

A EXECUÇÃO FISCAL E AS RECENTES ALTERAÇÕES DO CTN

Helena Delgado Ramos Fialho Moreira

RESUMO

Traz a lume as recentes inovações da LC n. 118/2005, incorporadas ao CTN, e a Lei n. 11.101/2005, que revisou a disciplina dos institutos da falência e da concordata.

Examina o impacto dos novos diplomas sobre o campo da execução fiscal, considerando as significativas alterações no sistema, decorrentes da relativização da tutela do crédito tributário, em face da necessidade de proteção do mercado e das relações negociais, nas situações de crise geradas pela quebra da empresa.

Esclarece que, pela própria severidade com que formatadas tais medidas, como no caso do endurecimento no trato da fraude à execução, poderão elas conduzir, em sua aplicação prática, a um efeito diametralmente oposto à otimização do mercado que se buscava projetar com a reforma.

PALAVRAS-CHAVE

Direito Comercial; Direito Tributário; Lei Complementar n. 118/2005; Lei n. 11.101/2005; falência; concordata; crédito tributário; execução fiscal; fraude.

Em matéria de Direito de Empresa, a disciplina do novo Código Civil já deixava antever a premência, bastante conhecida em face de nossa própria realidade empresarial, de um novo regramento dos institutos tradicionalmente mercantis da concordata e da falência que se apresentasse não apenas mais consentâneo com o propósito maior de preservação da empresa (em face da complexa gama de interesses envolvidos na manutenção de uma organização economicamente produtiva) mas, frustrada esta, viesse a representar efetivamente um marco normativo comprometido com os imperativos de segurança e eficiência, tão caros ao mercado globalizado dos tempos atuais.

Em promulgação conjunta a nove de fevereiro passado, a já chamada “nova Lei de Falências” (Lei n. 11.101/2005), devidamente sintonizada com a terminologia empresarial acatada na nova codificação privativística, fez-se acompanhar da Lei Complementar n. 118, que, alterando vários dispositivos do CTN, deu-lhe legitimidade para implantar significativas alterações em institutos já sedimentados na seara tributária.

Dentre tais inovações, com foco prioritariamente centrado na otimização da proteção do mercado e dos negócios empresariais – já a tônica que parece se destacar da análise daqueles diplomas legais –, surpreendeu de logo a relativização do próprio privilégio do crédito tributário, que passou a ser preterido, em concurso falimentar, pelo crédito com garantia real. Em contrapartida, dentre outras regras supostamente compensatórias de arrecadação fiscal, tem-se agora, *v.g.*, a subsistência da multa tributária imposta ao devedor que vem a ter sua falência decretada, antes excluída da responsabilidade da massa falida (Súmula n. 565/STF).

Uma vez que é pelo rito disciplinado na Lei n. 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais – LEF) que a Fazenda Pública persegue o recebimento de seu crédito – nessa seara a decretação da falência do contribuinte, ou responsável tributário, importa evidentes repercussões materiais e processuais –, cuida-se agora de analisar um pouco mais detalhadamente o impacto de tais inovações no campo específico do executivo fiscal.

1 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: ART. 133 DO CTN, §§ 1º A, 3º

Iniciando-se pela primeira alteração introduzida na disciplina do CTN por intermédio da LC n. 118/2005, verifica-se de logo a relativização de uma importante forma de sujeição passiva indireta: a transferência da obrigação tributária àquele que, a qualquer título, adquire fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional e continua a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, quanto aos tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato.

Assim, pelo acréscimo de um §1º ao artigo em comento, excluiu-se da sucessão tributária a aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento por alienação judicial em processo de falência ou de recuperação judicial – esta última representando a atual denominação, correspondente a uma nova concepção legal da antiga concordata.

Entretanto, obstando-se o redirecionamento do executivo fiscal contra o sucessor da empresa, na hipótese antes permitida, a ausência de quaisquer outros bens pela massa falida – ou sua insuficiência para a quitação do crédito tributário, que agora, como inicialmente exposto, desceu mais um degrau na preferência que anteriormente lhe era assegurada – implica a frustração da pretensão executiva da Fazenda Pública, ora impedida de executar os bens transferidos em alienação judicial no curso de processo falimentar ou de recuperação judicial.

