

Sujeito Passivo da Obrigação Tributária: “Massa Falida”. Substituição da CDA. Interpretação da súmula 392 do Superior Tribunal de Justiça

Iraci de Oliveira Kiszka¹

Resumo

A súmula 392 do Superior Tribunal de Justiça, de natureza processual, ao permitir a substituição da Certidão da dívida Ativa (CDA) na execução fiscal, veda a modificação do sujeito passivo. Entretanto, na hipótese do sujeito passivo da obrigação tributária se submeter aos efeitos da falência, agregando ao lado do nome a expressão ‘massa falida’, há possibilidade de substituição da CDA e redirecionamento da execução fiscal. Nesta hipótese, devem prevalecer os postulados da segurança jurídica, supremacia do interesse público, princípios da razoabilidade, da economia e da instrumentalidade processuais e garantias constitucionais do crédito tributário como bem supremo do Estado para realização de seus fins.

Palavras-chave: execução fiscal, sujeito passivo, lançamento fiscal, substituição da CDA, súmula 392 do STJ, massa falida

¹ Procuradora do Município de Diadema/SP, especialista em Direito Tributário, pelo Centro de Extensão Universitária (CEU); em Direito da Seguridade Social, pelo Centro Universitário Salesiano de São Paulo; em Direito Constitucional, pela Universidade Gama Filho; e em Direito Administrativo, pela Universidade Estácio de Sá.

Introdução

O § 8º do artigo 2º da Lei de execução fiscal, Lei nº 6.830/80 determina que até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.

O artigo 202 do Código Tributário Nacional (CTN) prescreve nos respectivos incisos, os requisitos formais para o termo de inscrição na dívida ativa e, logo no inciso I determina que a autoridade competente indique obrigatoriamente o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis.

O artigo 203 do CTN em harmonia com a Lei de execução fiscal permite a substituição da certidão nula, nas hipóteses previstas nos incisos I à V, do artigo 202 do CTN, entretanto, assegura a devolução do prazo ao sujeito passivo, o prazo para defesa.

Da leitura do artigo 203 do CTN, observa-se que o legislador não excepciona o inciso I do artigo 202 do CTN, relativo ao nome do devedor, se o legislador pretendesse proibir a modificação do nome do devedor estaria escrito da forma como se segue:

Art. 203. “[...] mas a nulidade poderá ser sanada, ~~exceto quanto à modificação do nome do devedor,~~ até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, [...]”. (acréscimos e riscos nossos para fins de questionar)

Segundo a súmula nº 392 do Superior Tribunal de Justiça, às Fazendas Públicas podem substituir a Certidão de Dívida Ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.

A interpretação da legislação tributária é disciplinada nos artigos 107 a 111 do CTN onde consta que na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará os princípios gerais de Direito Tributário, os princípios gerais de Direito Público e, dentre estes princípios está à supremacia do interesse público, a indisponibilidade do crédito tributário que implicitamente abarca as garantias constitucionais do crédito tributário.

O presente artigo pretende refletir sobre aplicação da súmula 392 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em face dos princípios constitucionais que norteiam o Direito Administrativo e Tributário, tendo em vista a possibilidade de decreto de falência de pessoa jurídica que perde a ‘personalidade jurídica’ posterior ao ajuizamento de execução fiscal, surgindo em seu lugar à figura da massa falida (art. 12, III, Código e Processo civil) não podendo resultar em ilegitimidade passiva porque desvirtuaria as garantias do crédito tributário, instrumento utilizado pelo Estado para obter recursos financeiros de que necessita para alcançar seus objetivos².

1.1. Princípio da autonomia político-administrativa dos entes federativos

A autonomia dos entes federados, formalmente estabelecida nos termos do que dispõe o inciso I, do artigo 1º a Constituição Federal de 1.988³, é assegurada no artigo 18 ‘caput’, da CF/88, que cuida da organização político-administrativa, no artigo 145 ‘caput’, da CF/88 que faculta aos entes federados a instituição de tributos, na discriminação de competências tributárias previstas nos artigos 153 ‘caput’, 155 ‘caput’ e 156 ‘caput’, da CF/88, bem como nos artigos 157⁴ e 158⁵, CF/88, que tratam da repartição das receitas tributárias aos entes federados: Estados, Distrito Federal e aos Municípios.

