



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE DIREITO**  
**CURSO DE DIREITO**

**ANTONIO HELDER SALES**

**ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DO CONCURSO DE PREFERÊNCIA EM  
MATÉRIA TRIBUTÁRIA ENTRE AS PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO  
PÚBLICO**

**FORTALEZA**

**2013**

ANTONIO HELDER SALES

ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DO CONCURSO DE PREFERÊNCIA EM  
MATÉRIA TRIBUTÁRIA ENTRE AS PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

FORTALEZA

2013

ANTONIO HELDER SALES

ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DO CONCURSO DE PREFERÊNCIA EM  
MATÉRIA TRIBUTÁRIA ENTRE AS PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO

Monografia apresentada ao Curso de Direito  
da Faculdade de Direito da Universidade  
Federal do Ceará, como requisito parcial para  
obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Aprovada em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_.

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra (Orientador)

Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Raquel Coelho Lenz César

Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof. Francisco de Araújo Macedo Filho

Universidade Federal do Ceará (UFC)

A Deus.

Aos meus pais, Nelson e Francisca.

Aos meus segundos pais, João e Conceição.

À minha esposa, Valdirene e às minhas filhas,  
Maria Clara e Vitória.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra, pelas memoráveis aulas na graduação e pela excelente orientação.

Aos participantes da Banca Examinadora, Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Raquel Coelho Lenz César e Prof. Francisco de Araújo Macedo Filho, pelas valiosas colaborações e sugestões.

Aos amigos Ticiania Doth Rodrigues Alves e Francisco Andrey Holanda Tinôco, pela amizade, apoio, incentivo, sugestões e críticas apresentadas.

## RESUMO

O presente trabalho tem como principal objetivo analisar os aspectos jurídicos e doutrinários que envolvem a ordem de preferência estabelecida pelo parágrafo único do art. 187 do Código Tributário Nacional para recebimento de créditos tributários em concurso entre as pessoas jurídicas de direito público. Segundo esse dispositivo legal, se houver concurso para satisfação de créditos tributários, os da União preferem aos dos Estados e Distrito Federal e os destes, aos dos Municípios. A disputa entre os entes federados pode ocorrer no âmbito de processos que versem sobre insolvência civil, arrolamento, inventário, liquidação de pessoas jurídicas de direito privado, concordata e falência. As hipóteses foram investigadas por meio de pesquisa bibliográfica e documental consubstanciada na análise de decisões do Supremo Tribunal Federal e de trabalhos publicados sob a forma de livros e artigos, que abordam direta ou indiretamente o tema em análise. No que tange à tipologia, a pesquisa é pura, com abordagem qualitativa, e, quanto aos objetivos, é descritiva e exploratória. Foi realizada análise comparativa entre as características do Estado Federal brasileiro na vigência da Ordem Constitucional atual e da imediatamente anterior, a qual revelou que a Súmula nº 563 necessita ser revista ou cancelada pela Corte Suprema, pois seus precedentes estão embasados em teses que são incompatíveis com os princípios e regras da atual Constituição brasileira. A ordem de preferência disciplinada pelo parágrafo único do art. 187 do Código Tributário Nacional também não se conforma com o modelo de federalismo construído pelo Constituinte de 1988, motivo pelo qual o Supremo Tribunal Federal tem o dever de declarar a revogação desse preceito. Caso isso se concretize, toda vez que houver concurso de credores entre pessoas jurídicas de direito público, a divisão dos bens deverá ser conjunta e proporcional aos valores dos créditos tributários de cada ente federado.

**Palavras-chave:** Crédito Tributário. Concurso de Preferência. Entes Federados. Autonomia. Isonomia.

## ABSTRACT

The present study aims to analyze the legal and doctrinal aspects that involve the order of preference established by the sole paragraph of the article 187 of the National Tax Code for the receiving of tax credits in a contest among legal entities under public law. According to this legal precept, if there is a contest for the satisfaction of tax credits, those of the Union are preferred in relation to those of the States and Federal District, and these in relation to those of the Municipalities. The dispute among the federated entities can occur in the case of processes that deal with civil insolvency, enrollment, inventory, winding up of legal entities under private law, concordat and bankruptcy. The hypotheses were investigated through bibliographic and documentary research consubstantiated in the analysis of decisions of the Federal Supreme Court and published works in the form of books and articles that directly or indirectly approach the subject under consideration. Regarding the typology, the research is pure, with qualitative approach, and concerning the goals, it is descriptive and exploratory. It was performed a comparative analysis of the characteristics of the Federal State of Brazil in terms of the current Constitutional Order and immediate preceding one, which revealed that the Precedent No. 563 needs to be revised or canceled by the Supreme Court, since its precedents are grounded in theories that are incompatible with the principles and rules of the current Brazilian Constitution. The order of preference established by the sole paragraph of article 187 of the National Tax Code does not conform to the federalism model built by the Constitution from 1988 either, which is why the Supreme Court has a duty to declare the repeal of that precept. Should that concretize, every time there is contest of creditors among legal entities under public law, division of property shall be jointly and proportional to the amounts of tax credits each federated entity.

**Keywords:** Tax Credit. Contest of Preferences. Federal Entities. Autonomy. Isonomy.

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	8
2	CONSTITUIÇÃO E COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	10
2.1	Lançamento tributário.....	11
2.2	Processo administrativo fiscal .....	12
2.3	Inscrição em dívida ativa.....	13
2.4	Cobrança judicial do crédito tributário.....	14
3	PREFERÊNCIAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	17
3.1	A cobrança do crédito tributário e o concurso de credores .....	18
3.2	Arrolamento de bens, inventário e liquidação de pessoas jurídicas .....	20
3.3	Insolvência civil.....	21
3.4	A execução fiscal em face da recuperação judicial e extrajudicial .....	22
3.5	Falência.....	26
3.5.1	Preferências do crédito tributário na falência .....	28
4	APLICABILIDADE DO CONCURSO DE PREFERÊNCIA ENTRE AS PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO.....	35
4.1	Características do Estado federal.....	35
4.2	O federalismo de integração da Constituição Federal de 1969 .....	37
4.3	A Constituição Federal de 1988 e a reconstrução da federação brasileira .....	42
4.4	Análise da constitucionalidade do parágrafo único do art. 187 do CTN.....	45
4.4.1	A súmula nº 563 do STF em face da CF/88 .....	46
4.5	Revogação das normas que instituem concurso de preferência entre as pessoas jurídicas de direito público.....	55
5	CONCLUSÃO.....	59
	REFERÊNCIAS .....	63

## 1 INTRODUÇÃO

Os Estados Democráticos de Direito têm se consolidado nos últimos séculos como uma reação e solução alternativa ao arbítrio experimentado ao longo dos períodos históricos anteriores. Nesse contexto, as constituições democráticas têm fundamental importância para instalação e consolidação desse modelo de Estado.

As experiências brasileiras nas últimas décadas reafirmaram a importância da democracia na construção de uma sociedade que valorize a dignidade da pessoa humana, a liberdade e a justiça. Também entre nós, muito do que colhemos hoje devemos aos que lutaram por uma nova constituição, em substituição à ordem constitucional anterior. Todos os brasileiros devem, portanto, defender a Constituição da República, sempre que seus ideais forem ou se acharem na iminência de ser ofendidos. É justamente nesse plano que se insere a presente pesquisa.

Com efeito, este trabalho científico tem como objetivo central analisar os aspectos constitucionais, legais, doutrinários e jurisprudenciais relativos à ordem de preferência estatuída no parágrafo único do art. 187 do Código Tributário Nacional para recebimento de créditos tributários em concurso entre as pessoas jurídicas de direito público interno. Segundo esse dispositivo legal, os créditos tributários da União preferem aos dos Estados e Distrito Federal, e os destes, aos dos Municípios.

A discussão envolverá temas e institutos atinentes ao Direito Constitucional, Tributário, Comercial e Municipal. A pesquisa encontra-se estruturada de tal forma que os conhecimentos apresentados em um capítulo sirvam de base à discussão que se empreenderá no capítulo subsequente.

Assim é que, no primeiro capítulo, serão abordados os aspectos atinentes à constituição e cobrança do crédito tributário, como o lançamento tributário, o processo administrativo fiscal, a inscrição em dívida ativa e a cobrança judicial do crédito pela Fazenda Pública.

O capítulo segundo é destinado ao estudo das preferências do crédito tributário, incluindo não só a regra geral e sua aplicação em processos que versem sobre insolvência civil, arrolamento, inventário e liquidação de pessoas jurídicas de direito privado, mas também as normas específicas relativas à recuperação judicial e extrajudicial e à falência.

O terceiro e último capítulo será reservado à discussão acerca da aplicabilidade da ordem de preferências em matéria tributária entre pessoas jurídicas de direito público interno

em face dos princípios e normas da Constituição Federal de 1988. Preliminarmente, será examinada a estrutura federativa brasileira edificada na Constituição Federal de 1988 em comparação com aquela apresentada durante a vigência da Constituição de 1969, tendo como base as principais características do Estado Federal. Esse estudo possibilita que se colham os fundamentos jurídicos necessários à análise da aplicabilidade da Súmula nº 563 do Supremo Tribunal Federal, que considerou a referida ordem de preferência compatível com a Constituição Federal de 1969. Serão estudados todos os precedentes que serviram de base para a Corte Suprema emitir o referido entendimento sumulado, bem como será analisada a conformação das teses jurídicas adotadas nas referidas decisões com a Carta de 1988. O capítulo será concluído com o exame da aplicabilidade atual do parágrafo único do art. 187 do Código Tributário Nacional e do parágrafo único do art. 29 da Lei 6.830/80.

## 2 CONSTITUIÇÃO E COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Os aspectos gerais sobre a instituição e cobrança de tributos serão abordados neste capítulo, o que propiciará uma melhor compreensão dos temas que serão tratados nos capítulos seguintes.

Na visão de Maluf (1999, p. 22), o Estado, sob o aspecto democrático, é a instituição que se destina a concretizar os fins da comunidade nacional. Para atingir seus objetivos, o ente estatal necessita de fontes de financiamento, das quais o tributo figura como a principal dentre as receitas derivadas.

A instituição e cobrança de tributos, entretanto, devem observar, em um Estado Democrático de Direito como o nosso, os princípios e normas constitucionais tendentes a conter o ímpeto arrecadatório do Estado. Tais limitações encontram-se disciplinadas nos art. 150 a 152 da Constituição Federal de 1988 (CF/88) e, dentre elas, há a que submete a instituição de tributos à obrigatoriedade de veiculação por meio de lei (CF/88, art. 150, I).

Segundo Carvalho (2011, p. 298-299), a incidência fiscal é definida pela norma tributária em sentido estrito, a qual é composta por uma *hipótese* a que se conjuga uma *consequência*, compondo, desta maneira, a *regra-matriz da incidência fiscal*<sup>1</sup>. A hipótese de incidência, nesses termos, descreve um fato que, uma vez ocorrido, faz nascer para o sujeito ativo um direito subjetivo de cobrar do sujeito passivo o cumprimento de um dever jurídico descrito na consequência.

Instala-se, desse modo, a relação jurídica tributária entre a Fazenda Pública e o sujeito passivo. De acordo com Segundo (2010, p. 55),

Quando norma contida na lei tributária incide sobre o fato nela previsto como “gerador” do dever de pagar determinado tributo, ou determinada multa, surge uma relação com efeitos jurídicos mínimos, ainda em estágio embrionário, que o CTN chama de *obrigação tributária* (art. 113). Essa relação jurídica de grau mínimo dá ao Fisco apenas o direito potestativo de acertá-la e liquidá-la, e ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável), o dever de submeter-se a essa possibilidade de acertamento.

---

<sup>1</sup> A hipótese de incidência (ou descritor) é constituída pelos critérios material, espacial e temporal; a consequência (ou prescriptor), pelos critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Nesses termos, a obrigação tributária que surge com a ocorrência do fato gerador é ainda incerta, ilíquida, e não pode ser de pronto exigida, necessitando, pois, ser aperfeiçoada, o que se faz por meio do lançamento tributário.

## 2.1 Lançamento tributário

Viu-se que a obrigação tributária nasce caracterizada pela iliquidez, incerteza e inexigibilidade. Caberá, pois, à autoridade administrativa, realizar o lançamento tributário, nos moldes estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), após o qual a obrigação tributária passa a ser chamada de crédito tributário. Com efeito, de acordo com Segundo (2010, p. 55), “[...] o lançamento aperfeiçoa a relação tributária preexistente, conferindo-lhe efeitos jurídicos em grau máximo, tornando-a líquida, certa e exigível.”

O CTN disciplinou e classificou o lançamento em três modalidades: por declaração (art. 147 a 148), de ofício (art. 149) e por homologação (art. 150). Seja qual for a modalidade de lançamento, todas são precedidas de procedimentos preparatórios tendentes a identificar e quantificar todos os critérios que constituem a regra-matriz de incidência tributária. Segundo (2010, p. 76) considera o lançamento como um ato administrativo: “Concluído o procedimento preparatório do lançamento, a autoridade competente lavra então o *ato administrativo de lançamento*, através do qual constitui o crédito tributário.”

Uma vez regularmente constituído o crédito tributário, se não ocorrer nenhuma das hipóteses de sua suspensão (CTN, art. 151) ou extinção (CTN, art.156), a autoridade administrativa deverá tomar as medidas necessárias à cobrança administrativa da quantia devida.

Uma das possibilidades à disposição do contribuinte que dará ensejo à suspensão da exigibilidade do crédito tributário é a impugnação do lançamento, cuja propositura inaugura o contencioso administrativo, assunto que será abordado a seguir.

## 2.2 Processo administrativo fiscal

O art. 151, III, do CTN determina que as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, deslocando a discussão em torno da questão para o âmbito do processo administrativo fiscal. Assim, impugnado tempestivamente o crédito tributário, nos termos da lei, inaugura-se a fase contenciosa administrativa de sua cobrança.

Conforme doutrina de Segundo (2010, p. 104-105), o processo administrativo fiscal é, sem dúvida, importante instrumento de controle da legalidade do ato administrativo de lançamento. Sua existência é decorrência lógica dos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, além do direito de petição. Assim, o processo administrativo fiscal se desenvolve de forma dialética, assegurada às partes a produção de quaisquer das provas admitidas em Direito.

No âmbito federal, o processo administrativo tem suas linhas gerais traçadas pela Lei nº 9.784/99, enquanto que o Decreto nº 70.235/72 regulamenta normas específicas do processo administrativo fiscal federal. Segundo (2010, p. 105) aduz que a Lei nº 9.784/99 poderá ser aplicada analogicamente aos demais entes federados que não tenham ainda editado regras específicas sobre o tema, como também ao próprio processo administrativo fiscal federal, no que for compatível com o Decreto nº 70.235/72.

Após analisar os argumentos e provas juntadas ao processo, a administração proferirá sua decisão, da qual caberá recurso, nos prazos e requisitos estabelecidos em lei. Se a Fazenda entender, em decisão administrativa irreformável, que assiste completa razão ao sujeito passivo, ocorrerá a extinção do crédito, nos termos do art. 156, IX, do CTN. Se o lançamento não for reformado ou se a reforma for apenas parcial, a cobrança prosseguirá sobre a parte devida, abrindo-se prazo para pagamento.

Caso o sujeito passivo não efetue o pagamento do tributo no prazo legal, a Fazenda Pública adotará as medidas necessárias à cobrança judicial do crédito tributário, sendo a primeira delas, a inscrição do montante em dívida ativa, assunto que será objeto da próxima subseção.

### 2.3 Inscrição em dívida ativa

Consoante exposto anteriormente, após esgotadas todas as medidas de que dispõe o contribuinte para sustar a cobrança do crédito tributário, cabe à Fazenda promover sua cobrança judicial. Para tanto, necessita inscrever o crédito tributário em dívida ativa a fim de obter a Certidão da Dívida Ativa, título executivo extrajudicial que aparelhará o processo de execução fiscal.

A inscrição de créditos da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e suas respectivas autarquias em dívida ativa encontra-se disciplinada pelos art. 201 a 204 do CTN e 2º a 3º da Lei de Execuções Fiscais (LEF), Lei nº 6.830/80. Consoante disposto no § 1º do art. 2º da LEF, considera-se Dívida Ativa da Fazenda Pública qualquer valor cuja cobrança seja legalmente atribuída aos entes federados e suas respectivas autarquias, seja ela originada ou não de créditos tributários.

Segundo o art. 201 do CTN, constitui dívida ativa tributária a oriunda de crédito da mesma natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de vencido o prazo para pagamento do tributo. Ao comentar esse dispositivo do CTN, Carvalho (2011, p. 676) leciona:

A inscrição em dívida ativa tem por escopo a constituição unilateral do título executivo que servirá de base para a cobrança judicial dos créditos não pagos à Fazenda Pública. Disso resulta que a certidão de dívida ativa é o único dos títulos executivos extrajudiciais em que não há necessidade da assinatura do devedor, existindo a partir de ato unilateral do credor.