De todo modo, o segundo parágrafo acrescido à indigitada norma teve o cuidado, como era imperioso, de excepcionar de aplicação a primeira regra excludente naquelas hipóteses representativas de intuito de burla à sucessão tributária determinada na regra do *caput* da norma em comento. São os casos em que o adquirente é sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou de sociedade controlada pelo falido ou recuperando; parente do devedor ou de qualquer dos sócios até o 4º grau; ou, por fim, se identificado como agente do falido ou recuperando, com objetivo de fraude à sucessão tributária.

Já o terceiro parágrafo acrescentado ao art. 133 do CTN traz a curiosa previsão do prazo de um ano para o produto de tal alienação ficar

à disposição do juízo falimentar, interregno em que apenas poderá ser empregado na quitação de créditos extraconcursais (art. 84 da Lei n. 11.101/2005, os chamados “encargos” e “dívidas da massa”) ou créditos preferenciais ao tributário (art. 83, I e II: os trabalhistas, até 150 salários mínimos, os decorrentes de acidente de trabalho e os com garantia real até o limite do valor do bem gravado).

Tal dispositivo parece querer indicar a tentativa, pelo legislador, de estabelecer-se um intervalo temporal minimamente suficiente à solução de eventuais pendências quanto aos efeitos, mormente no campo da responsabilidade tributária por transferência, de arrematações de estabelecimentos empresariais ou profissionais, findo o qual, o produto da alienação judicial pode ser destinado à amortização do passivo tributário do falido ou recuperando, seguindo-se a ordem para tanto estabelecida (art. 83 da Lei n. 11.101/2005).

2 INTERRUPÇÃO DA PRESCRIÇÃO PELO DESPACHO QUE ORDENA A CITAÇÃO EXECUTIVA: ART. 174, PARÁGRAFO ÚNICO, I, DO CTN

Nesse ponto, a nova redação do inc. I do parágrafo único do art. 174 do CTN unifica a disciplina da interrupção da prescrição da ação executiva, que antes variava em razão da natureza do crédito objeto de execução fiscal: se tributário, era interrompida a prescrição pelo próprio ato citatório – prevalecendo a disciplina do CTN sobre a da LEF, como diploma com força de lei complementar, já que matéria constitucionalmente reservada apenas ao trato por tal via (art. 146, III, **b**, CR/88). Caso contrário, aplicava-se a regra do § 2º do art. 8º da Lei n. 6.830/80: a prescrição restava então interrompida pelo mero despacho inicial que determinava a citação.

Pela regra ora alterada, evita-se a prescrição tributária na hipótese de maiores delongas no cumprimento do despacho citatório – como no caso da não-localização do devedor, até a sua citação por edital –, com o mérito de aplicar-se uma mesma sistemática independentemente da natureza do crédito em execução fiscal, não obstante estar prevista simultaneamente em dois diplomas legais distintos (CTN e LEF).

Entretanto, ainda persiste tratamento diferenciado em matéria de prazo prescricional por conta de varia-

ções na definição da própria natureza do crédito, em razão do período a que se refere a dívida em execução, na ausência de regra geral quanto ao prazo prescricional para créditos não-tributários. Lembre-se o preciso caso da contribuição para o FGTS, apenas considerada tributo após a nova ordem constitucional, quando então sujeita à prescrição quinquenal (e não mais trintenária), interrompida, antes da vigência da LC n. 118/2005, apenas com a citação do executado.

Já a contribuição social pode apresentar-se ou não como tributo, com as consequências que são próprias a uma e outra condição, consoante o período a que se referir o crédito em execução, tendo sido considerada como tributo desde sua instituição legal até a EC n. 8/77, vindo a retomar a natureza tributária (então não mais se sujeitando à prescrição trintenária prevista no art. 144 da LOPS – Lei n. 3.807/60) apenas com a Constituição de 1988¹.