Para Carraza (2009:134) Federação (de *foedus*, *foedoris*, aliança, pacto) é uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participam (os

² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito Tributário. 28ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

³ CF/88- “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: I- A soberania; [...]”

Art. 18. “organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o distrito Federal e os Município, todos autônomos, nos termos desta Constituição”;

⁴ Art. 157. Pertencem aos Estados e ao distrito Federal:
[...]

⁵ Art. 158. Pertencem aos Municípios:
[...]

Estados-membros). Nela, os Estados Federados, sem perderem suas personalidades jurídicas, despem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício da União. A mais relevante delas é a *soberania*.

Leciona Carraza que, no Brasil, por força do princípio federativo, convivem harmonicamente a ordem jurídica global (o Estado Brasileiro) e as ordens jurídicas parciais, central (a União) e periféricas (os Estados-membros). Esta múltipla incidência só é possível por força da discriminação de competências tributárias, levada a efeito pela Constituição da República nos artigos 153 a 156.

O tributo instituído em Lei e cobrado mediante atividade plenamente vinculada por expressa disposição do artigo 3º, do CTN⁶, como fonte de receita derivada⁷, tem por função social propiciar a realização das atividades essenciais do Estado, de acordo com o plano plurianual e diretrizes orçamentárias estabelecido pela Lei de iniciativa do Poder Executivo.

Dessa forma, para que tenha eficácia o princípio da autonomia dos entes federados assegurado constitucionalmente, União (arts. 21, 34, 145, 153, 154), Estados-membros (art. 25), Municípios (art. 29, 30), temos que observar a discriminação de competências feitas pela Constituição Federal, o princípio da indisponibilidade relativa do crédito tributário e suas garantias.

1.2. Do princípio da supremacia do interesse público ou da finalidade pública

O princípio da supremacia do interesse público é de observância obrigatória pela Administração Pública e está intimamente ligado aos fins de interesse geral.

⁶ CTN – “Art. 3º. “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

⁷ Lei 4.320/64 –Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do DF.

Art. 9º Tributo é a receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

Segundo MEIRELLES⁸ (2013) “a primazia do interesse público sobre o privado é inerente à atuação estatal e domina-a, na medida em que a existência do Estado justifica-se pela busca do interesse geral, ou seja, da coletividade; não do Estado ou do aparelhamento do Estado.”

Corolário desse princípio, segundo o autor, “decorre o princípio da indisponibilidade do interesse público, segundo o qual a Administração Pública não pode dispor desse interesse geral, da coletividade, nem renunciar a poderes que a lei lhe deu para tal tutela, mesmo porque ela não é titular do interesse público, cujo titular é o Estado, como representante da coletividade, e, por isso, só ela, pelos seus representantes eleitos, mediante lei, poderá autorizar a disponibilidade ou a renúncia.”

O objetivo da Lei é sempre a concretização do interesse público, ou seja, o interesse da coletividade.

1.3. Do princípio da indisponibilidade do crédito tributário

Em atenção ao princípio da indisponibilidade do crédito tributário, o Estado deve valer-se de todos os recursos substanciais, formais e processuais, para exercer a capacidade de arrecadação tributária, não sendo permitida a renúncia de receitas sem expressa disposição legal, pois o tributo tem natureza *ex lege* (art. 3º, do CTN), o que vem a ser reforçado no artigo 475, do Código de Processo Civil, que assegura a prerrogativa da Fazenda Pública se sujeitar ao reexame necessário nas hipóteses em que se pretende resguardar o interesse público oriundo de débito inscrito na Dívida Ativa:

Art. 475 – “Está sujeita ao duplo grau de jurisdição, não produzindo efeito senão depois de confirmada pelo tribunal, a sentença:

I – proferida contra a União, o Estado, o Distrito Federal, o Município, e as respectivas autarquias e fundações de direito público;

II- que julgar procedentes, no todo ou em parte, os embargos à execução de dívida ativa da Fazenda Pública (art. 585, VI).”

⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. Malheiros. São Paulo. 2013

Nesse mesmo diapasão, consolidou-se a jurisprudência através da súmula 45 do Superior Tribunal de Justiça e da súmula 34 do Tribunal Regional Federal, abaixo transcrita:

Súmula 45 do STJ: “No reexame necessário, é defeso, ao Tribunal, agravar a condenação imposta à Fazenda Pública.”