Carvalho (2011, p. 675-676) defende ainda que a inscrição em dívida ativa é ato que se reveste de elevada importância jurídica, por ser o último ato administrativo de controle da legalidade do crédito tributário, além do que, é realizado por profissionais especializados, os Procuradores da Fazenda. Nesses termos, antes de efetivar a inscrição, os servidores da Fazenda devem verificar a existência de erros e vícios que poderão comprometer a cobrança do crédito tributário. Nesse diapasão, Segundo (2010, p. 186-187) defende:

É importante referir que o ato de inscrição em dívida ativa não é mera formalidade automática. Trata-se de mais uma forma de controle interno da legalidade dos atos da Administração Pública, conforme dispõe o art. 2º, § 3º, da Lei nº 6.830/80. Naturalmente, o Procurador responsável pela inscrição não poderá fazer um “julgamento” de todo o mérito da exigência, pois não é instância julgadora, mas poderá corrigir erros relacionados ao ato de inscrição.

A Certidão de Dívida Ativa é o único título executivo extrajudicial de cuja constituição o devedor não participa. Ela deverá conter, além dos requisitos enumerados no *caput* do art. 202 do CTN, a indicação do livro e da folha da inscrição<sup>2</sup>. A inobservância dessas exigências ensejará a nulidade da inscrição e dos atos subsequentes, mas tal vício poderá ser sanado até a decisão de primeira instância, pela substituição da certidão defeituosa e concessão ao sujeito passivo de novo prazo para defesa, a qual só poderá versar sobre a parte que foi alterada (CTN, art. 203). Dispõe ainda o CTN, em seu art. 204, que a dívida regularmente inscrita goza de presunção relativa de certeza e liquidez e tem o valor de prova pré-constituída.

## 2.4 Cobrança judicial do crédito tributário

Inscrito o crédito tributário em dívida ativa e extraída a Certidão de Dívida Ativa, o passo natural subsequente a cargo da Fazenda é promover a cobrança judicial em desfavor do sujeito passivo.

O processo de execução fiscal encontra-se disciplinado pela Lei nº 6.830/80. Conforme ensina Segundo (2010, p. 223), trata-se de processo de execução por quantia certa, fundado em título executivo extrajudicial, a Certidão de Dívida Ativa, cuja finalidade é obter a prestação da tutela jurisdicional executiva, ou seja, o pagamento do crédito tributário dos entes federados, suas respectivas autarquias ou fundações, o qual fora regular e definitivamente constituído, já se encontrava vencido e exigível, porém não pago.

Segundo (2010, p. 225) explica que também se aplicam à execução fiscal os dispositivos do Código de Processo Civil (CPC), Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, que

---

<sup>2</sup> Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

versem sobre normas do processo em geral e as que regulam as execuções, desde que consonantes ou que não colidam com as disposições da LEF.

Na petição inicial da execução fiscal, basta que a Fazenda indique o magistrado a quem é dirigida, o pedido e o requerimento para citação do executado (Lei nº 6.830/80, art. 6º). Isso porque a Certidão de Dívida Ativa, que obrigatoriamente instruirá a exordial do Fisco, já contém as principais informações necessárias à instrução inicial do processo e faz parte integrante da petição inicial, como se nesta estivesse transcrita, podendo, inclusive, constituírem um documento único (Lei nº 6.830/80, art. 6º, §§ 1º e 2º).

Ao comentar o art. 203 do CTN, mencionou-se que a Certidão de Dívida Ativa poderá ser substituída até a decisão de primeira instância para corrigir erros nela contidos, assegurado ao executado prazo para embargar a parte que foi alterada. O § 8º do art. 2º da Lei 6.830/80 traz dispositivo que versa de maneira idêntica sobre o tema. Ao comentar essa possibilidade, Segundo (2010, p. 246) defende o caráter restrito dessa prerrogativa do Fisco:

Note-se, porém, que essa possibilidade de substituição tem por finalidade, exclusivamente, permitir a correção de erros materiais. Não tem, contudo, a força de permitir a convalidação de nulidade plena do procedimento ou do processo administrativo, como a que decorre da prática do ato de lançamento por autoridade incompetente, ou com o uso de provas ilícitas, ou ainda quando se verificar cerceamento de direito de defesa no âmbito do processo administrativo.

Se por qualquer motivo ocorrer de a inscrição em Dívida Ativa ser cancelada antes da decisão de primeira instância, tal fato ensejará a extinção da execução fiscal, sem ônus para as partes (Lei nº 6.830/80, art. 26).

Quanto à sujeição passiva, o art. 4º da LEF determina que poderão figurar no polo passivo do processo de execução fiscal tanto o próprio devedor, que pode ser o contribuinte ou o responsável tributário, como também corresponsáveis<sup>3</sup>.

Ao deferir a petição inicial, o juiz ordenará a citação do executado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar – com juros, multa de mora e encargos indicados na CDA – ou garantir a dívida por meio de depósito em dinheiro, oferecimento de fiança bancária, nomeação ou indicação à penhora, respectivamente, bens próprios ou oferecidos por terceiros

---

<sup>3</sup> Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra:

I - o devedor;

II - o fiador;

III - o espólio;

IV - a massa;

V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e

VI - os sucessores a qualquer título.

[...]

e aceitos pela Fazenda Pública (LEF, art. 7º, 8º e 9º). O executado poderá, alternativamente, quitar a parte que julgar incontroversa e garantir a execução somente do saldo remanescente (LEF, art. 9º, § 6º).

Somente depois de garantido o juízo é que o executado poderá interpor a ação de embargos à execução, cujo prazo é de 30 (trinta) dias, contados da data em que a execução for garantida (Lei 6.830, art. 16, *caput* e § 1º).

Segundo (2010, p. 256) aduz que a possibilidade de manejo da ação de embargos à execução é facultada ao executado que deseja desconstituir a Certidão de Dívida Ativa e consequentemente extinguir a execução fiscal, tendo em vista que o crédito tributário apresentado pelo Fisco pode muito bem ser absolutamente inválido ou excessivo.

Os embargos do executado é uma ação de conhecimento – e, portanto, há possibilidade de produção de todas as provas admitidas em Direito – em que este buscará demonstrar as razões de fato e de direito que julgue relevantes para desconstituir a presunção de certeza e liquidez legalmente atribuída à CDA. Embora constituam autos apartados, tramitarão apensos ao processo de execução fiscal.

Questão relevante diz respeito à suspensão ou não da execução fiscal diante da oposição dos embargos do executado, pois a Lei 6.830/80 não trata expressamente desse tema. Na opinião de Segundo (2010, p. 285), o manejo dos embargos “[...] *suspende* o curso da execução fiscal, na qual podem ser praticados apenas atos que tenham por finalidade garantir ou reforçar a garantia da dívida, mas não de alienação dessa garantia.” O nobre doutrinador fundamentou sua assertiva por meio de interpretação sistemática dos dispositivos da Lei 6.830/80, mormente os art. 19, 24 e 32, § 2º, afastando, com isso, a aplicação subsidiária do art. 739-A do CPC, o qual, após as alterações introduzidas pela Lei 11.382/2006, passou a determinar que os embargos não suspendem a execução. Segundo (2010, p. 286-290) aduz que a execução deve permanecer suspensa mesmo na pendência de recurso contra sentença que julgue improcedentes os embargos, em que pese a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) aponte na direção contrária.

No capítulo seguinte, serão analisados os efeitos sobre o curso da execução fiscal com o advento de concurso de credores, especialmente no caso de arrolamento de bens, inventário, liquidação de pessoa jurídica, recuperação judicial e extrajudicial e falência de sociedades empresárias.

### 3 PREFERÊNCIAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

As preferências do crédito tributário encontram-se disciplinadas pelos art. 186 a 193 do CTN, em seção incluída no capítulo das garantias e privilégios. A leitura desses dispositivos revela que o Código Tributário não prima pelo rigor técnico quando reúne nessa seção garantias e privilégios que não são propriamente preferências. Baleeiro (2005, p. 960), em sábia lição, diferencia os conceitos de garantia, privilégio e preferência, evidenciando essa deficiência do CTN:

As garantias são expressão amplíssima e genérica. Privilégios e preferências são garantias. Entretanto, nem toda garantia é um privilégio ou uma preferência. Configura garantia tudo que for conferir maior segurança, estabilidade ou facilidade ou comodidade ao crédito, podendo estar ou não referida ao Capítulo VI do CTN, razão pela qual o art. 183 estabelece não ser exaustivo o rol das garantias. Elas são, em sentido lato, fiança, responsabilidade, caução. Já privilégio é sempre prerrogativa, prevalência ou preeminência de um crédito sobre o outro. Se tal prevalência se dá em fase executiva, na ordem de pagamentos em concurso de credores, denomina-se preferência. Mas o CTN não guarda essa distinção de forma rígida, denominando de preferência o que é singela garantia (arts. 191, 192 e 193).

Nessa linha de raciocínio, os art. 191, 191-A, 192 e 193 do CTN tratam não de preferências, mas de garantias do crédito tributário, motivo pelo qual eles não serão objeto de análise neste trabalho. Quanto ao art. 187, seu *caput* disciplina um privilégio – a ser estudado na subseção 3.1 – que não se enquadra como preferência; enquanto que seu parágrafo único trata de um concurso de preferência entre pessoas jurídicas de direito público, assunto que será abordado no capítulo seguinte.

Com base nos ensinamentos de Coelho (2007, p. 858), a preferência de que tratam os art. 186, 188, 189 e 190 do CTN é a processual, ou seja, uma modalidade de privilégio que dá à Fazenda Pública o direito de receber seus créditos antes dos demais credores que disputam em concurso.

Melo (2001, p. 270) defende a manutenção de preferências do crédito tributário, fundamentando-as na função social do tributo e no interesse público:

O crédito tributário reveste indiscutível interesse público, tendo em vista que os valores que abrange visam atender às amplas necessidades da coletividade, em razão do que sua indisponibilidade constitui um verdadeiro dogma. O atingimento das finalidades públicas torna indispensável a obtenção dos recursos oriundos da atividade tributária, justificando-se a concessão de garantias e privilégios para seus credores.

O art. 186, *caput*, do CTN, com redação dada pela Lei Complementar nº 118/2005, traz a regra geral de preferência do crédito tributário, segundo a qual ele prefere a qualquer outro, independentemente da natureza ou tempo de constituição, exceto aos créditos trabalhistas e acidentários:

Art. 186. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho.

Fala-se em regra geral porque, à exceção dos créditos decorrentes das relações de trabalho e de acidentes de trabalho, ela será aplicada indistintamente nos casos de insolvência civil, falência, concordata, recuperação judicial, inventário, arrolamento e liquidação de pessoas jurídicas de direito privado. No caso de falência, também há regras específicas que serão estudadas na subseção 3.5.

Deve-se registrar, por oportuno, que o § 4º do art. 4º, Lei nº 6.830/80 estendeu as preferências do crédito tributário a toda e qualquer dívida da Fazenda Pública de natureza não tributária, desde que inscrita em dívida ativa.

### **3.1 A cobrança do crédito tributário e o concurso de credores**

O art. 187, *caput*, do CTN confere à cobrança judicial do crédito tributário o privilégio de não se submeter a concurso de credores e não precisar se habilitar em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento:

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.

Esse dispositivo foi alterado pela Lei Complementar nº 118/2005, para incluir o termo “recuperação judicial”, a fim de compatibilizá-lo com a Lei nº 11.101/2005, que disciplina a falência e a recuperação judicial do empresário e da sociedade empresária.

Haverá concurso de credores toda vez que o devedor tornar-se insolvente, ou seja, contrair dívidas com vários credores e não possuir patrimônio bastante para quitá-las tempestivamente. Nesse caso, cada credor fica impossibilitado de iniciar ou manter execuções individuais contra o devedor insolvente, devendo, pois, pleitear sua habilitação no processo para o qual foi atraído o concurso de credores.

Tal óbice, contudo, não atinge a Fazenda Pública, a qual poderá dar início ou manter execuções fiscais para dar prosseguimento à cobrança judicial do crédito tributário. Baleeiro (2005, p. 972-973) denomina esse privilégio de *supremacia do interesse fiscal*, e justifica sua assertiva nos seguintes termos:

Em geral, o credor fica impossibilitado de iniciar ou prosseguir a execução contra devedor insolvente que tem outros credores. Deverá habilitar-se no processo de concurso de credores se o devedor não estiver sujeito à falência, ou no desta ou concordata [sic], se ele for comerciante, aguardando a cota que lhe tocará em rateio, depois de liquidados os bens daquele devedor.

[...]

Mas a Fazenda não está sujeita a esses processos de que não se podem eximir os credores de Direito Comum. Ela excetua diretamente os bens do insolvente ou do espólio, porque seu privilégio se sobrepõe a todos os demais credores, exceto aqueles cujos créditos decorrem da legislação do trabalho.

Os ensinamentos acima transcritos foram emitidos antes da vigência da Lei nº 11.101/2005, motivo pelo qual ele faz menção à concordata, instituto extinto pela novel lei.

Ao comentar essa prerrogativa do Fisco, Coelho (2008, p. 320) aduz que os credores fiscais são titulares de garantia legal segundo a qual são excluídos de qualquer concurso, “[...] tendo em vista a proteção do interesse público, cujo atendimento depende dos recursos derivados da arrecadação tributária.”

Com efeito, os tributos possuem importante função social, na medida em que são a principal fonte de recursos necessários à implementação de ações e programas de governo que beneficiam toda a sociedade.

Segundo o disposto no art. 29, *caput*, da Lei nº 6.830/80 o privilégio de não se submeter a concurso de credores é estendido a toda e qualquer dívida da Fazenda Pública de natureza não tributária, desde que inscrita em dívida ativa. Coelho (2008, p. 262-263), ao comentar as regras sobre o concurso de credores na falência, entende válida a ampliação perpetrada pela Lei de Execuções Fiscais, consoante excerto abaixo:

Em cinco hipóteses, contudo, abrem-se exceções ao princípio da universalidade do juízo falimentar:

[...]

d) Execuções tributárias, que, segundo o disposto no art. 187 do CTN, não se sujeitam a nenhum concurso de credores, nem à habilitação na falência; a mesma regra excludente da universalidade aplica-se aos créditos não tributários inscritos na dívida ativa, segundo a Lei nº 6.830/80;

É oportuno registrar, contudo, que o privilégio que tem a Fazenda Pública de não submeter a cobrança judicial do crédito tributário a concurso de credores comporta alguns temperamentos que serão discutidos quando forem abordados os assuntos relativos à recuperação judicial e à falência.

### 3.2 Arrolamento de bens, inventário e liquidação de pessoas jurídicas

O art. 189 do CTN estipula preferência ao crédito tributário a cargo do *de cujus* ou de seu espólio, mesmo que ainda não vencido, que for exigível no curso dos processos de inventário ou arrolamento. Regra idêntica é a do art. 190, quanto aos créditos tributários exigíveis no decurso da liquidação das pessoas jurídicas de direito privado.

A regra parece absoluta, como se nenhum outro crédito pudesse preferir ao tributário exigível no decurso dos referidos processos. Entretanto, a doutrina ressalta que, embora não excetuados nos art. 189 e 190 do CTN, os créditos trabalhistas e acidentários têm preferências sobre o tributário também nesses casos, tendo em vista aplicação da regra geral contida no art. 186, *in fine*, do CTN, consoante comentado anteriormente. Nesse sentido é a lição de Amaro (2007, p. 477), segundo a qual:

Não obstante esses artigos não ressalvem os *créditos trabalhistas e os acidentários*, vale, a nosso ver, a disposição geral do art. 186, que privilegia tais créditos, com a limitação de que trata o inciso II do parágrafo único do mesmo artigo, aplicável aos trabalhistas.

Esse mesmo entendimento pode ser extraído da doutrina de Coelho (2007, p. 869), especificamente quando ele se refere à preferência do crédito tributário no caso de liquidação voluntária ou judicial de pessoas jurídicas, em que comenta: “Pois bem, ainda aqui, os créditos tributários preferem a quaisquer outros créditos, exceto os trabalhistas e alimentares.”

É bem verdade que alguns autores não citam essa ressalva na oportunidade em que tecem seus comentários sobre os art. 189 e 190 do CTN. Assim ocorre com Machado (2006, p. 257), que diz que nesses casos “[...] os créditos tributários gozam de preferência absoluta.” Carvalho (2011, p. 662-663) e Sabbag (2011, p. 977) seguem o mesmo diapasão, o que levaria à conclusão de que os créditos tributários exigíveis nos processos de inventário, arrolamento e liquidação de pessoas jurídicas de direito privado prefeririam aos trabalhistas e acidentários.

Nesse contexto, deve-se seguir o entendimento daqueles que privilegiam os créditos de natureza trabalhista e os decorrentes de acidente de trabalho, por ser a solução que mais se concilia com o princípio da dignidade da pessoa humana, norteador de nossa Constituição.

Nesses termos, em se tratando de processos de inventário, arrolamento e liquidação de pessoa jurídica de direito privado, os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou de acidente de trabalho terão preferência sobre os créditos tributários.

Para assegurar a preferência do crédito tributário, o juiz responsável pelo processo de inventário ou arrolamento deve encaminhar ofícios às repartições fiscais a fim de obter informações sobre a existência de possíveis créditos tributários. Machado (2006, p. 257) lembra que o inventariante, por seu turno, obriga-se a declarar todas as dívidas do autor da herança e de seu espólio e é responsável por todos os tributos gerados após a abertura da sucessão.