3 PRESUNÇÃO DE FRAUDE À EXECUÇÃO MESMO ANTES DO AJUIZAMENTO DO EXECUTIVO FISCAL: ART 185 DO CTN

Com a nova disciplina dada ao art. 185 do CTN – em que foi suprimida do *caput*, quanto ao crédito tributário regularmente inscrito, a expressão “em fase de execução” –, observa-se um sensível endurecimento no trato da presunção de fraude quando da alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito com a Fazenda Pública.

Para chegar a tal conclusão, deve-se primeiramente atentar para a circunstância de que a norma em comento veicula uma presunção absoluta de fraude, a subsistir ainda que evidenciada a boa-fé do desavisado adquirente, na ausência de outros bens do patrimônio do vendedor que sejam hábeis a responder pelo crédito tributário (exceção subsistente no parágrafo único do art. 185 do CTN).

Não bastasse essa via para a proteção do interesse fiscal, então devidamente assimilada na esfera pretoriana, a alteração legislativa sob enfoque expressamente reduziu o marco inicial da incidência da presunção de fraude, agora inquestionavelmente sinalizada já a partir da mera inscrição em dívida ativa – justamente o propósito perseguido pelo legislador ao retirar a expressão “em fase de execução”, com que se finalizava anteriormente o regramento normativo

Mesmo na hipótese de o juiz da execução apenas determinar a indisponibilidade ampla de bens e direitos do devedor frente à prova inequívoca de que o ente público não descuidou de seu dever de investigar primeiramente a existência de bens penhoráveis (...) a inovação legislativa não se livra de todo da antevista pecha de representar um complicador significativo no fluxo processual da demanda executiva.

daquela presunção.

Em consequência, a identificação compulsória do propósito de fraude na alienação ou oneração de bens que poderiam servir de garantia à execução passou a incidir não apenas em fase anterior à citação executiva de seu respectivo titular, mas também ao próprio ajuizamento da execução fiscal, conquanto bastante, para tanto, a mera inscrição em dívida ativa contra o sujeito passivo em débito com a Fazenda Pública.

Isso porque, embora a anterior redação do dispositivo em comento assinalasse, como marco da presunção de fraude, a existência de “crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução” – sem prever, para tanto, outros imperativos, como a propositura do executivo fiscal ou, ainda, a citação do devedor –, fez a jurisprudência, em interpretando tal disciplina, de forte tutela do resultado útil da execução, por abrandar o rigor literal da norma protetiva do crédito tributário.

Desse modo, embora a transação não se tivesse realizado antes da constituição definitiva de algum dos créditos tributários em execução, não se poderia cogitar da automática aplicação de uma estrita compreensão da redação anterior do art. 185 do CTN: *presume-se fraudulenta a alienação de bens por sujeito em débito para com a Fazenda Pública, por crédito regularmente inscrito, em fase de execução. Mas não basta que a execução tenha sido distribuída, é necessário que o devedor tenha sido citado*². E ainda: *a fraude à execução somente se configura se a alienação do bem ocorre após a citação do devedor, sendo insuficiente o mero ajuizamento do processo fiscal de cobrança*³.

Assim, *a fraude à execução pressupõe processo em curso, ou seja, “lide pendente”*. *Dá-se a litispendência com a citação (CPC, art. 219). Em tal contexto, para caracterizar*

*fraude de execução, é necessário que o devedor tenha sido citado para a execução, não bastando o ajuizamento desta*⁴.

Com a nova redação dada pela Lei Complementar n. 118/2005 à disciplina do art. 185, ao não se fazer mais necessário o prévio ajuizamento do executivo ou mesmo a citação do devedor para fazer incidir a presunção de fraude, restou efetivamente imposto um redimensionamento notadamente mais rígido no trato normativo da fraude em executivo fiscal, prestigiando-se o interesse público subjacente ao resultado útil do respectivo processo de execução.

Em contrapartida, o dispositivo legal em comento reserva potencial para representar, ao longo de sua aplicação prática no curso das atividades negociais, um fator não-desprezível de acréscimo nos custos transacionais. Isso porque, em face de imperativos de segurança jurídica, qualquer transferência de titularidade de bens que implique impacto econômico significativo para os respectivos agentes haverá de ser previamente aparelhada pelas necessárias certidões negativas das diversas Fazendas e do INSS – e não apenas por certidões da(s) Justiça (s) Estadual(ais) e Federal.