Súmula 34 do TRF: “O duplo grau de jurisdição (Código de Processo Civil, art. 475, II) é aplicável quando se trata de sentença proferida contra a União, o Estado e o Município, só incidindo, em relação às autarquias, quando estas forem sucumbentes na execução da dívida ativa (Código de Processo Civil, art. 475, III)” – (grifo nosso).

O artigo 141 do Código Tributário Nacional reforça a indispensabilidade do crédito tributário regularmente constituído ao determinar que:

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

O Supremo Tribunal Federal já decidiu pela impossibilidade de desistência tácita da Fazenda Pública em buscar o crédito tributário ao aplicar o princípio da indisponibilidade do interesse público, *verbis*⁹:

TJ-SP - Apelação APL 00072272820058260564 SP 0007227-28.2005.8.26.0564 (TJ-SP)

Data de publicação: 27/02/2014

Ementa: EXECUÇÃO FISCAL - ICMS Sentença que reconheceu a prescrição em relação ao sócio e desistência tácita quanto à pessoa jurídica executada Decisório que não merece subsistir Prescrição Direcionamento contra os sócios Inocorrência - A oposição de embargos suspende a prescrição contra ela e contra os sócios - Execução proposta em 2005, com embargos opostos no mesmo ano, tendo sido extintos em 2007 - Redirecionamento contra os sócios requerido em 2010, portanto, anterior ao decurso do quinquênio Desistência tácita da Fazenda **Pública** quanto à execução da pessoa jurídica

Impossibilidade **Aplicação** do **princípio da indisponibilidade** do **interesse público** pela Administração Recurso provido.

⁹ Disponível em:

<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=APLICA%C3%87%C3%83O+DO+PRINC%C3%8DPIO+DA+INDISPONIBILIDADE+DO+INTERESSE+P%C3%9ABLICO>, acesso em: 20.07.15

Encontrado em: 8ª Câmara de Direito Público 27/02/2014 - 27/2/2014 Apelação APL 00072272820058260564 SP 0007227-28.2005.8.26.0564 (TJ-SP) Rubens Rihl

E, para fazer valer o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, necessário se faz cercar-se de garantia, prevista na Lei, para que se possa assegurar o recebimento do crédito tributário.

2. Das garantias do crédito tributário

As garantias para assegurar o recebimento do crédito tributário, como fonte de receita derivada é encontrada na Constituição Federal de 1988, no Código Tributário Nacional (art. 183, *caput*) que dispõe que a sua enumeração não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, como também em leis esparsas.

O objetivo da lei, ao cercar o crédito tributário de garantia, é resguardar a supremacia do interesse público, no sentido de garantir o recebimento do crédito tributário para realização de suas atividades essenciais.

O termo garantia, (COELHO, 2009, p.801), em acepção estrita, envolve a segurança do crédito e a responsabilidade das pessoas ao seu pagamento.

Nesse contexto, o termo garantia tem um sentido amplo e genérico conforme discorre LOPES¹⁰ (2008, p.113) ao citar os autores:

Aliomar Baleeiro: “toda e qualquer medida que se destine a atribuir maior efetividade e segurança ao crédito tributário, quer existam bens ou não do devedor, quer tenha a medida caráter preventivo ou não”.

Celso Cordeiro: “qualquer exigência ou medida, prevista na legislação, visando a reduzir a possibilidade de perda do direito ao recebimento do crédito tributário é uma garantia deste”.

Luiz Emygdio. “garantias, no sentido do direito comum, são os meios jurídicos que protegem o direito subjetivo do Estado de receber a prestação do tributo, assegurando ou acautelando este direito contra qualquer lesão que resulte da inexecução da obrigação pelo sujeito passivo”.

¹⁰ LOPES, Bráulio Lisboa. Aspecto Tributário da Falência e Recuperação de Empresas – São Paulo: Quartier Latin, 2008

Celso Machado: “numa visão abrangente, todo dispositivo legal que tenha como objetivo, ou como consequência, dar mais eficácia e efetividade ao direito do Estado de exigir o cumprimento da obrigação principal é uma garantia do crédito, independentemente de estar ou não referida no capítulo VI, título II do Código Tributário Nacional.