Aplica-se aos processos de inventário ou arrolamento o disposto no § 1º do art.188. Por força desse dispositivo legal, havendo contestação do crédito tributário, a discussão será levada a cabo em processo próprio e dependerá de garantia de instância, a qual, se não for realizada, obrigará o juiz do inventário ou arrolamento a mandar reservar bens suficientes à satisfação do crédito tributário. Trata-se de outro dispositivo legal que visa a assegurar a preferência do crédito tributário.

À guisa de esclarecimento, deve-se registrar que o processo a que se refere o art. 190 do CTN é o meio de liquidação judicial de sociedades não sujeitas à falência. Sua liquidação, nesses casos, seguirão normas de leis específicas, de acordo com a natureza da sociedade. O art. 2º da Lei 11.101/2005 elenca as sociedades às quais ela não se aplica<sup>4</sup>.

### **3.3 Insolvência civil**

Se a pessoa física ou as sociedades civis tornarem-se insolventes, estarão sujeitas à execução por quantia certa, cujas regras encontram-se disciplinadas nos art. 748 a 786-A do CPC.

---

<sup>4</sup> Lei 11.101/2005:

[...]

Art. 2º Esta Lei não se aplica a:

I – empresa pública e sociedade de economia mista;

II – instituição financeira pública ou privada, cooperativa de crédito, consórcio, entidade de previdência complementar, sociedade operadora de plano de assistência à saúde, sociedade seguradora, sociedade de capitalização e outras entidades legalmente equiparadas às anteriores.

Nos processos dessa natureza, aplica-se a regra geral contida no art. 186, *in fine*, do CTN, à semelhança do que foi explicado na subseção anterior, ou seja, somente os créditos trabalhistas e os decorrentes de acidente de trabalho preferirão aos tributários.

### **3.4 A execução fiscal em face da recuperação judicial e extrajudicial**

A atividade empresarial é de fundamental importância, tanto para a sociedade quanto para o Estado, na medida em que possui relevante função social. A produção ou a circulação de bens ou de serviços, além de criarem empregos e uma gama de relações jurídicas, fazem circular a riqueza e geram pagamento de tributos, os quais retornam para a sociedade em forma de obras e serviços públicos. O fracasso da empresa, portanto, tem repercussões negativas em diversos segmentos sociais e é por essa razão que o Estado deve se preocupar cada vez mais em preservá-la.

No Brasil, a Lei 11.101/2005, também chamada de Nova Lei de Falências, apresenta duas opções para tratar a crise empresarial, que são a Recuperação Judicial e a Falência, cujas bases fundamentam-se no princípio da conservação da empresa. Se o empresário individual ou a sociedade empresária, embora em dificuldades, demonstram a viabilidade da continuação de sua atividade, o Estado lhe permite socorrer-se do instituto da recuperação judicial, cujo objetivo expressamente previsto na lei é viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, dessa forma, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica. Por outro lado, caso a crise seja tão profunda ao ponto de não mais ser possível sua recuperação, a falência será o instituto mais adequado, mas, mesmo neste caso, busca-se vender os ativos de forma globalizada, a fim de que o adquirente possa dar continuidade à empresa, preservando, dessa forma, a atividade.

O trabalho ora em desenvolvimento não tem a pretensão de aprofundar os conceitos, normas e procedimentos que envolvem a recuperação e a falência. Seu enfoque será analisar os pontos de interseção entre esses institutos, a execução fiscal e as preferências do crédito tributário.

Nesta subseção, serão estudados os aspectos da recuperação judicial e extrajudicial relacionados com a execução fiscal. Com o mesmo enfoque, analisar-se-á a falência na subseção seguinte.

Poderá requerer a recuperação judicial a sociedade empresária ou o empresário que exerça suas atividades há mais de 2 (dois) anos e atenda a todos os requisitos elencados no art. 48 da Lei nº 11.101/2005<sup>5</sup>. O processo da recuperação judicial tem início com a petição inicial dirigida ao juiz competente, a qual deve ser obrigatoriamente instruída com os documentos listados no art. 51 da referida lei. Cumpridas essas exigências, o juiz deferirá o processamento da recuperação judicial, oportunidade em que adotará as providências constantes no art. 52 da Lei 11.101/2005; dentre elas está a ordem de suspensão por até 180 (cento e oitenta) dias de todas as ações ou execuções contra o devedor, exceto aquelas cuja ressalva consta no mesmo dispositivo.

As ações de natureza fiscal que estiverem em tramitação na data do deferimento do processamento da recuperação judicial não serão suspensas, por força da exceção prevista no § 7º do art. 6º da Lei nº 11.101/2005:

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.

[...]

§ 7º As execuções de natureza fiscal não são suspensas pelo deferimento da recuperação judicial, ressalvada a concessão de parcelamento nos termos do Código Tributário Nacional e da legislação ordinária específica.

Em relação à lei ordinária específica mencionada na parte final do § 7º acima transcrito, a Lei Complementar 118/2005 incluiu o art. 155-A, o qual, em seus §§ 3º e 4º, assim dispõe:

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

---

<sup>5</sup> Lei 11.101/2005:

[...]

Art. 48. Poderá requerer recuperação judicial o devedor que, no momento do pedido, exerça regularmente suas atividades há mais de 2 (dois) anos e que atenda aos seguintes requisitos, cumulativamente:

I – não ser falido e, se o foi, estejam declaradas extintas, por sentença transitada em julgado, as responsabilidades daí decorrentes;

II – não ter, há menos de 5 (cinco) anos, obtido concessão de recuperação judicial;

III – não ter, há menos de 8 (oito) anos, obtido concessão de recuperação judicial com base no plano especial de que trata a Seção V deste Capítulo;

IV – não ter sido condenado ou não ter, como administrador ou sócio controlador, pessoa condenada por qualquer dos crimes previstos nesta Lei.

Parágrafo único. A recuperação judicial também poderá ser requerida pelo cônjuge sobrevivente, herdeiros do devedor, inventariante ou sócio remanescente.

[...]

§ 3º Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial.

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

O art. 68 da Lei 11.101/2005 contém dispositivo que traduz a mesma previsão do § 4º, do art. 155-A, do CTN:

Art. 68. As Fazendas Públicas e o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS poderão deferir, nos termos da legislação específica, parcelamento de seus créditos, em sede de recuperação judicial, de acordo com os parâmetros estabelecidos na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

Conforme se depreende dos dispositivos acima transcritos, o deferimento do processamento da recuperação judicial não tem qualquer efeito sobre as ações de execução fiscal para cobrança de créditos tributários dos quais a sociedade seja devedora. Admite-se a suspensão das execuções fiscais apenas nos casos e formas a serem previstas em lei ordinária que trate especificamente da matéria. Sobre esse assunto, Coelho (2008, p. 418) tece o seguinte comentário:

Quer dizer, nem todas as ações e execuções movidas contra o requerente da recuperação judicial se suspendem. Continuam, assim, a tramitar: [...] c) execuções fiscais, caso não concedido o parcelamento na forma da lei específica a ser editada nos termos do art. 155-A, §§ 3º e 4º, do Código Tributário Nacional;

Mamede (2010, p. 42), na oportunidade em que comenta os dispositivos em questão, apresenta o mesmo entendimento:

A regra de suspensão das ações contra o empresário ou sociedade empresária, disposta no artigo 6º da Lei 11.101/05, não alcança as ações de natureza fiscal, quando se trate de recuperação judicial, prevê o § 7º do mesmo artigo, ressalvada a concessão de parcelamento nos termos do Código Tributário Nacional e da legislação ordinária específica. O parcelamento de débitos fiscais, por força do artigo 151, VI do Código Tributário Nacional, suspende a exigibilidade do crédito tributário, sendo concedido, segundo o artigo 155-A, na forma e condições estabelecidas em lei específica.

Como consequência, as dívidas tributárias não farão parte do *plano de recuperação judicial* que o devedor entregará em juízo no prazo estabelecido pelo art. 53 da Lei nº 11.101/2005, ou seja, de até 60 (sessenta) dias, contados da publicação da decisão que deferir o processamento da recuperação judicial.

Registre-se, por oportuno, que poderá ocorrer uma situação especial em que as execuções fiscais poderão ser temporariamente paralisadas. Sabe-se que um dos meios de recuperação judicial previstos no inciso IV do art. 50 da Lei 11.101/2005 é a substituição total

dos administradores da sociedade empresária. Isso poderá ocorrer caso se configurem as irregularidades previstas no art. 64 daquela lei. Nesse caso, o juiz determinará o afastamento dos administradores da sociedade, que será gerida provisoriamente pelo administrador judicial até que a assembleia geral de credores defina o nome da pessoa que exercerá a função de gestor judicial. Dessa maneira, tendo em vista que haverá alteração do representante do sujeito passivo, é necessário que as execuções fiscais tenham seu curso suspenso até a substituição do novo administrador da sociedade empresária.

O procedimento da recuperação extrajudicial, por sua vez, é bastante singular. Nele, o próprio devedor se comunica com seus credores na busca de uma solução negociada para a crise que assola a sociedade empresária. O plano de recuperação extrajudicial geralmente inclui a novação ou renegociação de suas dívidas e, se for aceito pelos credores de forma unânime, não será nem mesmo necessário submetê-lo à homologação judicial.

Por força do disposto nos §§ 1º e 4º do art. 161 da Lei nº 11.101/2005, as normas sobre recuperação extrajudicial não se aplicam aos créditos tributários, bem como as ações e execuções fiscais não serão suspensas caso o sujeito passivo decida propor a seus credores seu plano de recuperação extrajudicial<sup>6</sup>.

Nesse sentido é a doutrina de Coelho (2008, p. 439-440), que alerta também que a Fazenda não pode remir ou anistiar créditos tributários por acordo com o próprio sujeito passivo em face do regime de direito público a que se submete esse tipo de crédito:

Os credores preservados da recuperação extrajudicial são:

[...]

b) *Credor tributário*. Em razão do regime de direito público disciplinar dessa categoria de crédito, a renegociação no plano da recuperação extrajudicial é inadmissível. O credor tributário só *mediante lei* pode conceder remissão ou anistia, ou prorrogar o vencimento da obrigação do contribuinte. O regime jurídico de direito público, informado pelo princípio da indisponibilidade do interesse público, impede que a autoridade tributária renegocie o crédito. Lei específica disciplina o parcelamento desse crédito, em determinadas condições (CTN, art. 155-A, §§ 3º e 4º). Atendidas estas, a sociedade empresária devedora terá direito ao benefício outorgado pela legislação tributária. Não atendidas, porém, a autoridade tributária não tem meios de autorizar o parcelamento, muito menos para conceder qualquer outro benefício ao contribuinte. A impossibilidade de renegociação, assim, exclui o crédito tributário da renegociação extrajudicial.

---

<sup>6</sup> Art. 161. O devedor que preencher os requisitos do art. 48 desta Lei poderá propor e negociar com credores plano de recuperação extrajudicial.

§ 1º Não se aplica o disposto neste Capítulo a titulares de créditos de natureza tributária, derivados da legislação do trabalho ou decorrentes de acidente de trabalho, assim como àqueles previstos nos arts. 49, § 3º, e 86, inciso II do *caput*, desta Lei.

[...]

§ 4º O pedido de homologação do plano de recuperação extrajudicial não acarretará suspensão de direitos, ações ou execuções, nem a impossibilidade do pedido de decretação de falência pelos credores não sujeitos ao plano de recuperação extrajudicial.

Em síntese, o fato de o sujeito passivo se encontrar em recuperação extrajudicial não afetará o curso da cobrança administrativa ou judicial dos créditos tributários dos quais seja devedor.

### 3.5 Falência

Diante da crise da sociedade empresária (ou do empresário), vimos que uma das soluções possíveis é tentar recuperar, judicial ou extrajudicialmente, o devedor. Há casos, porém, em que a recuperação da sociedade não se mostra viável, devendo-se partir para a intervenção estatal mais drástica, que é a decretação da falência do devedor.

A falência, na acepção processual, é meio judicial de execução concursal do patrimônio do devedor empresário ou da sociedade empresária e está disciplinada pela Lei nº 11.101/2005, conforme mencionado anteriormente.

Interessante notar que o pressuposto para que seja decretada a falência da sociedade empresária não é a insolvência econômica, mas a *jurídica*, ou seja, deve estar configurada uma das hipóteses previstas no art. 94 da Lei 11.101/2005: impontualidade injustificada (inciso I), execução frustrada (inciso II) ou prática de ato de falência (inciso III). Coelho (2008, p. 251) defende que a prova da solvência econômica pelo devedor empresário não afasta a instauração do processo falimentar, se os credores demonstrarem a sua insolvência jurídica. Poderá ainda ser instaurada a execução concursal em face do devedor pela convolação da recuperação judicial em falência, nos termos do art. 73 da Lei nº 11.101/2005.

Podem requerer a falência do devedor as pessoas legitimadas no art. 97 da Lei nº 11.101/2005, incluída aí a própria sociedade empresária (autofalência). A competência para conhecer o pedido, decretar e processar a falência é do juízo do principal estabelecimento do devedor no Brasil, ou seja, aquele em que, segundo Coelho (2008, p. 261), a devedora concentra o maior volume de seus negócios.

Outro ponto a ser ressaltado é que, uma vez decretada a falência, em regra, as atividades da sociedade empresária serão paralisadas. Dessa forma, o administrador judicial assumirá a representação do polo passivo de todas as ações sobre bens, interesses e negócios da sociedade falida e da massa falida, inclusive as execuções fiscais (art. 75 e 76, parágrafo único da Lei 11.101/2005). Nesse sentido é o comentário de Coelho (2008, p. 325):

As ações de execução que não se suspendem com a falência terão prosseguimento com a massa falida no polo ativo ou passivo da relação processual, representando-a, judicialmente, o administrador judicial.

O juízo da falência é universal, o que significa, segundo ensina Coelho (2008, p. 262), que “[...] todas as ações referentes aos bens, interesses e negócios da massa falida serão processadas e julgadas pelo juízo perante o qual tramita o processo de execução concursal por falência.”

Isso não ocorre, contudo, com as execuções fiscais em curso no momento da decretação da quebra, pois a cobrança judicial do crédito tributário não está sujeita a concurso de credores nem a habilitação em falência, tendo em vista o disposto no art. 187, *caput*, do CTN, o qual foi objeto de análise na subseção 3.1. Dessa maneira, as ações de natureza fiscal que estiverem em tramitação na data da decretação da falência não serão suspensas, conforme dispõe o § 7º, do art. 6º, da Lei nº 11.101/2005:

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.

[...]

§ 7º As execuções de natureza fiscal não são suspensas pelo deferimento da recuperação judicial, ressalvada a concessão de parcelamento nos termos do Código Tributário Nacional e da legislação ordinária específica.

Conforme abordado na subseção 3.1, o art. 29, *caput*, da Lei nº 6.830/80, estende o privilégio de não se submeter a concurso de credores a toda e qualquer dívida da Fazenda Pública de natureza não tributária, desde que inscrita em dívida ativa.

Esse privilégio de que dispõe a Fazenda Pública deve ser analisado com cuidado quando se tratar de falência, a fim de evitar a prática de atos que poderão comprometer a validade do processo de execução fiscal. Quem melhor explica essa preocupação é Mamede (2010, p. 42-43). Em primeiro lugar, ele ressalta a necessidade de suspensão da execução fiscal até a substituição que, em regra, ocorrerá no polo passivo:

No âmbito específico da falência, no entanto, essa regra não permite à Fazenda desconhecer o juízo universal e o concurso de credores. Pra começar, a decretação da falência suspende os processos de execução fiscal e respectivos embargos até a substituição do empresário ou administrador societário pelo administrador judicial da massa falida (artigo 75 da Lei 11.101/2005), que poderá mesmo constituir seu próprio advogado, substituindo aquele que, até então, atuava no feito. Desconhecer a necessidade de substituição processual determinaria nulidade dos atos praticados.

Em seguida, ele lembra que a Fazenda deverá evitar a burla da norma legal que estabelece a ordem de preferência nos pagamentos dos créditos na falência:

Assim, (1) caso já tenha havido praça na execução fiscal, mas não tenha havido pagamento à Fazenda, não poderá ela pretender ser paga antes de se verificar se aqueles valores não serão necessários para satisfazer os créditos que têm preferência sobre o crédito tributário; (2) caso haja bem conscrito, ainda não praceado, seu destino dependerá das deliberações tomadas no juízo universal, independentemente de haver ou não praça devidamente marcada; não pode a Fazenda pretender a venda do bem, desconhecendo que ele pode ser vital para a solução adotada no juízo concursal [...].

Adotando a mesma postura, Coelho (2008, p. 326-327) defende que a Fazenda deve observar as regras de preferências disciplinadas pela lei falimentar:

Se a execução fiscal é mais célere que a falência, e o bem penhorado naquela é vendido quando ainda tramita a verificação dos créditos no concurso falencial, pode ocorrer de o fisco receber antes dos credores trabalhistas ou titulares de direito real de garantia. Nessa hipótese, terá o preterido direito creditício contra aquele que recebeu indevidamente, no valor que lhe caberia, segundo a natureza de seu crédito e as forças da massa.

Pelo que até aqui foi exposto, pode-se concluir que não serão suspensas as execuções fiscais que estiverem em curso quando da decretação da falência do sujeito passivo, observado o tempo necessário para que ocorra substituição no polo passivo da relação processual e a ordem de preferência no pagamento de créditos estabelecida pelo CTN e pela Lei nº 11.101/2005.