Na esfera municipal, é fácil compreender que mesmo a certidão negativa da municipalidade em que reside o titular do bem em negociação não será suficiente para assegurar amplo *status* de regularidade fiscal, já que nada impede que seja ele devedor, por qualquer tributo municipal, em outra cidade, talvez de outro estado.

É um problema que efetivamente não parecia capaz de gerar tanta perplexidade na sistemática anterior quando, em princípio, bastava ao adquirente do bem, se pretendesse ele uma precaução razoável contra possível evicção da coisa, dirigir-se à Justiça Estadual ou Federal

e requerer, no âmbito daquela unidade da federação – ou de outras que soubesse ser base de negócios do alienante –, uma certidão informatizada do sistema respectivo, uma vez que o risco apenas poderia subsistir, na compreensão pretoriana da matéria, se já ajuizado executivo fiscal contra o então titular do bem.

4 A INCLUSÃO DO ART. 185-A E A INDISPONIBILIDADE DE BENS E DIREITOS DO EXECUTADO

Na mesma esteira da severidade estrita com que remodelado o instituto da fraude à execução no âmbito fiscal, cuidou-se de prever, pela inclusão do art. 185-A ao Código Tributário, uma medida acautelatória da pretensão da Fazenda Pública, a ser decretada *ex officio* pelo juízo da execução: a imediata indisponibilidade de bens e direitos do devedor tributário que, citado, não pagar ou nomear bens à penhora, quando não se tiver encontrado bens passíveis de constrição judicial.

À primeira vista, parece evidente contra-senso a determinação de bloqueio genérico de bens justamente quando bem algum foi encontrado para garantir o juízo, em uma medida que parece potencialmente fadada ao fracasso enquanto divorciada da hipótese própria da cautelar fiscal prevista na Lei n. 8.397/92 – concebida para barrar situações aprioristicamente identificadas como suspeitas de serem preparatórias de fraudes aos interesses do Fisco e que parece ter servido de inspiração à inovação ora em exame.

Na verdade, tem-se um contra-senso mais aparente que real, porquanto a medida concretamente vem a ser posta como uma espécie de “reforço automatizado” ao dever de diligência do ente público na busca por bens passíveis de penhora: na ausência de resultados positivos, a intervenção judicial não apenas fornece instrumentos extras à identificação de bens penhoráveis – recursos financeiros depositados em instituições bancárias ou valores mobiliários negociáveis no mercado de capitais, por exemplo – como previne, de pronto, qualquer tentativa do executado em ocultar, desviar, alienar ou onerar bens que poderiam ser objeto de constrição judicial.

Não se pode negar a forte evidência, entretanto, de que a imposição legal de indisponibilidade automática de bens e direitos do executado – sem qualquer delimitação pré-

via que não uma singela restrição do bloqueio ao valor total exigível, no que constituirá, na prática, o limite contido em cada uma das determinações judiciais de indisponibilidade, dirigidas aos mais diversos agentes registrares e financeiros previstos na norma – tem potencial hábil a representar, inclusive em uma perspectiva de curto prazo, um significativo fator de sobrecarga do sistema judicial.

Isso porque, afora o trabalho cartorial inerente à operacionalização dessa indisponibilidade, a atuação de ofício do juiz da execução poderá implicar, em um primeiro momento, uma correspectiva abreviação do dever do ente público de, bem diligenciando, identificar bens penhoráveis dentro do acervo patrimonial do devedor, tornando o bloqueio indiscriminado um meio ordinário de fazê-lo.

Na sequência, essa própria indisponibilidade generalizada, quando transfigurada em procedimento rotineiro na execução fiscal, necessariamente implicará o aporte à apreciação judicial de uma nova série de conflitos subjacentes àquele ato de força, provocados não apenas pelo executado em face de bloqueios imprópriamente realizados – como os incidentes sobre conta-salário, por exemplo – mas também por terceiros indevidamente atingidos pela indisponibilidade, como no caso dos adquirentes de veículos automotores que não tiveram o cuidado de proceder à necessária transferência de titularidade frente ao Detran.