Conclui Lopes (2008), ao analisar a explicação dos referidos autores, que a garantia do crédito tributário exprime o aspecto de segurança e confiabilidade, no que diz respeito ao recebimento do crédito tributário, incluindo as obrigações acessórias.

AMARO¹¹ (2007) ressalta que o crédito tributário é cercado de um sistema adicional de garantias pelo Código Tributário Nacional, ao exigir a prova de quitação de tributos em diferentes situações.

O Código Tributário Nacional (CTN) tipifica taxativamente, no artigo 151, a hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário; no artigo 97, inciso VI, diz que somente a lei pode estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades; e, o artigo 41 é cogente ao afirmar que o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previsto nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

Art. 151. “Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – a moratória;

II – o depósito de seu montante integral;

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial.

VI – o parcelamento.

Parágrafo único. “O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.”

¹¹ Amaro, Luciano – Direito Tributário Brasileiro. 13ª Ed. Ver. – São Paulo: Saraiva, 2007

Consoante artigo 201 do Código Tributário Nacional (CTN), esgotado o prazo para pagamento do tributo, e verificando a inadimplência do contribuinte, o débito será inscrito em Dívida Ativa.

3.1. Dívida Ativa

Determina o artigo 202 do Código Tributário Nacional (CTN) que: “O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I – o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, [...]”

O artigo 202 do CTN enumera os requisitos formais para o termo de inscrição na dívida ativa e, logo no inciso I, determina a obrigatoriedade de indicar o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis.

O erro relativo ao “nome do devedor” é causa de nulidade (art. 203 CTN), mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado, o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada. (§ 8º, art. 2º, Lei 6.830/80).

Nesse sentido, determina literalmente o artigo 203 do Código Tributário Nacional:

A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior ou o erro a eles relativo são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado, o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada. (grifamos)

3.2. Súmula 392 do Superior Tribunal de Justiça – Direito Processual

No Brasil, a jurisprudência tem alcançado certo refinamento na medida em que surgiram as súmulas que de certo modo tendem a vincular as decisões das instâncias inferiores às decisões das instâncias superiores, súmula de caráter não vinculante e, em especial as súmulas vinculantes do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, que tornam obrigatória sua observância.

A súmula, não vinculante, caso não seja observada pode ser motivo de reclamação perante o tribunal de origem, portanto, tem certo grau de vinculante, devendo ser considerada.

A súmula 392 do STJ, não vinculante, de natureza processual, pois cuida hipótese de substituição da CDA, proíbe a modificação do sujeito passivo, entretanto, à segunda parte do ‘caput’ do artigo 203 do Código Tributário Nacional não excepciona o inciso I do artigo 202 do CTN, relativo ao “nome do devedor”.

A título de esclarecimento, se o legislador pretendesse proibir a modificação do sujeito passivo estaria escrito da forma como se segue:

Art. 203. “[...], mas a nulidade poderá ser sanada, ~~exceto quanto à modificação do nome do devedor,~~ até a decisão de primeira instância, [.]” (incluímos e riscamos com a finalidade de questionar)

Por outras palavras, o legislador teria incluído a frase “exceto quanto à modificação do nome do devedor”.

A permissão da substituição da CDA tem como fundamento o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, tendo como princípio vetor a supremacia do interesse público sobre o particular, princípio da razoabilidade, da economia e da instrumentalidade processual.

A interpretação da legislação tributária é disciplinada nos artigos 107 a 111 do CTN onde consta que na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará os princípios gerais de Direito Tributário, os princípios gerais de Direito Público e, dentre estes princípios

está à supremacia do interesse público, a indisponibilidade do bem público que implicitamente abarca as garantias do crédito tributário.

O presente artigo tem como hipótese do devedor se submeter aos efeitos da falência.

3.3. Do sujeito passivo

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, natural ou jurídica, obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 121, CTN). O objeto da obrigação principal é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

O sujeito passivo pode ser contribuinte, na hipótese de ter relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (CTN, art. 121, parágrafo único, inc. I) e responsável, quando, sem ser contribuinte, isto é, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador, sua obrigação de pagar decorre de disposição expressa de lei (art. 121, parágrafo único, inc. II, CTN).

