato de que nem todo ato ilícito será considerado um ilícito penal. Logo, o fato de não se configurar crime falimentar não exclui a possibilidade de se caracterizar ilícito de outra natureza, o que deverá ser devidamente demonstrado pela Fazenda Pública nos autos da execução fiscal.

Ainda se cuidando da aplicação do Decreto-lei 7.661/45, o STJ entendeu que o encerramento da falência e a extinção das obrigações do falido não têm, necessariamente, reflexos tributários, até porque o art. 187 do CTN é taxativo ao dispor que a cobrança judicial do crédito tributário não está sujeita ao concurso de credores. Nesse sentido:

24 - NEGRÃO, Ricardo. *Curso de Direito Comercial e de Empresa*. v. 3. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 595.

25 - BENSOUSSAN, Fabio Guimarães; BOITEUX, Fernando Netto. *Manual de direito empresarial*. Salvador: JusPodivm, 2018. p. 752.

RECURSO ESPECIAL. EMPRESARIAL. FALÊNCIA. AÇÃO DECLARATÓRIA DE EXTINÇÃO DAS OBRIGAÇÕES DO FALIDO (DL 7.661/45, ART. 135, III). DECURSO DO PRAZO PRESCRICIONAL DE CINCO ANOS. TRÂNSITO EM JULGADO DA SENTENÇA DE ENCERRAMENTO DA FALÊNCIA. AUSÊNCIA DE PRÁTICA DE CRIME FALIMENTAR. PROVA DE QUITAÇÃO DOS TRIBUTOS FISCAIS (CTN, ARTS. 187 E 191). RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

1. A declaração de extinção das obrigações do falido poderá referir-se somente às obrigações que foram habilitadas ou consideradas no processo falimentar, não tendo, nessa hipótese, o falido a necessidade de apresentar a quitação dos créditos fiscais para conseguir o reconhecimento da extinção daquelas suas obrigações, em menor extensão, sem repercussão no campo tributário.

2. Sendo o art. 187 do Código Tributário Nacional - CTN taxativo ao dispor que a cobrança judicial do crédito tributário não está sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento, e não prevendo o CTN ser a falência uma das causas de suspensão da prescrição do crédito tributário (art. 151), não há como se deixar de inferir que o crédito fiscal não se sujeita aos efeitos da falência.

3. Desse modo, o pedido de extinção das obrigações do falido poderá ser deferido: I) em maior abrangência, quando satisfeitos os requisitos da Lei Falimentar e também os do art. 191 do CTN, mediante a “prova de quitação de todos os tributos”; ou II) em menor extensão, quando atendidos apenas os requisitos da Lei Falimentar, mas sem a prova de quitação de todos os tributos, caso em que as obrigações tributárias não serão alcançadas pelo deferimento do pedido de extinção.

4. Recurso especial parcialmente provido para julgar procedente o pedido de extinção das obrigações do falido, em menor extensão, sem repercussão no campo tributário.

(STJ, T4, REsp 834.932/MG, Ministro Raul Araújo, DJe de 29/10/2015).

E, ainda:

RECURSO ESPECIAL. FALÊNCIA. DL 7.661/1945. EXTINÇÃO DAS OBRIGAÇÕES DO FALIDO. DECURSO DO PRAZO DE CINCO ANOS. PROVA DA QUITAÇÃO DE TRIBUTOS. DESNECESSIDADE.

1- Extinção das obrigações do falido requerida em 16/8/2012. Recurso especial interposto em 19/8/2016 e atribuído à Relatora em 26/8/2016.

2- Controvérsia que se cinge em definir se a decretação da extinção das obrigações do falido prescinde da apresentação de prova da quitação de tributos.

3- No regime do DL 7.661/1945, os créditos tributários não se sujeitam ao concurso de credores instaurado por ocasião da decretação da quebra do devedor (art. 187), de modo que, por decorrência lógica, não apresentam qualquer relevância na fase final do encerramento da falência, na medida em que as obrigações do falido que serão extintas cingem-se unicamente àquelas submetidas ao juízo falimentar.