Mesmo na hipótese de o juiz da execução apenas determinar a indisponibilidade ampla de bens e direitos do devedor frente à prova inequívoca de que o ente público não descuidou de seu dever de investigar primeiramente a existência de bens penhoráveis – a fim de não tornar o bloqueio expediente comum em toda e qualquer ação executiva em que o devedor citado não pagar ou nomear bens –, a inovação legislativa não se livra de todo da antevista pecha de representar um complicador significativo no fluxo processual da demanda executiva.

Com efeito, o condicionamento judicial da decretação de indisponibilidade apenas à comprovação da prévia busca diligente por bens a penhorar não apenas deixa antever uma baixa carga de eficácia do bloqueio deferido sob tal pressuposto – a legitimar o questionamento acerca da relação custo-benefício da medida – como pode representar também

uma hipótese de congestionamento do sistema, quando da necessidade de intimar-se a Fazenda Pública para apresentar prova de cumprimento do apontado dever de diligência na procura por bens passíveis de constrição.

5 ALTERAÇÃO NA ORDEM DE PREFERÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: ART. 186 E PARÁGRAFO ÚNICO

Em modificação simultânea à procedida na nova Lei de Falências, em seu art. 83, cuidou a nova redação do art. 186 do Código Tributário de relativizar a preferência de que, até então, gozava o crédito tributário quanto a outras dívidas do sujeito passivo, que não trabalhistas, inclusive fazendo-se inserir um parágrafo único para disciplina específica daquela preterição no juízo falimentar.

Assim, não obstante a positiva inclusão, no *caput* da aludida norma, dos créditos decorrentes de acidente de trabalho, ao lado dos trabalhistas propriamente ditos – no que agora se encontra limitada a preferência absoluta destes, em falência, a 150 salários mínimos (art. 83, I, Lei n. 11.101/2005) –, observa-se a substancial redução daquela anterior preferência quando da falência do contribuinte ou responsável tributário.

Com efeito, embora os créditos tributários com fatos geradores anteriores à quebra, na sistemática antiga, restassem necessariamente preteridos pelos encargos e dívidas da massa e pelos bens e valores passíveis de restituição (que, a rigor, sequer deveriam ter sido arrecadados), ainda preferiam aos créditos com garantia real. Agora tal não mais ocorre, em face da redação do inc. I do parágrafo único inserido no dispositivo em análise. A preferência do crédito tributário passa a subsistir apenas em face da parcela da dívida com garantia real que extrapolar o valor do próprio bem gravado com tal ônus.

Já o inc. III do parágrafo único da norma enfocada inova sensivelmente no que respeita à tutela da multa tributária em sede de falência, tida e havida como inexigível em face da disciplina das Súmulas 192 e 565 do STF: *Não se inclui no crédito habilitado em falência a multa fiscal com efeito de pena administrativa e a multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência.*

Essa aparente contrapartida ao abrandamento da preferência originalmente esculpida no art. 186 do CTN,

representada agora pela previsão expressa quanto à exigibilidade da multa tributária contra a massa falida, não parece guardar potencial, entretanto, para repercutir significativamente na arrecadação fiscal. Isso porque a aludida penalidade ficou em penúltimo lugar na ordem de preferências do art. 83 da Lei n. 11.101/2005 (inc. VII), seguindo-se a todos os créditos quirografários e antecedendo apenas os subordinados (aqueles assim previstos em lei ou contrato e os devidos aos sócios e administradores sem vínculo empregatício).

6 DEMAIS ALTERAÇÕES DO CTN PERTINENTES À NOVA LEI DE FALÊNCIAS: ARTS. 187, 188, 191 E 191-A

Considerada a reformulação legal da concordata, repaginada para “recuperação judicial”, a nova redação do art. 187 do CTN teve apenas o cuidado de inserir mais esse instituto na disciplina de não-sujeição da cobrança judicial do crédito tributário a concurso de credores ou prévia habilitação em qualquer juízo.