Machado (2007:170) cita exemplos que esclarece estes conceitos: “o contribuinte do imposto de renda, conforme o art. 45 do CTN é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza. É aquele que aufera a renda ou os proventos. Mas a lei pode atribuir à fonte pagadora dessa renda ou desses proventos, a condição de responsável pelo recolhimento do imposto correspondente (CTN, art. 45, parágrafo único). A fonte, no caso, é sujeito passivo da obrigação principal, porque está obrigada a fazer o pagamento do tributo. Não é contribuinte, porque não auferiu a renda ou os proventos, mas é responsável, porque a lei lhe atribuiu a obrigação de efetuar o pagamento do tributo.”

O sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa à qual a legislação tributária atribui outros deveres que não sejam o pagamento. São obrigações de fazer, de não fazer ou tolerar alguma coisa, no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos (art. 122, CTN).

Sendo o sujeito passivo da obrigação tributária uma pessoa jurídica, a capacidade desta independe de estar regularmente constituída, sendo suficiente que afigure uma unidade econômica ou profissional (art. 126, inc. II, CTN). Portanto, uma sociedade comercial irregular, ou de fato, pode ser sujeito passivo, desde que se apresente como uma unidade econômica ou profissional.

3.4. Do sujeito passivo da pessoa jurídica que teve a falência decretada.

Com a sentença que decreta a falência da empresa, as obrigações passam a ser da 'massa falida', razão pela qual, deve ser agregado ao lado da denominação da empresa, pessoa jurídica, a expressão 'massa falida'.

Com efeito, pode ocorrer que depois de ajuizada a execução fiscal contra uma empresa com débitos fiscais, respeitado o requisito do inciso I do art. 202, do Código Tributário Nacional (CTN), cuja devedora no caso hipotético denomina-se "Y", esta venha a sofrer os efeitos da falência em decorrência do decreto da sentença falimentar e, portanto, por força da Lei 11.101/2005 (LRF), a empresa "Y" terá acrescido ao lado de seu nome a expressão "massa falida" e será representada pelo administrador judicial nos termos do artigo 12, inciso III do Código de Processo Civil c/c artigo 22, inciso III, alínea 'n'.

Como também, pode ter ocorrido o decreto falimentar de uma denominada empresa "X" antes do ajuizamento da execução fiscal, sem que a Fazenda Pública tenha recebida carta do juízo universal, nos termos do inciso XIII do artigo 99 da Lei 11.101/2005 e, em razão disso, não houve atualização do cadastro fiscal para inserir ao lado da denominação da empresa "X" a expressão 'massa falida'.

Observa-se que em ambas as hipóteses acima citadas, na Certidão da dívida Ativa (CDA) ficaram constando apenas o nome da devedora "Y" e "X", sem o acréscimo da expressão 'massa falida' o que pode gerar prejuízos as Fazendas Públicas, se a súmula 392 do STJ for interpretada literalmente e sem

o olhar para os princípios constitucionais e administrativos vetores do Direito Tributário.

Em observância aos princípios da supremacia do interesse público sobre o particular; da indisponibilidade do bem público é que se deve nortear o intérprete, pois se trata de Público indisponível em que o Estado capitalista, faz valer-se para realização de seu mister.

Nesse sentido, levantamos hipótese de falência do devedor, que pode ser motivo de substituição da CDA, com redirecionamento da execução fiscal para acrescentar ao lado do nome do devedor a expressão “massa falida”, com fulcro no princípio constitucional da efetividade do processo aliado aos princípios da razoabilidade, economia processual, instrumentalidade processual, celeridade e no princípio da supremacia do interesse público.

3.5 “Da massa falida”

Indaga-se quanto a eventualidade de decreto de falência de pessoa jurídica que perde a ‘personalidade jurídica’ posterior ao ajuizamento de execução fiscal, surgindo em seu lugar a figura da massa falida (art. 12, III, Código de Processo civil).

Ao interpretarmos ao pé da letra a súmula 392 do STJ, na hipótese de ser decretada falência da pessoa jurídica após o ajuizamento da execução fiscal, a Fazenda Pública não pode substituir a Certidão da Dívida Ativa, para agregar ao lado da denominação da pessoa jurídica a epígrafe “massa falida”, em razão disso, a ‘massa falida’ pode alegar ilegitimidade de parte para figurar no pólo passivo da execução em relação ao crédito tributário definitivamente constituído em nome da empresa, tornando letra morta o disposto no artigo 203 do Código tributário Nacional.