4- Recurso especial provido.

(STJ, T3, REsp 1.426.422/RJ, Ministra Nancy Andrihgi, DJe de 30/3/2017)

Portanto, podemos concluir que a existência de débitos para com a Fazenda Pública não obsta a extinção da falência, na hipótese de ausência de ativos que bastem para o seu pagamento. Não obstante, impõe-se o prosseguimento da execução fiscal, com seu redirecionamento aos sócios, uma vez caracterizada alguma das hipóteses do art. 135 do CTN.

5. CONCLUSÃO

Em síntese, podemos afirmar que, apesar da não sujeição da Fazenda Pública ao concurso de credores, o crédito público pode ser pago por meio do processo falimentar. Nesse sentido, impõe-se a sua apresentação, devidamente discriminado, para sua inclusão no QGC, mediante simples petição.

Por outro lado, a execução fiscal contra o falido deverá ser suspensa, requerendo-se a penhora do valor executado nos autos do processo falimentar. Nesse diapasão, não se pode ignorar que eventual recurso advindo da praça ou leilão dos bens penhorados será encaminhado ao juízo universal, para satisfação dos credores na ordem de preferência. Isso poderá significar que recursos obtidos nas execuções fiscais serão destinados à satisfação de créditos de terceiros.

A necessidade de propositura de ação de restituição é outro exemplo da impossibilidade de a Fazenda Pública permanecer alheia ao processo falimentar. A omissão da Fazenda a esse respeito poderá implicar o inadmissível pagamento dos débitos do falido com bens que não lhe pertencem – no caso, com valores que pertencem, verdadeiramente, ao erário.

Evidentemente, com o encerramento da falência e subsistindo créditos em favor da Fazenda, no caso de insuficiência de ativos, não restará opção que não a do prosseguimento da execução fiscal, com a propositura de seu redirecionamento aos sócios, nos termos do art. 135 do CTN. Para viabilizar esse procedimento, porém, será fundamental a efetivação da penhora no rosto dos autos da falência, o que levará à suspensão do processo de execução fiscal e, conseqüentemente, afastará qualquer discussão a respeito de eventual prescrição.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BENSOUSSAN, Fabio Guimarães; BOITEUX, Fernando Netto. *Manual de direito empresarial*. Salvador: JusPodivm, 2018.

CAMILO JUNIOR, Ruy Pereira. Empresa em crise e tributação. p. 295-442. In: TOLEDO, Paulo Fernando Campos Salles de; SATIRO, Francisco (Coord.). *Direito das empresas em crise: problemas e soluções*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

CAMPINHO, Sérgio. *Falência e recuperação da empresa: o novo regime da insolvência empresarial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

COELHO, Fabio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. v. 3: Direito de Empresa. São Paulo: RT, 2016.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1984.

GOUVÊA, João Bosco Cascardo de. *Recuperação e Falência: lei 11.101/2005: comentários artigo por artigo*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. *Impostos e contribuições federais*. Salvador: JusPodivm, 2018.

GUTJHAR, Valéria. Artigos 186 ao 193. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005.

LIMA, Sérgio Mourão Corrêa. Art. 83 a 86, p. 530-621. In: CORRÊA-LIMA, Osmar Brina; LIMA, Sérgio Mourão Corrêa (orgs). *Comentários à nova lei de falências e recuperação de empresas: Lei nº 11.101, de 09 de fevereiro de 2005*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MAMEDE, Gladston. *Direito Empresarial Brasileiro: Falência e Recuperação de Empresa*. São Paulo: Atlas, 2016.

MELO, José Eduardo Soares de. *IPI: teoria e prática*. São Paulo: Malheiros, 2009.

NEGRÃO, Ricardo. *Curso de Direito Comercial e de Empresa*. v. 3. São Paulo: Saraiva, 2017.

PACHECO, José da Silva. *Comentários à Lei de Execução Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2002.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

SIMIONATO, Frederico A. Monte. *Tratado de direito falimentar*. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Manual direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.