Por seu turno, o art. 188 harmoniza a disciplina legal aglutinadora dos créditos antes chamados de “encargos e dívidas da massa”, ora reunidos pelo art. 84 da nova Lei de Falências na espécie “créditos extraconcursais” – que, como o próprio nome indica, preferem aos concursais arrolados no art. 83 da lei ordinária – aí inserindo expressamente os créditos tributários exigíveis no curso da falência.

Entretanto, pela redação original do art. 188 do CTN, os créditos tributários cujos fatos geradores ocorressem após a quebra, previstos como encargos da massa falida, preferiam não apenas a quaisquer outros, como também às dívidas da massa. Em consequência da disciplina do art. 84 da nova Lei de Falências, porém, estas últimas acabam preferindo àqueles, postos no final do rol de créditos agora aglutinados como extraconcursais – confirmando, assim, a já apontada tendência do legislador em prestigiar a quitação de credores não-fiscais, o que, tendo por base o propósito de otimizar o resultado do processo falimentar sob a ótica maior da preservação do mercado, dá-se em nítido detrimento da Fazenda Pública.

Já a redação modificada do art. 191 do CTN extingue, com a instituição da recuperação extrajudicial,

Não obstante o decantado intuito de maximização da proteção do mercado em face da quebra do empresário, os mecanismos concebidos para compensar a inafastável perda de arrecadação tributária (...) acabaram sendo temerariamente edificados ao influxo de uma sensível restrição à própria esfera de disponibilidade patrimonial do sujeito passivo do crédito tributário, com potencial suficiente (...) a interferir negativamente na esfera da segurança jurídica (...)

a antiga concordata, subsistente apenas quando concedida antes, ou na própria *vacatio legis*, do novo diploma falimentar.

Ademais, a supressão da expressão final “relativos à sua atividade mercantil” – no tocante à prova de quitação de tributos para declaração de extinção de obrigações do falido –, mais do que meramente adequar a terminologia tributária à adoção da teoria da empresa pelo novo Código Civil, implicou a ampliação daquela condição, que ora passa a abranger o pagamento de todos e quaisquer tributos devidos pelo falido, quer se refiram à sua atividade empresarial ou não.

Por sua vez, o acréscimo do art. 191-A ao Código Tributário parece atenuar o rigorismo da regra do artigo matriz, ao ressaltar as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151) e de concessão de certidão negativa com efeitos de positiva (art. 206), no condicionamento da concessão da recuperação judicial à prova de quitação de todos os tributos.

7 OBSERVAÇÕES FINAIS

Qualquer estudo mais acurado acerca das inovações que, introduzidas no Código Tributário Nacional, foram concebidas sob o imperativo de harmonizar o sistema tributário com a revisão dos antigos institutos da falência e da concordata – reputada imprescindível após o esforço de unificação da disciplina privatística da atividade econômica, representado pela promulgação do novo Código Civil em 2002 – não escapa à constatação do redirecionamento do foco legislativo para a maximização da segurança do mercado e das atividades negociais em face do potencial de crise subjacente à frustração de uma empresa.

Esse, aliás, é o claro propósito de regras como a exclusão dos efei-

tos próprios da sucessão tributária quando da arrematação de estabelecimento empresarial em processo de falência ou de recuperação judicial (art. 133, §1º, CTN) ou a própria relativização, em concurso falimentar, da preferência do crédito tributário em face daquele blindado por garantia real (art. 186, CTN).

A primeira inovação, concebida como fator de otimização à transferência do patrimônio ativo, do falido ou recuperando, para terceiros – não apenas em razão da ampliação do leque de interessados em continuar a exploração da empresa, enquanto desvinculados do estoque passivo do devedor, como pela corresponsabilidade melhoria no valor de avaliação do ativo praceado – bem serve de facilitador à capitalização da massa falida ou do devedor em recuperação.

É medida imprescindível à projeção de maiores e melhores possibilidades de satisfação dos credores particulares do empresário, com significativos reflexos na otimização da tutela do crédito (não-tributário, por evidente) e das relações negociais. Efeito idêntico, não por acaso, ao projetado pela submissão da satisfação do crédito tributário à do garantido por ônus real, que passa a preferir àquele em falência, ao menos até o valor da respectiva garantia.