### ***3.5.1 Preferências do crédito tributário na falência***

A decretação da falência tem o efeito de por em cheque a solvabilidade do devedor, como ensina Mamede (2010, p. 404), tendo em vista que a partir desses fatos não se tem mais certeza de que as obrigações da sociedade serão cumpridas em sua totalidade, motivo pelo qual torna-se necessário que a lei apresente regras sobre a ordem em que os créditos serão satisfeitos.

Nesse diapasão, tomando-se por base os ensinamentos de Mamede (2010, p. 434-439) e o disposto na Lei nº 11.101/2005, deverão ser efetuados primeiramente os pagamentos antecipados (art. 150 e 151), depois as restituições em dinheiro (art. 86 e 149), em seguida, serão pagos os créditos extraconcursais – na ordem apresentada pelo art. 84 – e, por fim, os créditos concursais, na sequência apresentada no art. 83.

Serão pagos pelo administrador judicial, com os recursos disponíveis em caixa, de forma antecipada e em primeiríssimo lugar, as despesas que se mostrarem indispensáveis à

administração do processo falimentar (art. 150 da Lei nº 11.101/2005)<sup>7</sup>, tais como a conservação de bens perecíveis, chaveiros, depósitos, etc. Depois dessas despesas inadiváveis, o art. 151 da Lei nº 11.101/2005<sup>8</sup> determina que serão pagos, também de forma antecipada, tão logo haja disponibilidade em caixa, as verbas de natureza estritamente salarial imediatas. Esses adiantamentos de salário serão descontados posteriormente na oportunidade em que forem pagos os créditos concursais derivados da legislação do trabalho (Lei 11.101, art. 83, I).

Depois de efetuados os pagamentos antecipados, o administrador judicial deve priorizar o pagamento das restituições em dinheiro de que trata o art. 86 da Lei 11.101/2005, nos termos de seu parágrafo único e do art. 149 dessa lei<sup>9</sup>. Trata-se, em regra, de devolver a importância em dinheiro pertencente a terceiros que se encontrava de posse da falida na data da decretação da quebra ou de restituir o valor de bem de terceiro que pereceu na posse da falida.

Somente depois de satisfeitos os pagamentos antecipados e as restituições em dinheiro, passa-se ao pagamento dos créditos propriamente ditos, que são classificados em dois grandes grupos: os *concurrais* e os *extraconcurrais*.

Os créditos extraconcurrais, que estão previstos no art. 84 da Lei nº 11.101/2005, têm como característica decorrerem de fatos posteriores à decretação da falência e, por força legal, devem ser pagos antes dos concursais.

---

<sup>7</sup> Art. 150. As despesas cujo pagamento antecipado seja indispensável à administração da falência, inclusive na hipótese de continuação provisória das atividades previstas no inciso XI do *caput* do art. 99 desta Lei, serão pagas pelo administrador judicial com os recursos disponíveis em caixa.

<sup>8</sup> Art. 151. Os créditos trabalhistas de natureza estritamente salarial vencidos nos 3 (três) meses anteriores à decretação da falência, até o limite de 5 (cinco) salários-mínimos por trabalhador, serão pagos tão logo haja disponibilidade em caixa.

<sup>9</sup> 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 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.

Parágrafo único. As restituições de que trata este artigo somente serão efetuadas após o pagamento previsto no art. 151 desta Lei.

[...]

Art. 149. Realizadas as restituições, pagos os créditos extraconcurrais, na forma do art. 84 desta Lei, e consolidado o quadro-geral de credores, as importâncias recebidas com a realização do ativo serão destinadas ao pagamento dos credores, atendendo à classificação prevista no art. 83 desta Lei, respeitados os demais dispositivos desta Lei e as decisões judiciais que determinam reserva de importâncias.

Mamede (2010, p. 418) defende que isso não se deve propriamente a uma questão de preferência, mas de prejudicialidade, pois há que se reconhecer a existência de credores da massa falida (os que mantiveram relações jurídicas posteriores à quebra ou, no mínimo, ao deferimento da recuperação judicial) antes de se passar aos credores do devedor (os que mantiveram relações jurídicas com o empresário ou sociedade empresária).

Com isso, a lei procurou dar efetividade aos processos de falência, os quais, como todo processo, não podem se desenvolver a contento sem que gerem despesas que dificilmente poderiam ser satisfeitas se tivessem que ser pagas após os créditos concursais, situação que certamente inviabilizaria o próprio instituto.

Os créditos tributários que forem decorrentes de fatos geradores ocorridos após a decretação da quebra serão classificados como extraconcursais, consoante disposto no art. 84, V, da Lei 11.101/2005<sup>10</sup> e 188 do CTN<sup>11</sup>. Interessante notar que o citado art. 84 estabelece uma ordem de preferência de pagamentos, o que implica dizer que os créditos tributários classificados como extraconcursais, só serão pagos após serem satisfeitos os demais créditos extraconcursais constantes dos incisos I a IV daquele artigo.

Os créditos *concurrais*, por sua vez, serão quitados somente se sobrar recursos após a satisfação dos pagamentos antecipados, das restituições em dinheiro e dos créditos extraconcursais.

São classificados como concursais os créditos que decorrem de fatos anteriores à decretação da falência e que se submetem a um procedimento específico denominado de

---

<sup>10</sup> Art. 84. Serão considerados créditos extraconcursais e serão pagos com precedência sobre os mencionados no art. 83 desta Lei, na ordem a seguir, os relativos a:

I – remunerações devidas ao administrador judicial e seus auxiliares, e créditos derivados da legislação do trabalho ou decorrentes de acidentes de trabalho relativos a serviços prestados após a decretação da falência;

II – quantias fornecidas à massa pelos credores;

III – despesas com arrecadação, administração, realização do ativo e distribuição do seu produto, bem como custas do processo de falência;

IV – custas judiciais relativas às ações e execuções em que a massa falida tenha sido vencida;

V – obrigações resultantes de atos jurídicos válidos praticados durante a recuperação judicial, nos termos do art. 67 desta Lei, ou após a decretação da falência, e tributos relativos a fatos geradores ocorridos após a decretação da falência, respeitada a ordem estabelecida no art. 83 desta Lei.

<sup>11</sup> Art. 188. São extraconcursais os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do processo de falência.

§ 1º Contestado o crédito tributário, o juiz remeterá as partes ao processo competente, mandando reservar bens suficientes à extinção total do crédito e seus acréscimos, se a massa não puder efetuar a garantia da instância por outra forma, ouvido, quanto à natureza e valor dos bens reservados, o representante da Fazenda Pública interessada.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos processos de concordata.

verificação de créditos, o qual identificará os créditos que participarão do concurso com o objetivo de gerar o Quadro-Geral de Credores que será homologado pelo juiz.

A formação de um juízo universal para o qual sejam atraídos todos os direitos e deveres do falido que possuam expressividade econômica faz parte do instituto da falência, permitindo a realização do ativo para que se possa pagar, se não a totalidade, mas pelo menos parte do passivo. Dessa forma, o juízo concursal é pensado como instância em que os credores assumem condição igualitária, o que se consubstancia no fundamento do princípio do *par conditio creditorum*. Os créditos que fazem parte do concurso de credores são denominados concursais, os quais são divididos em classes segundo uma ordem de preferência estipulada pelo art. 83 da Lei nº 11.101/2005.

A verificação de créditos inicia-se com a publicação da relação dos credores, fornecida pelo próprio devedor ou preparada pelo administrador judicial, após análise dos registros contábeis da sociedade. Aqueles credores que porventura não figurarem na relação publicada deverão apresentar a *habilitação* de seus créditos. A Fazenda Pública está dispensada da habilitação, porque a lei lhe confere o privilégio de não participar de concurso de credores, conforme já estudado. Os credores que constarem na relação, mas discordarem da classificação ou do valor atribuído a seu crédito, deverão apresentar suas *divergências*.

O administrador judicial analisa as habilitações e divergências e determina a publicação de outra relação de credores. Os credores poderão, ainda, impugnar essa nova relação, situação que demandará nova análise, dessa vez pelo juiz. Não havendo impugnações, o juiz homologa a republicação como quadro-geral de credores e determina nova publicação.

No quadro-geral de credores estes são classificados de acordo com a natureza de seu crédito, segundo a ordem estabelecida pelo art. 83 da Lei nº 11.101/2005. De acordo com esse dispositivo legal, os créditos tributários serão pagos somente após serem quitados os créditos trabalhistas e acidentários e os créditos com garantia real, nos limites legalmente estabelecidos<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> Art. 83. A classificação dos créditos na falência obedece à seguinte ordem:

I – os créditos derivados da legislação do trabalho, limitados a 150 (cento e cinquenta) salários-mínimos por credor, e os decorrentes de acidentes de trabalho;

II - créditos com garantia real até o limite do valor do bem gravado;

III – créditos tributários, independentemente da sua natureza e tempo de constituição, excetuadas as multas tributárias;

[...]

Em consonância com a Lei nº 11.101/2005, a Lei Complementar nº 118/2005 modificou expressivamente o art. 186 do CTN, alterando a redação de seu *caput* e incluindo o parágrafo único, com três incisos:

Art. 186. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho.

Parágrafo único. Na falência:

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

II – a lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho; e

III – a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados.

Na parte final de seu *caput* foi inserida a expressão “ou do acidente de trabalho”, a fim de privilegiar também os créditos dessa natureza, pois essa prerrogativa, de acordo com Baleeiro (2005, p. 972), já vinha sendo reconhecida pela doutrina.

No inciso I é estabelecida a mesma ordem de preferência contida na Lei nº 11.101/2005, sendo que a principal novidade, sem dúvida, a exemplo do que consta na novel lei falimentar, foi a inclusão dos créditos com garantia real, que passaram à frente dos tributários na preferência. Machado (2006, p. 253) teme que essa inovação, cujo fundamento foi possibilitar a redução de juros bancários, possa facilitar a prática de fraudes, em prejuízo da Fazenda Pública.

O inciso II foi regulamentado pelo art. 83, I, da Lei nº 11.101/2005, que estipulou em 150 (cento e cinquenta) salários-mínimos, por trabalhador, o limite para pagamento preferencial das verbas derivadas da legislação do trabalho.

Por fim, o inciso III do art. 186 do CTN, em conformidade com o art. 83, VII da Lei de Falências, trouxe outra novidade, ao modificar a ordem de classificação das multas “tributárias”, que agora preferem apenas aos créditos subordinados constantes do art. 83, VII da Lei nº 11.101/2005. Machado (2006, p. 254) lembra que antes mesmo dessa alteração, o Supremo Tribunal Federal já havia pacificado entendimento no sentido de que essas multas possuem natureza de pena administrativa, não podendo, por isso, ser incluídas no crédito tributário para fins de pagamento na falência.

Diante de todas essas explicações e alterações legislativas, pode-se dizer, em síntese, que o crédito tributário, na falência, poderá ser classificado como concursal ou extraconcursal, conforme se origine, respectivamente, de fatos geradores ocorridos antes ou depois da falência. Como extraconcursal, o crédito tributário prefere aos créditos concursais, mas não prefere aos pagamentos que devam ser antecipados, às restituições em dinheiro, nem

aos demais créditos extraconcursais constantes dos incisos I a IV do art. 84 da Lei nº 11.101/2005. Se for concursal, o crédito tributário prefere aos créditos com privilégio especial e geral, aos quirográficos, às multas contratuais e às penas pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, inclusive às multas tributárias e aos créditos subordinados (Lei nº 11.101/2005, IV a VIII); mas não prefere aos pagamentos que devam ser antecipados, às restituições em dinheiro, aos créditos extraconcursais, aos créditos trabalhistas e acidentários, nem aos créditos com garantia real, nos limites legalmente estipulados pelos incisos I e II da Lei nº 11.101/2005.

Sabbag (2011, p. 970-971) analisa criticamente essas mudanças, aduzindo que com elas o crédito tributário perdeu algumas prerrogativas, enquanto que as instituições financeiras, entidades altamente lucrativas, foram indevidamente beneficiadas, em vista de que seus créditos, que em regra possuem garantias reais, não precisariam contar com alterações legislativas que as beneficiassem.

Para assegurar a preferência do crédito tributário, o art. 99, XIII da Lei nº 11.101/2005 determina que na própria sentença que decretar a falência seja determinada a comunicação às Fazendas Públicas de todos os entes federados em que o sujeito passivo possua sede a fim de obter informações sobre a existência de possíveis créditos tributários em aberto e ações fiscais em curso.

É importante ressaltar, por oportuno, que a regra do § 4º, do art. 4º, da Lei 6.830/80 estendeu as preferências do crédito tributário a toda e qualquer crédito da Fazenda Pública, mesmo de natureza não tributária, bastando para tanto sua inscrição em Dívida Ativa:

Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra:

[...]

§ 4º - Aplica-se à Dívida Ativa da Fazenda Pública de natureza não tributária o disposto nos artigos 186 e 188 a 192 do Código Tributário Nacional.

Significa dizer que tudo que se falou nesta subseção a respeito das preferências do crédito tributário no âmbito da falência seriam ampliadas para abarcar também as dívidas de natureza não tributária inscritas em Dívida Ativa pelas Fazendas Públicas dos entes federados. A doutrina não tem posição firme a esse respeito. Coelho (2008, p. 367-368), por exemplo, admite a equiparação se esses créditos de natureza não tributária estiverem inscritos em dívida ativa:

Quanto aos créditos não tributários, por sua vez, o Poder Público pode optar por inscrevê-los ou não na dívida ativa. Definir a melhor forma de cobrar o devedor, nesse caso, é ato discricionário. Em relação a eles, portanto, o administrador judicial deve guiar-se por critério estritamente formal: quando inscrito em dívida ativa, o crédito não tributário do estado tem a mesma classificação do tributário (Lei nº

6830/80, art. 4º, § 4º) e deve ser pago igualmente após os trabalhistas e equiparados e os credores com garantia real, mas, quando não está inscrito, sua classificação correta é a dos quirográficos, devendo o administrador judicial processar o pagamento junto com o dos demais credores dessa categoria.

Já Mamede (2010, p 412-413) defende a interpretação restritiva da expressão créditos tributários constante do art. 83, III, da Lei nº 11.101/2005, não aceitando a equiparação dos créditos não tributários aos dessa natureza para fins de pagamento na falência:

Friso, por fim, que a interpretação da expressão *créditos tributários* faz-se restritivamente, nos termos acima estudados. Não são alcançados outros créditos devidos ao Estado, mas com natureza diversa, vez que nem todo valor que ingressa nos cofres públicos é um tributo. [...] Nenhuma dessas rubricas submete-se à proteção do artigo 83, III, da Lei 11.101/05. O Estado, por sua administração direta ou indireta, conserva-se credor e, destarte, poderá pedir que o crédito seja inscrito no quadro geral de credores. Mas deverá fazê-lo na classe respectiva, o que variará caso a caso, dependendo da natureza do respectivo crédito. Poderão ser créditos quirográficos, ou mesmo de classes inferiores, como ocorrerá com as multas, na forma que se estudará.

Diante dessa divergência doutrinária, a opção a ser feita deve passar, necessariamente, pela análise dos fundamentos que dão ao crédito tributário as preferências legais de que ele dispõe. Com efeito, a razão de ser dessas preferências está ligada à finalidade do crédito fiscal, que é a principal fonte de recursos com a qual o Estado materializa as suas funções constitucionais, realizando ações e obras em benefício de toda a coletividade. O mesmo não se pode dizer dos créditos não tributários, motivo pelo qual opta-se por seguir a linha de pensamento que não aceita a equiparação dos créditos não tributários inscritos em dívida ativa com os tributários, para fins de pagamento preferencial na falência.

#### **4 APLICABILIDADE DO CONCURSO DE PREFERÊNCIA ENTRE AS PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO**

A questão mais relevante a ser enfrentada neste trabalho consiste em analisar se o concurso de preferência em matéria tributária entre as pessoas jurídicas de direito público interno possui fundamento de validade na ordem constitucional vigente.

Uma análise responsável acerca da aplicabilidade do parágrafo único do art. 187 do CTN não poderá se limitar a averiguar apenas aspectos doutrinários e jurisprudenciais diretamente envolvidos ao tema.

Com efeito, será importante também examinar a estrutura federativa pátria atual em comparação com a imediatamente anterior, com o fim de se ter noção das mudanças promovidas pela CF/88 e averiguar se a interpretação que até aqui vem sendo adotada pelo Poder Judiciário tem ainda base constitucional. Essa avaliação terá com paradigma as principais características do Estado Federal, que é justamente o primeiro tema que será abordado a seguir.

##### **4.1 Características do estado federal**

Segundo os ensinamentos de Mendes, Coelho e Branco (2009, p. 847), o federalismo teve seu berço na América do Norte, com a união das treze ex-colônias britânicas que vieram a formar os Estados Unidos da América, em 1787. De acordo com esses mesmos autores, desde então essa forma de organização tem servido de modelo para diversos Estados, que adaptaram o desenho americano às suas necessidades e peculiaridades, mas conservaram alguns traços em comum.