O Superior Tribunal de Justiça já decidiu que a “massa falida” é representada judicialmente pelo síndico, uma vez que a pessoa jurídica com o decreto falimentar perde a personalidade jurídica:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. MASSA FALIDA. ISENÇÃO DA MULTA FISCAL. REPRESENTAÇÃO JUDICIAL.¹²

1. A jurisprudência do STJ, a par do entendimento pacificado do STF (Súmula 565), exclui das obrigações da massa o pagamento da multa fiscal.
2. A massa é representada judicialmente pelo síndico, pois a pessoa jurídica com a falência perde a personalidade jurídica, surgindo em seu lugar a figura da massa falida (art. 12, III, CPC).
3. Independentemente da representação legal da massa está o falido autorizado por lei a intervir como assistente nas causas de interesse da massa (art. 36 do DL 7.661/45), podendo ainda, em nome próprio, ir a juízo defender o seu patrimônio.
4. Recurso especial conhecido e improvido.
STJ – Recurso Especial: REsp 660263/ RS 2004/0086609-7, j. 21/03/2006, relatora Ministra Eliana Calmon

Em outra oportunidade, decidiu o Superior Tribunal de Justiça no REsp¹³ 1359041-SE na hipótese de ocorrer a falência após o ajuizamento da execução fiscal em que na CDA conste a indicação do nome do devedor sem a epígrafe “massa falida” não incide a súmula 392/STJ, *verbis*:

Ementa

PROCESSUAL CIVIL, CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. FALÊNCIA. INDICAÇÃO DO DEVEDOR SEM A MENÇÃO “MASSA FALIDA”, VÍCIO SANÁVEL. SUBSTITUIÇÃO DA CDA. DESNECESSIDADE. A massa falida nada mais é do que o conjunto de bens, direitos e obrigações da pessoa jurídica que teve contra si decretada a falência, uma universalidade de bens, a que se atribui capacidade processual exclusivamente, mas que não detém personalidade jurídica própria nos mesmos moldes da pessoa natural ou da pessoa jurídica. Todo esse acervo patrimonial não personificado nasce como o decreto de falência e sobre ele recai a responsabilidade patrimonial imputada, ou imputável, à empresa falida, apenas isso, mas não configura pessoa distinta.

1. Não incide, portanto, a Súmula 392/STJ (“A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos quando se tratar correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução”, sendo desnecessária, até mesmo, a substituição da CDA).

2. “A pessoa jurídica já dissolvida pela decretação da falência subsiste durante seu processo de liquidação, sendo extinta, apenas, depois de promovido o cancelamento de sua inscrição perante o ofício competente. Inteligência do art. 51, do Código Civil”. (REsp 1.359.273/SE, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ acórdão Ministro BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, DJe 14.5.13) 4. O simples fato de não ter sido incluído ao lado do nome da empresa executada o complemento “massa falida” não gera nulidade nem impõe a extinção do feito por ilegitimidade passiva ad causam. A massa falida não é pessoa diversa da empresas contra a

¹² Disponível em: <http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7160877/recurso-especial-resp-660263>, acesso em: 12/9/2014

¹³ Disponível em: <http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23661457/recurso-especial-resp-1359041-se-2012-0267889-1-stj#> acesso em: 20/05/2015

qual foi decretada a falência. Não há que se falar em redirecionamento nem mesmo em substituição da CDA. Trata-se de mera irregularidade formal, passível de saneamento até mesmo de ofício pelo juízo da execução. 5. No caso dos autos, a impossibilidade de extinção do feito é mais patente porque a execução fiscal foi ajuizada apenas 20 dias após o decreto de falência, ou seja, é possível, e mesmo provável, que a Fazenda Pública exequente nem tivesse ciência desse fato. 6. Recurso especial provido.