Não obstante o decantado intuito de maximização da proteção do mercado em face da quebra do empresário, os mecanismos concebidos para compensar a inafastável perda de arrecadação tributária – necessariamente projetada pela relativização da proteção do interesse fiscal em tais situações – acabaram sendo temerariamente edificados ao influxo de uma sensível restrição à própria esfera de disponibilidade patrimonial do sujeito passivo do crédito tributário, com potencial suficiente, em uma perspectiva de médio prazo, a interferir negativamente na esfera da se-

gurança jurídica, tão cara à dinâmica liberal dos negócios empresariais.

É o que se pode observar, sobretudo em decorrência da nova disciplina da fraude à execução (art. 185, CTN), mas que também pode decorrer da decretação *ex officio* da indisponibilidade generalizada de bens e direitos do executado que, citado, não pagar nem apresentar bens à penhora (art. 185-A, CTN), exemplos de medidas em que o legislador parece efetivamente ter dedicado uma carga tal de severidade que, em si mesma, pode mesmo revelar-se prejudicial à própria dinâmica das relações privatísticas que originalmente pretendia ele proteger, quando revisou substancialmente o sistema de tutela do crédito fiscal no malogro da atividade empresarial.

Porém, tais inovações são destacadas em uma análise essencialmente restrita ao campo de influência da reforma sobre a execução fiscal, já que nenhum dispositivo revisito ou agregado ao CTN parece guardar potencial de impacto maior, na esfera da segurança jurídica do contribuinte, que a releitura interpretativa imposta ao art. 168, I, do CTN pelo art. 3º da LC n. 118/2005, inclusive com pretensão de aplicação retroativa por remissão expressa à disciplina do art. 106, I, do CTN (art. 4º da LC n. 118/2005).

Trata-se de construção bastante engenhosa por parte do legislador, não se tenha dúvida, mas cuja efetiva extensão competirá necessariamente aos tribunais decidir, justamente a quem a norma complementar pretendeu cercear a atuação ao forçar interpretação destoante da que majoritariamente vinha-lhe emprestando a jurisprudência pátria.

REFERÊNCIAS

- 1 SAKAKIHARA, Zuudi. *Execução fiscal*: doutrina e jurisprudência. FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). São Paulo: Saraiva, 1998. p. 52-54.
- 2 REsp n. 92733-RS, Rel. Min. Garcia Vieira, DJU 18/5/1998, p. 30.
- 3 AgRg AI n. 197354/SP, Rel. Min. Aldir Passarinho Júnior, acórdão publicado no DJU 22/3/1999, p. 181.
- 4 REsp n. 60519-SP, Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, DJU 26/5/1997, p. 22.504, em precedente que, como os demais, refere-se à fraude em execução fiscal, não meramente àquela hipótese disciplinada pelo art. 593 do CPC e não necessariamente afeta à disciplina do art. 185 do CTN.

Artigo recebido em 23/5/2005.

ABSTRACT

The authoress points out the recent innovations brought forward by Complementary Law n. 118/2005, incorporated into the CTN (National Tax Code), and by Law n. 11,101/2005, which has revised both the institutes of bankruptcy and concordata.

She examines the impact of those new diplomas on the tax foreclosure scope, regarding the significant changes in the system, resulting from the relativism of the tax credit guardianship, due to the necessity of market protection and business relations, during the situations of crisis generated by company bankruptcy.

She makes clear that, due to the very strictness by which such measures were elaborated, as in the case of hardening in the handling of fraud to execution, they may lead, during their practical application, to an effect entirely opposite to the improvement of the market, which was intended to expand through the reform.

KEYWORDS – Commercial Law; Tax Law; Complementary Law n. 118/2005; Law n. 11,101/2005; bankruptcy; concordata; tax credit, tax foreclosure; fraud.

Helena Delgado Ramos Fialho Moreira
é Juíza Federal titular da 5ª Vara das Execuções Fiscais da Seção Judiciária da Paraíba e Professora de Direito Comercial da UNIPE.