A estrutura do Estado Federal apresenta um poder central, a União, e unidades regionais autônomas, os Estados-membros, formando, assim o único Estado soberano. Mendes, Coelho e Branco (2009, p. 849) afirmam que uma das características do Estado Federal é que ele apresenta necessariamente uma Constituição, a qual dá fundamento de

validade às ordens jurídicas central e regionais, a fim de encarnar o compromisso firmado por seus membros em congregar seus ideais em favor dos interesses nacionais.

Ainda segundo Mendes, Coelho e Branco (2009, p. 849-851), um desses desígnios é a manutenção da estrutura federativa, garantida, dentre outras formas, pela rigidez constitucional, vedação aos Estados-membros do direito de secessão e elevação do princípio federativo ao patamar de cláusula pétrea.

Almeida (2007, p. 11) aduz que nessa forma de organização estatal, os Estados-membros não têm poder de determinação plena, incondicionada, que é próprio do Estado Federal soberano, mas possuem tão somente autonomia, traduzida nas capacidades de auto-organização, autogoverno e autoadministração. Exercem sua autonomia nos limites constitucionalmente traçados e, dentro desse conjunto de capacidades, não estão sujeitos à interferência dos outros Estados-membros e nem mesmo da União.

Mendes, Coelho e Branco (2009, p. 850-851) aduzem que outra característica inerente ao Estado Federal é que os entes regionais devem poder interferir ativamente na formação da vontade da União, o que é assegurado mediante sua participação no Senado Federal. De acordo com esses autores, a participação paritária dos Estados-membros no Senado, além de homenagear o princípio da igualdade jurídica entre eles, serve para contrabalancear o peso dos Estados mais populosos na Câmara dos Deputados. Com isso, é possível aos Estados-membros tomarem parte em decisões políticas fundamentais, como a edição de leis e a alteração da própria Constituição Federal.

A essência da Federação, segundo Almeida (2007, p. 14-15), consiste na repartição equilibrada de competências e receitas, fator primordial para que os dois níveis de poder, a União e os Estados-membros, possam atuar de forma autônoma, concomitante e harmoniosa. Com efeito, os Estados-membros devem contar com fontes de receitas próprias garantidas constitucionalmente a fim de que possam cumprir as competências a eles distribuídas e evitar que fiquem financeira e politicamente dependentes da União.

Conforme ensina Almeida (2007, p. 19), ao longo de sua existência, a conformação do federalismo passou do que se convencionou chamar de federalismo dual para o federalismo cooperativo<sup>13</sup>.

Nesse contexto, a repartição de competências tem maior relevo como instrumento determinante para garantir o equilíbrio federativo.

#### **4.2 O federalismo de integração da constituição federal de 1969**

Segundo os ensinamentos de Almeida (2007, p. 27), a Federação brasileira emergiu no bojo do movimento republicano e espelhou-se no modelo do federalismo dual norte americano. Silva (2006, p. 77) lembra que o Brasil adotou a forma de Estado Federal desde a Constituição de 1891, mas a primeira norma republicana a acolher o federalismo foi o Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1989, editado pelo *Governo Provisório* que a precedeu.

Almeida (2007, p. 27) aduz que a partir de 1926, ano em que ocorreu a reforma da Constituição de 1891, o federalismo pátrio inclinou-se para o modelo cooperativo, à semelhança do que ocorria nos Estados Unidos e demais países que o adotaram. Ela explica que dentre as medidas tomadas, destacam-se a ampliação das competências da União e a padronização da estrutura dos governos estaduais. Na Constituição de 1934, ressalta Almeida (2007, p. 27-28), nosso federalismo assumiu definitivamente a feição cooperativista devido à ascensão das ideias intervencionistas e à paralela diminuição das competências dos Estados-membros, afetadas negativamente pelo reconhecimento constitucional de um espaço de autonomia municipal. Desde então, as competências da União foram sendo paulatinamente ampliadas.

---

<sup>13</sup> Almeida (2007, p. 19) explica que esses modelos de federalismo expressam dois diferentes modos de relacionamento entre o poder central e os Estados-membros. No federalismo dual, adotado inicialmente pelos Estados Unidos da América, não há interferência da União nos assuntos regionais porque, segundo Conti (2004, pp. 8-9), esse modelo se caracteriza pela convivência de duas esferas de poder que possuem atribuições e competência próprias repartidas horizontalmente e cujas atuações não são coordenadas nem harmonizadas. Ele explica que no modelo cooperativo, já há a preocupação com que os entes federados trabalhem em conjunto e em harmonia, movidos pelo sentimento de aliança e solidariedade, enquanto que Almeida (2007, p. 28) entende que sua característica principal reside no fortalecimento da autoridade federal, sentida principalmente pela atribuição de competências mais amplas e importantes à União que, por isso, passa a intervir de forma mais contundente nos Estados-membros.

O ápice dessa marcha centralizadora, aduz Almeida (2007, p. 28), deu-se na vigência da Constituição Federal de 1969 (CF/69)<sup>14</sup>, período em que a União era o ente federativo que detinha as mais amplas e importantes competências, a ponto de a referida autora afirmar que nessa época ocorreu um verdadeiro estrangulamento da Federação brasileira, pois “[...] a União pontificou, aquinhoadada com extenso e significativo rol de competências – as mais importantes, sem dúvida –, que lhe permitiram amplamente condicionar, planejar, dirigir e controlar a atuação dos Estados.” Nesse sentido também é a doutrina de Silva (2006, p. 99), ao comentar que nesse período prevaleceu no Brasil um federalismo meramente nominal.

Não é de se estranhar que assim tenha ocorrido, pois o texto constitucional refletia claramente sua origem autoritária e antidemocrática, ao ponto de Mendes, Coelho e Branco (2009, p. 201) defenderem que a CF/69 deveria “[...] ser apagada da nossa experiência constitucional.” Com efeito, Bonavides e Andrade (2004, p. 447) ensinam que a Carta de 1969 foi outorgada por uma junta de Ministros Militares, composta por três membros, sem a participação dos representantes do povo brasileiro. Foi o que Mendes, Coelho e Branco (2009, p. 200) chamaram de “[...] um golpe dentro do golpe.”

Nessa linha, Bonavides e Andrade (2004, p. 431-451) ressaltam o perfil autoritário da Constituição de 1969, a qual foi caracterizada pela centralização excessiva do poder na União. Como consequência, a autonomia dos demais entes foi mitigada em favor da União, que se achava em posição hierarquicamente superior em relação aos Estados e Municípios. Nesse contexto, a isonomia entre os entes federados era encarada de forma diferente da que foi estabelecida pela CF/88.

A leitura do texto da CF/69 revela que os Estados e os Municípios, por não disporem verdadeiramente de autonomia financeira necessária ao desempenho de suas competências, eram excessivamente dependentes da União. Essa dependência financeira implicava a política, e a consequente atrofia do federalismo cooperativo. Da mesma forma, as competências legislativas e administrativas achavam-se demasiadamente centralizadas na União e essa concentração de poder tinha como consequência o enfraquecimento dos poderes regionais e locais. Essas distorções podem ser notadas em vários pontos daquele texto constitucional.

---

<sup>14</sup> A doutrina diverge sobre se a Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, que substituiu totalmente o texto da Constituição de 1967, seria ou não uma nova Constituição. Tal discussão, porém, não faz parte do escopo deste trabalho.

Cita-se, como exemplo de afronta à autonomia financeira dos Estados e Municípios, a regra do § 2º, do art. 19, da CF/69<sup>15</sup>, que permitia à União conceder isenções de impostos estaduais e municipais, o que se constituía, nas palavras de Mendes, Coelho e Branco (2009, p. 200), “[...] uma faculdade incompatível com o sistema federativo [...]”

Outra dimensão da autonomia municipal, o autogoverno, também se achava seriamente afetada pelas regras contidas no § 1º, do art. 15<sup>16</sup>. A alínea “a” previa que em todas as capitais dos Estados e nos Municípios considerados por lei estadual como estâncias hidrominerais não haveria eleição direta para prefeito, mas sua nomeação pelo governador, ouvida a Assembleia Legislativa. Já pela regra da alínea “b”, os prefeitos dos Municípios declarados de interesse da segurança nacional por lei de iniciativa do Poder Executivo seriam nomeados pelo Presidente da República. Essas normas permaneceram em vigor até a edição da Emenda Constitucional nº 25, de 15 de maio de 1985.

A participação dos Estados-membros nas decisões políticas fundamentais, possibilitada pela atuação de seus representantes no Senado Federal, ficou bastante prejudicada pelas regras do processo legislativo dispostas na CF/69.

Uma delas dizia respeito à aprovação de leis de iniciativa do Presidente da República por decurso de prazo, prevista no *caput* e §§ 1º, 2º e 3º art. 51<sup>17</sup>. Segundo essas regras, o Presidente da República poderia exigir, em qualquer etapa do processo legislativo, que projeto de lei de sua iniciativa fosse apreciado no prazo máximo de 45 (quarenta e cinco) dias, a contar do seu recebimento na Câmara ou Senado, findo o qual seria considerado

---

<sup>15</sup> Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

§ 2º A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais.

<sup>16</sup> Art. 15. A autonomia municipal será assegurada:

[...]

§ 1º Serão nomeados pelo Governador, com prévia aprovação:

- a) da Assembleia Legislativa, os Prefeitos das Capitais dos Estados e dos Municípios considerados estâncias hidrominerais em lei estadual; e
- b) do Presidente da República, os Prefeitos dos Municípios declarados de interesse da segurança nacional por lei de iniciativa do Poder Executivo.

<sup>17</sup> Art. 51. O Presidente da República poderá enviar ao Congresso Nacional projetos de lei sobre qualquer matéria, os quais, se o solicitar, serão apreciados dentro de quarenta e cinco dias, a contar do seu recebimento na Câmara dos Deputados, e de igual prazo no Senado Federal.

§ 1º A solicitação do prazo mencionado neste artigo poderá ser feita depois da remessa do projeto e em qualquer fase de seu andamento.

§ 2º Se o Presidente da República julgar urgente o projeto, poderá solicitar que a sua apreciação seja feita em sessão conjunta do Congresso Nacional, dentro do prazo de quarenta dias.

§ 3º Na falta de deliberação dentro dos prazos estipulados neste artigo e parágrafos anteriores, considerar-se-ão aprovados os projetos.

definitivamente aprovado. Se o chefe do Executivo Federal julgasse ser o projeto urgente, poderia também determinar que ele fosse examinado em sessão conjunta do Congresso Nacional dentro de 40 (quarenta dias), também sob pena de aprovação tácita. Registre-se, por oportuno, que o texto do § 3º foi alterado pela Emenda nº 22<sup>18</sup>, de 29 de junho de 1982, porém essa modificação não eliminou a aprovação por decurso de prazo.

Se a aprovação de leis ordinárias por decurso de prazo já afrontava seriamente a independência do Poder Legislativo e, por via de consequência, a autonomia dos Estados-membros representados pelo Senado Federal, mais esdrúxulo foi estender essa regra ao processo legislativo dos decretos-leis, conforme constava no § 1º, do art. 55<sup>19</sup>, da CF/69. Além disso, segundo os dispositivos desse artigo, o decreto-lei expedido pelo Presidente da República vigia imediatamente, não poderia ser emendado pelo Poder Legislativo e se não apreciado em 60 (sessenta) dias seria considerado aprovado. Embora o texto do § 1º do art. 55 tenha sofrido modificação pela Emenda Constitucional nº 22/1982<sup>20</sup>, as normas continuaram as mesmas. Essa autoritária faculdade foi largamente utilizada pelo Presidente da República, o que se consubstanciou em mais uma forma de enfraquecer a federação brasileira. A doutrina não se conformou com essas normas, a exemplo de Mendes, Coelho e Branco (2009, p. 199), que criticam veementemente a existência e o processo legislativo dos decretos-leis.

---

<sup>18</sup> § 3º - Na falta de deliberação dentro dos prazos estabelecidos neste artigo e no parágrafo anterior, cada projeto será incluído automaticamente na ordem do dia, em regime de urgência, nas dez sessões subsequentes em dias sucessivos, se, ao final dessas, não for apreciado, considerar-se-á definitivamente aprovado. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 22, de 1982)

<sup>19</sup> Art. 55. O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não haja aumento de despesa, poderá expedir decretos-leis sobre as seguintes matérias:  
I - segurança nacional;  
II - finanças públicas, inclusive normas tributárias; e  
III - criação de cargos públicos e fixação de vencimentos.  
§ 1º Publicado o texto, que terá vigência imediata, o Congresso Nacional o aprovará ou rejeitará, dentro de sessenta dias, não podendo emendá-lo; se, nesse prazo, não houver deliberação, o texto será tido por aprovado.

<sup>20</sup> § 1º - Publicado o texto, que terá vigência imediata, o decreto-lei será submetido pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, que o aprovará ou rejeitará, dentro de sessenta dias a contar do seu recebimento, não podendo emendá-lo, se, nesse prazo, não houver deliberação, aplicar-se-á o disposto no § 3º do art. 51. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 22, de 1982)

A faculdade de autoadministração dos Estados e Municípios também foi desprestigiada no ordenamento constitucional anterior. De um lado, o art. 13, V<sup>21</sup>, impunha que os limites máximos da remuneração dos servidores públicos estaduais e municipais seriam estabelecidos por lei ordinária federal; de outro, havia a sujeição da remuneração dos vereadores aos limites e critérios estabelecidos em lei complementar federal, conforme dispunha o § 2, de seu art. 15, com redação dada pela EC nº 4/1975<sup>22</sup>. Estabelecer limites à remuneração de servidores e agentes políticos é desejável, para evitar abusos. Contudo, o fato de essas balizas serem ditadas por lei federal demonstra, mais uma vez, o viés excessivamente centralizador seguido pela CF/69, ainda mais se for considerado que as leis ordinárias federais e os decretos-leis poderiam ser aprovados por decurso de prazo.

As dificuldades enfrentadas pelos Municípios brasileiros na vigência da CF/69 eram graves, por vários fatores. Em primeiro lugar, o Município constou no rol dos entes federativos<sup>23</sup>, mas apenas a União os Estados, o Distrito Federal e os Territórios, situação que teve consequências negativas nas capacidades municipais. Com efeito, além das ingerências do poder central à sua autonomia nas dimensões política, financeira e administrativa, os Municípios não tinham capacidade de auto-organização por meio de lei orgânica local, tendo em vista que o parágrafo único do art. 14<sup>24</sup> delegava essa tarefa à lei ordinária estadual.

Outras restrições à autonomia dos Municípios presentes na CF/69 foram apontadas por Meirelles (2006 p. 43-44), das quais se destacam: a ampliação dos casos de intervenção do Estado no Município, a redução dos impostos municipais ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e ao Imposto Sobre Serviços (ISS); e a atribuição do índice uniforme de 20% para a participação dos Municípios na arrecadação do imposto estadual de

---

<sup>21</sup> Art. 13. Os Estados organizar-se-ão e reger-se-ão pelas Constituições e leis que adotarem, respeitados dentre outros princípios estabelecidos nessa Constituição, os seguintes:

[...]

V - as normas relativas aos funcionários públicos, inclusive a aplicação, aos servidores estaduais e municipais, dos limites máximos de remuneração estabelecidos em lei federal;

<sup>22</sup> Art. 15. A autonomia municipal será assegurada:

[...]

§ 2º. A remuneração dos vereadores será fixada pelas respectivas Câmaras Municipais para a legislatura seguinte nos limites e segundo critérios estabelecidos em lei complementar.

<sup>23</sup> Art. 1º O Brasil é uma República Federativa, constituída, sob o regime representativo, pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios.

<sup>24</sup> Art. 14. Lei complementar estabelecerá os requisitos mínimos de população e renda pública, bem como a forma de consulta prévia às populações, para a criação de municípios.  
Parágrafo único. A organização municipal, variável segundo as peculiaridades locais, a criação de municípios e a respectiva divisão em distritos dependerão de lei.

circulação de mercadorias (ICM), o que afetou contundentemente a autonomia financeiras do Municípios não industrializados. Meirelles (2006 p. 42-43) analisou a situação jurídica do Município sobre a égide das Constituições de 1967 e 1969, oportunidade em que resumiu:

A Constituição de 4.1.1967 e sua Emenda 1, de 17.10.1969, caracterizaram-se pelo sentido centralizador de suas normas e pelo reforço de poderes do Executivo. Ambas mantiveram o regime federativo e asseguraram a autonomia estadual e municipal, porém, em termos mais restritos que as anteriores Constituições da República. Os atos institucionais e as emendas constitucionais que a sucederam limitaram as franquias municipais no tríptico plano político, administrativo e financeiro.

Não é difícil notar que durante a vigência da CF/69 o federalismo nacional foi desfigurado a tal ponto de Almeida (2007, p. 29) afirmar que nesse período o Brasil era “Quase um estado Unitário redivivo.” Esse federalismo derivado da distorção do federalismo cooperativo Conti (2004, p. 9-10) conceitua como federalismo de integração:

Se, em nome da cooperação – ou para alcançar maior eficiência na captação e alocação de recursos -, a União passa a intervir demasiadamente na autonomia dos Estados-membros, o Estado Federal pode transformar-se em verdadeiro Estado unitário descentralizado constitucionalmente, ou seja, paradoxalmente, pode haver a destruição da própria federação.

Nesse contexto em que o Estado Federal brasileiro assumiu as feições do federalismo de integração foi que o Supremo Tribunal Federal analisou a constitucionalidade do art. 187, parágrafo único, do CTN. Verificar-se-á mais adiante que as decisões tomadas pela Suprema Corte naquele período, que culminaram na edição da Súmula nº 563, foram fortemente influenciadas pelo modelo de federação implantado pela CF/69. Antes disso, é oportuno examinar os rumos tomados pelo Estado Federal brasileiro a partir da vigência da ordem jurídica instalada pela CF/88.

#### **4.3 A constituição federal de 1988 e a reconstrução da federação brasileira**

Viu-se que durante a vigência da CF/69 o federalismo brasileiro encontrava-se desfigurado por uma série de comandos constitucionais e práticas de cunho autoritário e centralizador cujo objetivo primordial era materializar os ideais do governo central.

A grande tarefa do constituinte responsável pela elaboração da atual Constituição foi, portanto, restaurar a democracia e o equilíbrio federativo nacional mediante a extinção de

mecanismos antidemocráticos e o restabelecimento da autonomia dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988 foi o coroamento de uma luta que segundo Silva (2006, p. 88) teve início logo após a tomada de poder pelos golpistas em 1964, tendo se intensificado após o Ato Institucional nº 5.

A CF/88 modificou o sistema de repartição de competências então vigente, o que fortaleceu o federalismo nacional, dando-lhe substância e fôlego necessários para enfrentar o desafio de romper com o sistema autoritário e centralizador que dominou nosso país por mais de duas décadas. Nesse diapasão, Silva (2006, p. 477) ensina:

A Constituição de 1988 estruturou um sistema que combina competências exclusivas, privativas e principiológicas com competências comuns e concorrentes, buscando reconstruir o sistema federativo segundo critérios de equilíbrio ditados pela experiência histórica.

Conti (2004, p. 141) fala em federalismo de equilíbrio ao se referir ao modelo desenhado pelo Constituinte de 1988:

Após a Constituição de 1967, que reduziu drasticamente a autonomia dos Estados-membros, com forte concentração de competências no poder central, o Constituinte de 1988 desenhou na atual Carta brasileira um federalismo de equilíbrio, incentivando as relações de cooperação entre as entidades subnacionais, além de descentralizar os encargos e as receitas necessárias ao desenvolvimento equilibrado do país.

Os Municípios receberam tratamento especial na CF/88, a ponto de Bonavides (2007, p. 344) defender que as prescrições da nova Carta relativas à autonomia municipal “[...] configuram indubitavelmente o mais considerável avanço de proteção e abrangência já recebido por esse instituto em todas as épocas constitucionais de nossa história.”

De fato, segundo ensina Meirelles (2006, p. 48), com o advento da Carta Magna de 1988 o Município foi integrado à Federação como entidade de terceiro grau<sup>25</sup> e teve sua autonomia ampliada consideravelmente, tanto no aspecto político, quanto no administrativo e financeiro. Bonavides (2007, p. 345) assinala o caráter significativo, inédito e inovador do art. 18<sup>26</sup> da CF/88:

---

<sup>25</sup> Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:  
[...]

<sup>26</sup> Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

Esse artigo inseriu o Município na organização político-administrativa da República Federativa do Brasil, fazendo com que ele, ao lado do Distrito Federal, viesse a formar aquela terceira esfera de autonomia, cuja presença, nos termos em que se situou, altera radicalmente a tradição dual do federalismo brasileiro, acrescido agora de nova dimensão básica.

Outros dispositivos da CF/88 que contribuíram para solidificar a autonomia municipal foram ressaltados por Meirelles (2006, p. 44-45): prerrogativa de auto-organização por meio de elaboração de sua lei orgânica (art. 29)<sup>27</sup>, extinção da nomeação de prefeitos, atribuição de competências privativas (art. 30) e de competências comuns com os demais entes federados (art. 23), ampliação de sua competência para instituir tributos e aumento de sua cota nos impostos repartidos (art. 158 e 159, § 3º).

O Poder Legislativo teve sua independência restabelecida, com a extinção da famigerada regra que permitia às leis de iniciativa do Presidente da República ser aprovadas por decurso de prazo e a substituição dos Decretos-Leis pelas Medidas Provisórias, o que diminuiu bastante a concentração de poder nas mãos do chefe do Executivo Federal no tocante ao processo legislativo. Isso permitiu aos Estados, por meio do Senado, a retomada de sua participação efetiva nos assuntos mais relevantes do país.

Foi abolida também a prerrogativa que antes era atribuída à União para conceder isenções de impostos estaduais e municipais. De acordo com o art. 151, III<sup>28</sup>, a União não poderá mais instituir isenções de tributos cuja criação não seja de sua competência, ou seja, ficam vedadas as isenções heterônomas<sup>29</sup>.

A CF/88 sepultou também a interferência do governo federal na edição de normas sobre a remuneração de servidores públicos estaduais e municipais e sobre a remuneração de vereadores, devendo cada ente emitir suas próprias leis sobre a matéria, observadas as normas da Constituição Federal, das respectivas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas Municipais, conforme o caso.

---

<sup>27</sup> Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos:  
[...]

<sup>28</sup> Art. 151. É vedado à União:  
[...]  
III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

<sup>29</sup> Não faz parte do escopo deste trabalho abordar divergência doutrinária existente acerca da possibilidade de a União, em nome da República Federativa do Brasil, conceder isenções heterônomas incluídas nos textos de tratados internacionais.

Esses e outros aspectos permitem que se afirme que a nova ordem jurídica inaugurada pela CF/88 teve o mérito de reconstruir o Estado Federal brasileiro na medida em que restabeleceu o equilíbrio federativo e a autonomia dos Estados, Distrito Federal e Municípios. O Brasil abandonou o federalismo de integração caracterizado pela excessiva centralização de poder na União e passou ao federalismo de equilíbrio, em que a busca da cooperação entre os entes da federação deve respeitar a autonomia dessas entidades.

Entender o alcance dessas mudanças é primordial para que se possa avaliar a compatibilidade do parágrafo único do art. 187 do Código Tributário Nacional com a CF/88.

#### **4.4 Análise da constitucionalidade do parágrafo único do art. 187 do CTN**

Consoante os estudos empreendidos em capítulos anteriores, viu-se que poderá ocorrer concurso de credores nos processos que tratem de insolvência civil, arrolamento, inventário, liquidação de pessoas jurídicas de direito privado, concordata e falência. Em todos esses casos devem ser satisfeitos primeiramente os créditos que preferem aos tributários, segundo as regras estudadas no capítulo 3. Nesses termos, o concurso de preferência entre os entes federados só se formará efetivamente se após a satisfação daqueles créditos restarem bens ou valores passíveis de constrição.

O concurso de preferência entre União, Estados, Distrito Federal, Territórios e Municípios encontra-se disciplinada no parágrafo único do art. 187 do Código Tributário Nacional que assim 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.

Parágrafo único. O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:

- I - União;
- II - Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e pró-rata;
- III - Municípios, conjuntamente e pró-rata.

O cerne da questão consiste em avaliar se a ordem de satisfação dos créditos tributários estabelecida no texto legal transcrito acima afronta a proibição constitucional dirigida aos entes federativos de criar preferências entre si, de que trata o art. 19, III, da CF/88, que assim dispõe:

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
 [...]
   
 III - criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si.

Verifica-se que esse dispositivo constitucional apenas repetiu, com pequena alteração, o texto do art. 9º, I, da CF/69, que tinha a seguinte redação:

Art. 9º - À União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Territórios e aos Municípios é vedado:  
 I - criar distinções entre brasileiros ou preferências em favor de uma dessas pessoas de direito público interno contra outra;

Constatou-se, também, que na vigência da CF/69 o Supremo Tribunal Federal se manifestou pela constitucionalidade do parágrafo único do art. 187 do CTN, tendo, inclusive, editado, em 15 de setembro de 1976, a Súmula nº 563, nos seguintes termos: “O concurso de preferência a que se refere o parágrafo único do art. 187 do Código Tributário Nacional é compatível com o disposto no art. 9º, I, da Constituição Federal.”

Em que pese o posicionamento doutrinário apontar firmemente na direção da incompatibilidade entre o concurso de preferências ora em análise e a CF/88, conforme será visto mais adiante, o tema não tem sido rediscutido com profundidade nem por doutrinadores nem pelo Judiciário devido ao entendimento esposado pelo STF na referida súmula. Torna-se, então, imperioso averiguar a conformação dessa súmula com o atual ordenamento jurídico.

#### ***4.4.1 A súmula nº 563 do STF em face da CF/88***

A Súmula nº 563 foi aprovada pelo STF em 15 de dezembro de 1976 e publicada em 3 de janeiro do ano seguinte. Na oportunidade, o STF firmou entendimento de que o concurso de preferência a que se refere o parágrafo único do art. 187 do CTN era compatível com o disposto no art. 9º, I, da CF/69. Tendo em vista que uma súmula apenas reflete entendimento firmado em julgados anteriores para casos análogos ao que disciplina, serão examinadas as principais teses discutidas nos precedentes que a fundamentaram, quais sejam, os Recursos Extraordinários (RE) nº 79.128 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 79.128, Relator: Min. Djaci Falcão, 1974), nº 79.660 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 79.660, Relator: Min. Djaci Falcão, 1974), nº 80.045 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 80.045, Relator: Min. Aliomar Baleeiro, 1976), nº 80.398 (BRASIL, Supremo Tribunal

Federal, RE 80.398, Relator: Min. Cordeiro Guerra, 1975) e nº 81.154 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 81.154, Relator: Min. Cordeiro Guerra, 1975).

No RE nº 79.128 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 79.128, Relator: Min. Djaci Falcão, 1974), a Fazenda Pública do Estado de São Paulo questionou aresto da Terceira Câmara Civil daquele Estado que deu provimento a agravo interposto pela Fazenda Nacional e pelo Instituto Nacional de Previdência Social (INPS) no sentido de que os créditos dessa autarquia federal preferiam aos daquele Estado. A Fazenda paulista havia impugnado plano de rateio apresentado no curso da falência de Miécio Importadora Limitada, sob a alegação de ofensa ao art. 9º, I, da CF/69, tendo obtido êxito em primeira instância.

No STF o caso ficou sob a relatoria do Ministro Djaci Falcão, que votou pelo não conhecimento do recurso, ao que foi seguido pelos demais Ministros, em vista de a questão já ter sido analisada em dois outros Agravos. De qualquer forma, o trecho do voto transcrito abaixo resume a tese defendida pelo relator nesse julgado:

Na verdade, a norma do art. 9º, I, da Lei Magna, tem por objetivo eliminar divergências de tratamento entre indivíduos de diversos Estados da Federação. Jamais eliminar a hierarquia entre os poderes públicos federal, estaduais e municipais. Portanto, não há cogitar de afronta ao mencionado dispositivo.

Em que pese os argumentos do Ministro Relator, sua posição não merece apoio. Em primeiro lugar porque mesmo uma leitura despreziosa do inciso I do art. 9º da CF/69 revela que o dispositivo pretendeu evitar não só a criação de distinções entre brasileiros, tal como defendida pelo Relator, mas buscou também coibir a criação preferências entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Esse comando é muito semelhante ao do art. 19, III, da CF/88, o qual proíbe os entes da federação de criarem preferências entre si. Mesmo que se admita que essa interpretação meramente gramatical é incompleta, o que seria desarrazoado neste caso, há outros motivos para que a tese do Relator seja afastada.

Isso se dá especialmente porque ele partiu do pressuposto de que haveria hierarquia entre os entes federados, uma espécie de pirâmide em que a União ocuparia posição superior, os Estados ficariam em local mediano e os Municípios na base. Conforme análise empreendida na subseção 4.2 deste trabalho, pode-se afirmar que essa linha de raciocínio traçada pelo Relator é resultado do pensamento predominante na época, em que as autonomias política, financeira e administrativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios encontravam-se seriamente abaladas por normas constitucionais que possibilitaram excessiva concentração de poder nas mãos da União.

Viu-se, na subseção 4.3, que esse tenebroso cenário foi desmontado após a entrada em vigor da CF/88. Com efeito, de acordo com os estudos precedentes, nossa atual Constituição promoveu verdadeira reconstrução do Estado Federal brasileiro quando restaurou a democracia e o equilíbrio federativo nacional, aboliu práticas e mecanismos antidemocráticos, restabeleceu a independências dos Poderes, modificou os sistemas de repartição de competências e de distribuição de receitas, fortaleceu a autonomia dos Estados, do Distrito Federal e ratificou a autonomia dos Municípios ao elevá-los à categoria de ente federado.

Diante disso, não há que se falar mais em hierarquia entre as pessoas jurídicas de direito público. Ao contrário, o art. 119, III, da CF/88 exige que seja observado tratamento isonômico entre os componentes da Federação, inclusive nas relações das quais a União faça parte. Nesse sentido, Melo (2001, p. 274) se contrapõe à ordem de preferência estabelecida pelo parágrafo único do art. 187 do CTN devido à ofensa ao princípio da isonomia:

Todavia, a ordem de preferência pode ser objetada pelas demais pessoas jurídicas de direito público, porquanto fere o princípio constitucional da isonomia, que impõe um tratamento jurídico igualitário tendo em vista a inexistência de níveis de governo, mas distintas esferas de competência.

Também Amaro (2007, p. 476) faz coro aos que defendem que a referida ordem de preferência fere o princípio da isonomia, embora reconheça o posicionamento do STF em sentido contrário:

A doutrina tem questionado a constitucionalidade desse dispositivo, sob o fundamento de que ele fere a isonomia entre as pessoas políticas, ao criar preferências de umas sobre as outras. O Supremo Tribunal Federal declarou a constitucionalidade do preceito.

Depois dessas considerações, demonstrou-se de forma cabal que a tese empreendida pelo Min. Relator Djaci Falcão no RE nº 79.128 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 79.128, Relator: Min. Djaci Falcão, 1974) não encontra supedâneo no atual sistema constitucional.

Outro julgado que serviu de precedente para a Súmula nº 563 foi o RE nº 79.660 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 79.660, Relator: Min. Djaci Falcão, 1974). Nesse processo, o Estado de São Paulo e o INPS disputavam bens de sociedade falida, tal qual ocorreu no primeiro precedente. A divergência era a mesma: discutia-se se a primazia dada aos créditos do INPS em detrimento aos do Estado de São Paulo ofenderia ou não o art. 9º, I, da CF/69. A relatoria ficou novamente sob o comando do Ministro Djaci Falcão, que opinou pelo não conhecimento do recurso, ao que foi seguido pelos demais Ministros.

Em relação ao alcance do dispositivo do 9º, I, da CF/69, o Ministro Relator limitou-se a acompanhar o parecer do Procurador-Geral da República à época, José Alves de Lima, cujos principais argumentos estão descritos abaixo:

Não se nos afigura revogado o art. 187, parágrafo único, do CTN, como sustenta o Recorrente, em face do preceito contido no citado preceito constitucional.

A vedação às pessoas jurídicas de direito público interno, de estabelecerem preferências, visa impedir que essas entidades deem tratamento discriminatório a brasileiros proveniente [sic] de um Estado ou Município, com prejuízo para os de outros, ou instituem, em igualdade de pressupostos, benefícios, vantagens ou encargos que não sejam uniformes para todas as Unidades da Federação, seus municípios ou para a própria União.

O concurso de preferência entre créditos tributários, na falência, segundo a ordem prevista no CTN, não constitui privilégio que afronte o princípio da uniformidade determinado pelo art. 9º, I, do Estatuto Maior, e, sim, norma de natureza tributária, editada pela pessoa de direito público interno competente para fazê-lo (C.F., art. 8º, XVII, alínea “c”).

Nota-se que os argumentos são praticamente os mesmos apresentados no primeiro julgado, com exceção do reconhecimento de que a proibição contida no art. 9º, I, da CF/69 ia além da criação de distinções entre brasileiros com base na origem, mas incluía também a vedação dirigida a todas as pessoas jurídicas de direito público interno de instituírem benefícios, vantagens ou encargos que não fossem uniformes entre os componentes da federação. Assim, o parecer – e o voto que o acompanha - reconhece o privilégio em favor da União, mas aduz que isso não afrontava a CF/69. Dessa maneira, ao serem comparados os votos proferidos pelo Ministro Djaci Falcão nos dois precedentes já analisados verifica-se que ele se contradiz acerca do alcance da vedação contida no art. 9, I, da CF/69.

Ademais, Baleeiro (2005, p. 973), em obra atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, analisou a questão ainda na vigência da CF/69, oportunidade em que aduziu:

A constitucionalidade do art. 187, na parte em que instituiu a preferência do crédito da União, é duvidosa, porque o art. 9º, I, da CF de 1969 veda a qualquer Pessoa de Direito Público Interno a criação de preferências em favor de qualquer delas contra a outra.

Os mesmos argumentos apresentados para combater o RE nº 79.128 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 79.128, Relator: Min. Djaci Falcão, 1974) são válidos também para afastar o entendimento esposado nesse julgado, dada à semelhança das teses apresentadas. Nesse diapasão, fica claro que o voto do Relator no RE nº 79.660 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 79.660, Relator: Min. Djaci Falcão, 1974) não está em conformidade com disposto no art. 19, III, da CF/88.

Passa-se agora à análise do RE nº 80.045 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 80.045, Relator: Min. Aliomar Baleeiro, 1976), o único dos precedentes que não teve

decisão unânime. As partes e as questões eram as mesmas dos julgados já analisados, o que permite que se abreviem as considerações a respeito. A relatoria ficou a cargo do Ministro Aliomar Baleeiro. No julgamento foi travada discussão acerca da natureza jurídica das contribuições ao INPS, o que não é de interesse deste trabalho, pois hodiernamente já foi pacificado o entendimento que classifica as contribuições como tributos.

O voto do Ministro Relator seguiu a linha defendida neste estudo de que não deve haver preferências na satisfação de créditos tributários no concurso entre pessoas jurídicas de direito público interno. Ele fez destaques na citação do texto do art. 9º, I, da CF para deixar evidente a clareza daquele dispositivo em relação à proibição imposta, mas que não vinha sendo seguida pelo STF:

III. Aqui temos caso novo, pelo menos pra mim, porque se coloca o problema, no Supremo Tribunal Federal, à luz do art. 9º da Emenda 1/1969, que estatui claramente:

“Art. 9º - À União, Estado, Distrito Federal e Município é vedado:

I - criar distinções entre brasileiros ou preferências em favor de uma dessas pessoas de Direito Público interno contra outra;” (grifo do autor)

[...]

Conheço e dou provimento, em parte, para reconhecer que não há preferência entre qualquer dos litigantes, mas paridade dos respectivos créditos, privilegiados apenas em relação aos créditos de particulares, ressalvados os trabalhistas.

Pediu vista o Ministro Rodrigues Alckmin, que em seu voto fez uma abordagem histórica acerca da origem dos preceitos contidos no parágrafo único do art. 187 do CTN e no art. 9º, I, da CF/69. Ele comparou os textos dos art. 9, I, das Constituições de 1967 e 1969 e ressaltou que o desta última continha pequena alteração em relação à anterior. Para melhor compreensão do que se quer demonstrar, estão transcritos abaixo os comandos dos respectivos artigos:

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1967

[...]

Art. 9º - À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

I - criar distinções entre brasileiros ou preferências **em favor de uns contra outros Estados ou Municípios;** (grifo nosso)

EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 1, DE 17 DE OUTUBRO DE 1969

[...]

Art. 9º - À União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Territórios e aos Municípios é vedado:

I - criar distinções entre brasileiros ou preferências **em favor de uma dessas pessoas de direito público interno contra outra;** (grifo nosso)

Percebe-se que enquanto na CF/67 a vedação à preferência estava relacionada apenas a Estados e Municípios, no texto da Carta seguinte a mesma proibição se refere a todas as pessoas jurídicas de direito público interno, o que, sem dúvida inclui a União. Essa

alteração de texto corrobora o entendimento de que o preceito do art. 9º, I, da CF/69 já era bastante para afastar a aplicação da ordem de preferência estatuída pelo parágrafo único do art. 187 do CTN.

Em que pese essas robustas razões, o nobre Ministro Rodrigues Alckmin teve raciocínio diverso, consoante trecho de seu voto, transcrito abaixo:

Parece-me, com a devida vênia, que essa substancial mudança de rumo na tradição de nosso direito (que não parificava tais créditos fiscais) não decorre da redação do art. 9º, inciso I, que foi tecnicamente menos preciso mas não visou a dilargar a área da igualdade dos Estados e dos Municípios, em tema de créditos fiscais, estendendo-a a todos e à União.

Aliás, proibindo se criarem “preferências” entre essas pessoas de direito público, a lei, em sua letra, não abrangeria, como no caso, prioridade a favor de créditos de autarquias federal [sic], a que se não refere.

Creio, pois, que o exato sentido da norma é o de impedir que se criem desigualdades entre o Distrito Federal e os Estados, ou desigualdade entre Municípios, favorecendo alguns em detrimento de outros, **colocados no mesmo plano em face da Constituição.** (grifo nosso)

Dar-lhes, porém, prioridade em concurso creditório, **dados os diferentes níveis em que se situam, no sistema constitucional, a União, os Estados e os Municípios,** não põe em risco a igualdade na federação, que o texto visa a preservar. (grifo nosso)

Há de se lamentar a interpretação dada pelo Ministro Rodrigues Alckmin nesse voto, porquanto totalmente contraditória e divorciada da razão. Há contradição porque de um lado ele defende que o texto constitucional visa a preservar a igualdade entre União, Estados e Municípios, não há razão para que defenda qualquer preferência dada à União. Por esse mesmo motivo, não há como excluir a União da proibição de criar preferências para si, em detrimentos de Estados e Municípios, pois se há exceções à igualdade, somente a Constituição poderia ditá-las, nunca uma norma infraconstitucional.

A parte grifada do voto demonstra qual foi, na verdade, o motivo de o referido Ministro proferir tão intrigante posicionamento. Ao se referir aos Estados, Distrito Federal e Municípios, ele arguiu que eles se encontram “[...] no mesmo plano em face da Constituição [...]”, enquanto que na passagem “[...] dados os diferentes níveis em que se situam, no sistema constitucional, a União, os Estados e os Municípios [...]” ele indica claramente seu entendimento de que na Federação a União ocupa posição superior aos Estados e Municípios.

Contudo, já foi fartamente demonstrado quando do exame do RE nº 79.128 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 79.128, Relator: Min. Djaci Falcão, 1974) que no atual sistema constitucional não há mais lugar para tal posicionamento.

Preocupado com os rumos que o julgamento poderia tomar, especialmente após o voto do Ministro Rodrigues Alckmin, o Relator apresentou as seguintes explicações, que estão de acordo com a linha de pensamento defendida neste trabalho:

Sr. Presidente, trata-se daquele acórdão expresso no voto do eminente Ministro Rodrigues Alckmin: a cláusula do art. 9º, parágrafo primeiro da Constituição que era encontrada em Constituições anteriores. A Constituição, inequivocamente, proíbe distinções, a serem criadas pela lei, entre a União, os Estados e os Municípios. Inveteradamente as leis têm admitido que, em matéria fiscal, o crédito da União tem preferência sobre os dos Estados e estes sobre os dos Municípios.

[...]

Mas agora surgiu um caso aqui. E a mim me parece que neste dispositivo constitucional, imperativo, é proibida qualquer distinção por parte da União, em relação aos Estados, quer no tratamento fiscal diverso, de que infelizmente nos últimos anos há exemplos, quer vantagens para um determinado porto em detrimento de outros. Parece que a lei não pode dizer que o crédito da União prefere aos Estados [sic] aos Municípios. Não. Tem que haver um rateio entre eles.

O Ministro Cordeiro Guerra afirmou em seu voto que a hierarquia de créditos fiscais estabelecida pelo CTN não afrontaria o art. 9º, I, da CF/69 porque não criaria distinções nem entre brasileiros nem entre as pessoas de direito público, mas estabeleceria somente a hierarquia de créditos a todas as pessoas jurídicas de direito público, estendida a todos os brasileiros. Após debater com o Relator, o Ministro Cordeiro Guerra concluiu sua participação nesse julgamento, afirmando:

**A Constituição reconhece a preferência das leis federais sobre as estaduais, as estaduais sobre as municipais.** A finalidade desta lei não é evitar a hierarquia tradicional do nosso Direito Fiscal, ela não destoa dos princípios constitucionais. **O que se pretende tirar do texto é algo que o constituinte não teve em mente.** O que se quis evitar foi a preferência, que gerasse desigualdade, a favor de um Estado contra outro e de um município [sic] contra outro. **Mas a hierarquia, que sempre existiu no campo do Direito, em geral também se exerce no campo do Direito Fiscal.** (grifo nosso)

Diante dos argumentos acima, dois pontos merecem destaque. Em primeiro lugar, a leitura atenta do voto revela que sua decisão está fundamentada na existência de hierarquia da lei federal sobre a estadual e desta sobre a municipal, o que justificaria a preferência dada à União no campo do Direito Tributário. Mesmo que se admita a existência desse escalonamento entre normas, isso já não tinha o condão de autorizar a manutenção da preferência dos créditos da União em relação aos dos Estados devido à clareza da regra encerrada no art. 9º, I, da CF/69. Entretanto, ele se valeu de interpretação restritiva do preceito constitucional a fim de limitar seu sentido e defender sua posição.

Mas toda essa discussão perdeu o sentido a partir da entrada em vigor da CF/88, tendo em vista que a propalada hierarquia de leis não encontra mais sustentação na Ordem Constitucional atual. Mendes, Coelho e Branco (2009, p. 873) aduzem que isso se deve ao modelo de repartição de competências adotado pela CF/88:

O critério de repartição de competências adotado pela Constituição não permite que se fale em superioridade hierárquica das leis federais sobre as leis estaduais. Há,

antes, divisão de competências entre esses entes. Há inconstitucionalidade tanto na invasão da competência da União pelo Estado-membro como na hipótese inversa.

Como consequência, as teses defendidas no voto do eminente Ministro Cordeiro Guerra não guardam consonância com a CF/88.

Em relação ao Ministro Leitão de Abreu, seu voto também foi no sentido de referendar a preferência dos créditos da União sobre os dos Estados. Disse que na história constitucional brasileira as vedações ao estabelecimento de discriminações e desigualdades não alcançavam a União, mas diziam respeito somente aos Estados entre si e aos Municípios, também entre si, o que revela sua interpretação restritiva do preceito do art. 9º, I, da CF/69. Defendeu que no sistema do federalismo cooperativo, que segundo seu entendimento era adotado no Brasil naquele período, a acentuada supremacia da União – e o consequente desequilíbrio entre o Governo Federal e os Governos Estaduais - era plenamente justificada pelo fato de a União, que detinha a maioria dos recursos fiscais, ter a incumbência de socorrer financeiramente os Estados. Defendeu que se fosse dada interpretação literal ao art. 9º, I, da CF/69, tais auxílios passariam a constituir preferências vedadas pelo texto constitucional. Ele conclui seu voto afirmando que a ordem política vigente à época não atenuara a supremacia do poder central.

Vê-se que os argumentos apresentados pelo nobre julgador não podem ser acatados. Com efeito, os estudos apresentados nas subseções anteriores comprovaram que na vigência da CF/69 a concentração de poderes na União era tão exorbitante que comprometeu seriamente a autonomia de Estados e Municípios. Essas características, como vimos, são típicas do federalismo de integração, uma distorção do federalismo cooperativo. Ademais, essa distorção era a principal causa da dependência política e financeira dos Estados e Municípios em relação ao poder central. Assim, dizer que a preferência em favor da União se baseia na necessidade que esta possuía de socorrer os entes regionais e locais é inaceitável, pois essa prerrogativa da União só contribuía para aprofundar as desigualdades regionais e locais.

A tese do eminente relator resta ainda mais comprometida em face da Constituição de 1988, que, como se sabe, tem entre seus objetivos fundamentais a redução das desigualdades sociais e regionais<sup>30</sup>. Esse objetivo é levado em conta nos sistemas de

---

<sup>30</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

[...]

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

atribuição de competências e de distribuição de receitas por ela adotado, que tem por princípio justamente extinguir essas desigualdades, em prol da autonomia dos entes federados.

Já o Ministro Eloy da Rocha defendeu que o art. 9º, I, da CF/69, além de não modificar substancialmente o que dispunha a CF/67, não definiu, em termos absolutos a posição da União em confronto com os demais entes federados, o que deveria ser estabelecido dentro do contexto constitucional. Para tanto se baseou em interpretação sistemática até concluir que a preferência dada os créditos da União não ofendia a CF/69. Verifica-se que os argumentos do eminente Ministro não acrescentaram novos elementos à discussão.

O último Ministro a votar, Djaci Falcão, repetiu os mesmos argumentos que invocou no julgamento do RE nº 79.128 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 79.128, Relator: Min. Djaci Falcão, 1974). Ele aduziu que o sentido teleológico do art. 9, I, da CF/69 consistiria em impedir a criação de desigualdades somente entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Não houve, portanto, acréscimos que justifiquem comentários adicionais.

Depois de tudo que foi demonstrado e discutido, não resta dúvida de que as teses que saíram vencedoras nesse julgamento não mais podem ser aceitas por afrontarem os princípios e regras da Carta Constitucional de 1988.

O quarto julgamento que serviu de precedente para a Súmula nº 563 foi o Recurso Extraordinário nº 80.398 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 80.398, Relator: Min. Cordeiro Guerra, 1975). Esse processo tratou também de dissídio envolvendo o Estado de São Paulo, que pugnava pelo reconhecimento de paridade entre seus créditos e os da União em processo falimentar. O Ministro Relator, Cordeiro Guerra, seguiu o mesmo raciocínio dos julgados já aqui analisados e, ao final, não conheceu do recurso, de maneira que não há necessidade de comentar as alegações apresentadas.

O último precedente da Súmula nº 563 foi o RE nº 81.154 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 81.154, Relator: Min. Cordeiro Guerra, 1975), que teve outra vez o Ministro Cordeiro Guerra como relator. Nos polos da disputa, novamente o Estado de São Paulo e o INPS. O Relator defendeu novamente a tese de que a norma do art. 9º, I, da CF/69 não atingiria a hierarquia entre os poderes federal, estadual e municipal e, por via de consequência, não teria revogado o parágrafo único do art. 187 do CTN.

Tendo em vista que já foi demonstrado anteriormente que segundo as normas da CF/88 inexistia hierarquia entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, o posicionamento predominante nesse julgado destoa das normas constitucionais hoje vigentes.

Depois de serem analisados todos os precedentes que embasaram a edição da Súmula nº 563 do STF, comprovou-se que todas as teses que defenderam a

constitucionalidade do parágrafo único do art. 187 do CTN em face da CF/69 não encontram ressonância na Carta Constitucional de 1988. Isso compromete totalmente, por certo, a validade da própria súmula, pela ausência de fundamentação jurídica.

Propõe-se, portanto, que o Supremo tribunal Federal proceda à revisão ou cancelamento da Súmula nº 563 o mais breve possível, a fim de eliminar tal ofensa à Constituição Federal de 1988.

#### **4.5 Revogação das normas que instituem concurso de preferência entre as pessoas jurídicas de direito público**

Ao longo da subseção anterior, restou provado que a Súmula nº 563 do STF é incompatível com a Ordem Constitucional vigente. O objetivo agora é sistematizar os argumentos já apresentados a fim de possibilitar uma melhor compreensão do tema.

Pois bem, de acordo com o que foi exposto anteriormente, o concurso de preferência entre União, Estados, Distrito Federal, Territórios e Municípios encontra-se disciplinada no parágrafo único do art. 187 do CTN que assim 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.

Parágrafo único. O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:

I - União;

II - Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e pró-rata;

III - Municípios, conjuntamente e pró-rata.

Semelhante regra encontra-se disposta no parágrafo único do art. 29 da Lei 6.830/80, a qual disciplina a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública:

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.

Parágrafo Único – O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:

I – União e suas autarquias;

II – Estados, Distrito Federal e Territórios e suas autarquias, conjuntamente e pró-rata;

III – Municípios e suas autarquias, conjuntamente e pró-rata.

A novidade trazida pelo dispositivo legal acima transcrito diz respeito à inclusão das autarquias no concurso de preferência, situação que já vinha sendo de longa data aceita pela jurisprudência<sup>31</sup>.

O dispositivo dá preferência aos créditos da União e suas autarquias em relação aos créditos dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e suas autarquias e aos destes, em relação aos dos Municípios e suas autarquias.

Defende-se que esse concurso de preferência estatuído em ambas as leis citadas vai de encontro à proibição de que trata o art. 19, III, da CF/88, *in verbis*:

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
[...]  
III - criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si.

Já foi amplamente defendido que a proibição contida nesse dispositivo visa a preservar a isonomia de tratamento entre todos os componentes da federação e com isso garantir a autonomia deles e o equilíbrio federativo. A vedação, por certo, tem como destinatários a União, os Estados, o Distrito Federal e Municípios. Não assiste razão, portanto, aos que interpretam restritivamente esse comando constitucional no sentido de excluir a União da vedação.

O fato de em nosso país existirem ainda desigualdades regionais cuja solução depende de ações e aporte financeiro do poder central não justifica a diferença de tratamento entre os créditos tributários, tendo em vista que a regra de preferência tende justamente a aprofundar essas diferenças, o que vai de encontro aos fundamentos da CF/88.

É claro que a isonomia de tratamento comporta, por óbvio, exceções, mas estas só poderão ser impostas pela própria Constituição, jamais por normas infraconstitucionais, como se vê no caso em tela.

Também não há mais, no atual ordenamento jurídico brasileiro, hierarquia entre os componentes da federação, mas somente entes autônomos, cujo âmbito de atuação é garantido pela divisão constitucional de competências e recursos. Em consequência, não há que se falar em hierarquia entre as normas da União em relação a dos Estados, Distrito Federal e Municípios, pois a Constituição não faz essa distinção.

---

<sup>31</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 54.990-SP. Recorrente: Banco do Brasil S.A. Recorrido: Instituto Nacional de Previdência Social. Relator: Ministro Adalácio Nogueira. Brasília, 24 de agosto de 1970.

O federalismo de equilíbrio que a CF/88 quis implantar, em substituição ao federalismo de integração da CF/69, é incompatível com desigualdades ou preferências de tratamento que não aqueles estatuídos pela própria Carta Magna.

Viu-se na subseção anterior que os doutrinadores lá citados opõem-se a essa ordem de preferência. Mas há ainda outros autores que corroboram a tese defendida neste trabalho.

Sabbag (2011, p. 972) também condena a preferência dada à União em detrimento dos demais entes federados, bem como a dos Estados em relação aos Municípios, por entender que há ofensa ao princípio federativo e ao da isonomia:

Há que se mencionar que tal dispositivo não se apresenta em consonância com o *Princípio Federativo*, constante no art. 60, § 4º. IV, da CF, haja vista não se admitir violação ao “federalismo de equilíbrio” vigente em nosso Estado entre as pessoas jurídicas de Direito Público interno (art. 14, I, II e III, Código Civil, Lei n. 10.406/2002).

Ademais, é cristalina a violação ao *Princípio da Isonomia*, por estabelecer uma preferência da União em detrimento das outras pessoas políticas, bem como dos Estados em detrimento dos Municípios<sup>20</sup>. É evidente que não se pode tolerar quebra de isonomia federativa, tendo em vista tratar-se os entes tributantes de entes parificados, e não hierarquizados.

É interessante registrar que Carvalho (1996, p. 361) atacava veementemente a preferência estabelecida pelo art. 187, parágrafo único do CTN:

Sua inconstitucionalidade ressalta ao primeiro súbito de vista. É flagrante, inofismável e vitanda sob qualquer ângulo pelo qual pretendamos encará-la. Fere, de maneira frontal e grosseira, o magno princípio da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno, rompendo o equilíbrio que o Texto Superior consagra e prestigia. Discrimina a União, em detrimento dos Estados, e estes, juntamente com o Distrito Federal, em prejuízo dos Municípios, quando sabemos que estão juridicamente parificados, coexistindo num clima de isonomia. E, como se isso não bastasse, dá preferências aos Territórios, que não têm personalidade política, com relação aos municípios. Lamentavelmente, a ordem preferencial que o art. 187, parágrafo único, cristaliza na redação de seu texto vem sendo passivelmente acolhida e cordatamente aplicada, sem que o meio jurídico nacional se dê conta da manifesta inconstitucionalidade que encerra no seu significado em face do sistema do direito positivo brasileiro.

Entretanto, em edições mais recentes, Carvalho (2011, p. 659-660) não mais se pronunciou a respeito por entender que essa preferência teria sido revogada com o advento da Lei Complementar nº 118/2005, o que de fato não ocorreu. Diante disso, valem ainda os argumentos do nobre doutrinador apresentados em edições mais antigas de seu livro.

Outro autor, Coelho (2007, p. 866), segue a mesma linha de raciocínio dos doutrinadores acima citados, acrescentando sua crítica quanto à primazia dada às autarquias e fundações federais em face dos Estados e às estaduais, em face dos Municípios:

O parágrafo único do artigo, ao nosso sentir, é de duvidosa constitucionalidade, em que pese a posição do STF considerando-o compatível com a República e a Federação. As pessoas políticas são iguais dentro do pacto federativo. Justo ao contrário, a jurisprudência aprofundou a desigualdade ao colocar, depois da União, mas antes dos estados, a administração descentralizada da União (autarquias federais e fundações) e, ao lado dos estados, mas antes dos municípios, as instrumentalidades do Estado-Membro. Segue religiosamente o CTN contra a Constituição...

Assim, na medida em que os dispositivos do parágrafo único do art. 187 do CTN e do parágrafo único do art. 29 da Lei nº 6.830/80 determinam a primazia dos créditos da União (e suas autarquias) em relação aos dos Estados e do Distrito Federal (e suas autarquias) e destes, em relação aos dos Municípios (e suas autarquias) estão a criar preferência não admitida pela CF/88.

Neste estágio do estudo, torna-se necessário esclarecer um ponto importante acerca do controle de constitucionalidade de leis e atos normativos.

Sabe-se que a Lei nº 5.172, que instituiu o Código Tributário Nacional foi publicada em 27 de outubro de 1966, portanto, bem antes da Constituição Federal de 1988. Assim, tecnicamente, não é correto cogitar a inconstitucionalidade de dispositivo do CTN em face da CF/88, cabendo verificar se o preceito foi ou não recepcionado pela Constituição vigente, consoante já decidiu a Suprema Corte (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI nº 02-DF, Relator: Min. Paulo Brossard, 1977) em julgado que afastou a tese da inconstitucionalidade superveniente e afirmou a da revogação. Com isso, os dispositivos de lei ou atos normativos editados antes da entrada em vigor da Constituição e que forem com ela incompatíveis, serão considerados não recepcionados e, conseqüentemente, revogados.

Nesses termos, defende-se a revogação do parágrafo único do art. 187 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, bem como do parágrafo único do art. 29 da Lei nº 6.830/80, em face da norma prescrita no art. 19, III, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Uma vez reconhecida pelo STF a revogação dos dispositivos legais acima citados, toda vez que houver concurso de credores entre pessoas jurídicas de direito público, a divisão dos bens deverá ser conjunta e pró-rata, ou seja, proporcional aos valores dos créditos tributários de cada ente federado ou autarquia.

## 5 CONCLUSÃO

O longo caminho traçado nas linhas anteriores nas quais foi examinada a constitucionalidade da ordem de preferência estabelecida pelo parágrafo único do art. 187 do CTN permite que sejam destacados os principais remates da pesquisa.

O Estado tem no tributo uma receita derivada que representa sua principal fonte de financiamento e que desempenha importante função social. A fim de evitar abusos por parte do Estado, sua instituição e cobrança administrativa ou judicial se submetem ao princípio constitucional da legalidade, uma das limitações ao poder tributante estatal.

O tributo é lançado pelo ato administrativo que constitui o crédito tributário, na medida em que aperfeiçoa a relação jurídico-tributária, tornando-a certa, líquida e exigível. A partir daí caberá ao contribuinte pagar a quantia devida ou tomar alguma medida tendente a suspender ou extinguir a exigência.

Quando o sujeito passivo impugna o lançamento tributário, inaugura-se a fase contenciosa administrativa do procedimento que se desenvolverá no âmbito do processo administrativo fiscal, importante instrumento de controle da legalidade do lançamento.

Não pago o crédito tributário, a Fazenda Pública providenciará sua inscrição em dívida ativa e a extração da Certidão da Dívida Ativa, que goza de presunção relativa de certeza e liquidez e tem valor de prova pré-constituída.

A Certidão da Dívida Ativa é justamente o título executivo extrajudicial que aparelhará o processo de execução fiscal, meio pelo qual se concretiza a cobrança judicial do crédito tributário. O processo de execução fiscal é, assim, uma modalidade de execução por quantia certa fundado em título executivo extrajudicial cuja finalidade é obter o pagamento do crédito tributário dos entes federados, suas respectivas autarquias ou fundações, o qual fora regular e definitivamente constituído, já se encontrava vencido e exigível, porém não pago.

Um privilégio importante da cobrança judicial do crédito tributário é que ela não está sujeita a concurso de credores, motivo pelo qual a Fazenda Pública poderá dar início ou prosseguir com as execuções fiscais já iniciadas mesmo que se forme qualquer tipo de concurso para disputa dos bens do devedor. Entretanto, caso seja necessária a substituição do polo passivo da relação processual, as execuções fiscais devem ser suspensas até que se efetue a troca, sob pena de nulidade dos atos praticados. Em qualquer caso, deve ser respeitada a ordem legalmente estabelecida para a satisfação dos créditos que preferem ao tributário.

Além desse privilégio, o crédito tributário goza de preferências – que se fundamentam no interesse público e na função social do tributo – que lhe permitem que seja satisfeito com precedência sobre os créditos de particulares. A lei, entretanto, prevê algumas exceções.

Nos processos que tratem de insolvência civil, arrolamento, inventário e liquidação de pessoas jurídicas de direito privado, por exemplo, aplica-se a regra geral de preferência estabelecida pelo art. 186 do CTN, ou seja, somente os créditos decorrentes da relação de trabalho ou acidentes de trabalho preferem ao tributário. Quando se trata de falência, contudo, há algumas regras específicas.

Segundo a Lei nº 11.101/2005, os pagamentos na falência devem obedecer à seguinte ordem: 1º) os pagamentos antecipados a que se referem os art. 150 e 151; 2º) as restituições em dinheiro constantes dos art. 86 e 149; 3º) os créditos extraconcursais, na ordem apresentada pela art. 84 e 4º) os créditos concursais, na sequência elencada no art. 83.

Na falência, o crédito tributário poderá ser classificado como concursal ou extraconcursal, conforme decorra, respectivamente, de fatos geradores anteriores ou posteriores à quebra. Como extraconcursal, o crédito tributário prefere aos créditos concursais, mas não prefere aos pagamentos que devam ser antecipados, às restituições em dinheiro, nem aos demais créditos extraconcursais constantes dos incisos I a IV do art. 84 da Lei nº 11.101/2005.

Se for concursal, o crédito tributário prefere aos créditos com privilégio especial e geral, aos quirográficos, às multas contratuais e às penas pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, inclusive às multas tributárias e aos créditos subordinados; mas não prefere aos pagamentos que devam ser antecipados, às restituições em dinheiro, aos créditos extraconcursais, trabalhistas e acidentários, nem aos créditos com garantia real, nos limites legalmente estipulados pelos incisos I e II da Lei nº 11.101/2005.

Não se aplica aos processos de falência a regra do § 4º, do art. 4º, da Lei 6.830/80, que estendeu as preferências do crédito tributário a toda e qualquer crédito da Fazenda Pública de natureza não tributária inscrito em dívida ativa. Dessa forma, a classificação do crédito não tributário variará de acordo com a natureza do respectivo crédito.

Se os processos de falência apresentam peculiaridades em relação às preferências do crédito tributário, o deferimento do processamento da recuperação judicial não tem qualquer efeito sobre sua cobrança, ressalvada a possibilidade de parcelamento previsto em lei ordinária específica. As normas sobre recuperação extrajudicial também não se aplicam aos

créditos tributários de que a sociedade seja devedora, motivo pelo qual as ações e execuções fiscais não serão suspensas.

Embora não se submeta a concurso de credores, se houver disputa pela satisfação de créditos tributários entre os entes federados, o parágrafo único do art. 187 do CTN dispõe que os créditos da União preferem aos dos Estados e Distrito Federal e os destes, aos dos Municípios.

Em 15 de dezembro de 1976 o Supremo Tribunal Federal aprovou a Súmula nº 563, que declarou a constitucionalidade dessa ordem de preferência em relação ao art. 9º, I, da Constituição Federal de 1969.

Tendo em vista o contexto em que o STF sedimentou esse entendimento, foram examinadas as características do Estado Federal brasileiro durante a vigência das Constituições de 1969 e 1988. Muitas foram as diferenças apontadas entre as essas duas ordens jurídicas.

Com efeito, constatou-se que a CF/88 restaurou o Estado Democrático de Direito, extinguiu uma série de mecanismos antidemocráticos, restabeleceu a autonomia dos Estados, do Distrito Federal e ratificou a dos Municípios, elevando-os ao patamar de entes federativos.

Os sistemas de repartição de competências e receitas foram descentralizados, o que abriu caminho para o desenvolvimento mais equilibrado do país e o conseqüente fortalecimento do federalismo nacional. Foram extintos vícios que comprometiam a independência do Poder Legislativo, como a aprovação de leis por decurso de prazo e os tão criticados decretos-leis.

A autonomia dos Estados, Distrito Federal e Municípios foi fortalecida pela eliminação das prerrogativas que permitiam à União conceder isenções heterônomas e editar normas sobre a remuneração de servidores públicos estaduais e municipais e de vereadores.

Dessa maneira, não há exagero em se afirmar que a nova ordem jurídica implantada pela CF/88 reconstruiu o Estado Federal brasileiro na medida em que restabeleceu o equilíbrio federativo e a autonomia dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Após essa análise, foram examinadas, então, uma a uma, as teses que se sagraram vencedoras nos julgados que deram fundamento à Súmula 563, oportunidade em que foi revelada a total incompatibilidade entre elas e a Constituição Federal de 1988. Como consequência, o entendimento sumulado perdeu sua substância, o que exige sua reformulação. Nesse diapasão, é de bom alvitre que o Supremo Tribunal Federal reveja sua posição em relação a essa súmula.

Partiu-se em seguida para analisar a compatibilidade do parágrafo único do art. 187 do CTN em face do que dispõe o art. 19, III, da CF/88. Naquela oportunidade foi realizada uma sistematização das ideias defendidas ao longo do trabalho e apresentados outros fundamentos jurídicos à questão.

Verificou-se que o entendimento doutrinário dominante é de que a ordem de preferência entre pessoas jurídicas de direito público é inconstitucional, porque afronta os princípios federativo e da isonomia.

Comprovou-se, ao final, que a ordem de preferência estabelecida pelo parágrafo único do art. 187 do Código Tributário Nacional é incompatível com a Constituição Federal de 1988, pois ofende o princípio federativo, quebra a isonomia entre os entes federados e desrespeita um dos fundamentos da República Federativa do Brasil porque tende a aprofundar as desigualdades regionais e locais. O mesmo se diz em relação ao parágrafo único do art. 29 da Lei nº 6.830/80, que possui regra semelhante à do CTN.

O reconhecimento da incompatibilidade dessas normas em face da CF/88 implica sua revogação, tendo em vista terem sido editadas antes da promulgação da Carta de 1988.

É necessário, portanto, que o Supremo Tribunal Federal reconheça que o parágrafo único do art. 187 do Código tributário Nacional e o parágrafo único do art. 29 Lei nº 6.830/80 não foram recepcionados pela Constituição Federal de 1988.

Com isso, havendo concurso entre os entes federados para recebimento de seus respectivos créditos tributários, a divisão dos bens deverá ser conjunta e pró-rata, ou seja, proporcional aos valores dos créditos tributários de cada ente federado ou autarquia.

A par do que foi estudado, a pesquisa demonstrou que a defesa da Constituição deve ser constantemente exercitada, a fim de que a força normativa de seus princípios seja cada vez mais consolidada, evitando, dessa maneira, retrocessos como o que experimentamos em décadas pretéritas.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**: atualizada por Misabeu Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes de. **História constitucional do Brasil**. 6. ed. Brasília: OAB, 2004.
- BRASIL. **Código de Processo Civil**. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 17 jan. 1973. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5869.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5869.htm)>. Acesso em: 17 out. 2012.
- \_\_\_\_\_. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 27 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 17 out. 2012.
- \_\_\_\_\_. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 24 de janeiro de 1967, atualizada até a Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm)>. Acesso em: 25 out. 2012.
- \_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional nº 1**, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm)>. Acesso em: 25 out. 2012.
- \_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional nº 22**, de 29 de junho de 1982. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc22-82.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc22-82.htm)>. Acesso em: 25 out. 2012.
- \_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional nº 25**, de 15 de maio de 1985. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc25-85.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc25-85.htm)>. Acesso em: 25 out. 2012.
- \_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988, atualizada até a Emenda Constitucional nº 70, de 29 de março de 2012. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 25 out. 2012.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 7 mar. 1972. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm)>. Acesso em: 25 out. 2012.

\_\_\_\_\_. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 24 set. 1980. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6830.htm)>. Acesso em: 20 nov. 2012.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 1º fev. 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9784.htm)>. Acesso em: 20 nov. 2012.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 9 fev. 2005 - Edição extra. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Lei/L11101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11101.htm)>. Acesso em: 20 nov. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 54.990 - SP. Recorrente: Banco do Brasil S.A. Recorrido: Instituto Nacional de Previdência Social. Relator: Ministro Adalício Nogueira. Brasília, 24 de agosto de 1970. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=153514>>. Acesso em: 14 dez. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 79.128 - SP. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorridos: União Federal e Instituto Nacional de Previdência Social. Relator: Ministro Djaci Falcão. Brasília, 10 de setembro de 1974. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=174518>>. Acesso em: 16 out. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 79.660 - SP. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Instituto Nacional de Previdência Social. Relator: Ministro Djaci Falcão. Brasília, 12 de novembro de 1974. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=175039>>. Acesso em: 16 out. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 80.045 - SP. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorridos: Instituto Nacional de Previdência Social e Massa Falida de Padaria e Confeitaria Flor do Butantã Ltda. Relator: Ministro Aliomar Baleeiro. Brasília, 3 de novembro de 1976. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=175405>>. Acesso em: 16 out. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 80.398 - SP. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorridos: SIDAPAR S.A. e Sindico da Massa Falida de Tessafer Indústria e Comércio. Relator: Ministro Cordeiro Guerra. Brasília, 11 de abril de 1975. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=175730>>. Acesso em: 16 out. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 81.154 – SP. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Instituto Nacional de Previdência Social. Relator: Ministro Cordeiro Guerra. Brasília, 30 de setembro de 1975. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=176432>>. Acesso em: 16 out. 2012.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 563. O concurso de preferência a que se refere o parágrafo único do art. 187 do Código Tributário Nacional é compatível com o disposto no art. 9º, I, da Constituição Federal. In: \_\_\_\_\_. **Súmulas**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=563.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 16 out. 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial: direito de empresa**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

CONTI, José Mauricio (Org.). **Federalismo fiscal**. São Paulo: Manole, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MALUF, Sahid. **Teoria geral do estado**. 25. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

MAMEDE, Gladston. **Direito empresarial brasileiro: falência e recuperação de empresas**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

Meirelles, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.