Processo: REp 1359041 SE 2012/0267889-1, j. 18/06/2013. Órgão Julgador: T2-Segunda Turma, publicação: DJe 28/6/2013

O recurso repetitivo abaixo transcrito¹⁴ diz que se deve dar oportunidade de retificação da denominação do executado “massa falida”, na hipótese de constatação posterior ao ajuizamento da execução fiscal de que a pessoa jurídica executada tivera sua falência decretada antes da propositura da ação executiva e conclui que se trata de erro material ou formal, e não de modificação do sujeito passivo.

Informativo Nº: 0538

Período: 30 de abril de 2014.

As notas aqui divulgadas foram colhidas nas sessões de julgamento e elaboradas pela Secretaria de Jurisprudência, não consistindo em repositórios oficiais da jurisprudência deste Tribunal.

Primeira Seção

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL AJUIZADA CONTRA PESSOA JURÍDICA FALIDA. RECURSO REPETITIVO (ART. 543-C DO CPC E RES. 8/2008-STJ).

A constatação posterior ao ajuizamento da execução fiscal de que a pessoa jurídica executada tivera sua falência decretada antes da propositura da ação executiva não implica a extinção do processo sem resolução de mérito. Por um lado, a sentença que decreta a falência apenas estabelece o início da fase do juízo concursal, ao fim do qual, então, ocorrerá a extinção da personalidade jurídica. Não há, portanto, dois ou mais entes com personalidade jurídica a concorrerem à legitimidade passiva da execução, mas uma pessoa jurídica em estado falimentar. A massa falida, como se sabe, não detém personalidade jurídica, mas apenas personalidade judiciária, isto é, atributo que permite a participação nos processos instaurados pela pessoa jurídica ou contra ela no Poder Judiciário. Trata-se de universalidade que sucede, em todos os direitos e obrigações, a pessoa jurídica. Assim, deve-se dar oportunidade de retificação da denominação do executado – o que não implica alteração do sujeito passivo da relação processual –, sendo plenamente aplicável a regra do art. 284 do CPC: “Verificando o juiz que a petição inicial não preenche os requisitos exigidos nos

¹⁴ Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/informativo-tribunal,informativo-538-do-stj-2014,47938.html>, acesso em: 21/05/2015

arts. 282 e 283, ou que apresenta defeitos e irregularidades capazes de dificultar o julgamento de mérito, determinará que o autor a emende, ou a complete, no prazo de 10 (dez) dias". Esse entendimento também se extrai do disposto no art. 51 do CC: "nos casos de dissolução da pessoa jurídica ou cassada a autorização para seu funcionamento, ela subsistirá para os fins de liquidação, até que esta se conclua". Por outro lado, à luz do disposto no art. 2º, § 8º, da Lei 6.830/1980 ("Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos"), além da correção da petição inicial, é igualmente necessária a retificação da CDA. Outrossim, a extinção do processo sem resolução de mérito violaria os princípios da celeridade e da economia processual. Por fim, trata-se de correção de "erro material ou formal", e não de "modificação do sujeito passivo da execução", não se caracterizando afronta à Súmula 392 do STJ: "A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução". Precedentes citados: REsp 1.192.210-RJ, Segunda Turma, DJe 4/2/2011; REsp 1.359.041-SE, Segunda Turma, DJe 28/6/2013; e EDcl no REsp 1.359.259-SE, Segunda Turma, DJe 7/5/2013. **REsp 1.372.243-SE, Rel. originário Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. para acórdão Min. Og Fernandes, julgado em 11/12/2013.**

3.6 Da atualização do cadastro técnico fiscal e da representação da "Massa Falida"

Determina o § 2º, do artigo 81, da Lei nº 11.101/05, Lei de Recuperação Judicial de Empresas e Falências, que as sociedades falidas serão representadas na falência por seu administradores ou liquidantes, os quais terão os mesmos direitos e, sob as mesmas penas, ficarão sujeitos às obrigações que cabem ao falido.

No mesmo sentido, o artigo 22, inciso I, alínea 'n' da Lei nº 11.101/2005, diz que compete ao administrador judicial representar a massa falida em juízo, contratando, se necessário, advogado.

O parágrafo único do artigo 76, da Lei 11.101/2005, impõe que o administrador judicial deverá ser intimado para representar a massa falida, sob pena de nulidade do processo, em todas as ações inclusive as de natureza fiscal.

Daí a imprescindibilidade de se atualizar o cadastro fiscal, após a comunicação do juízo universal à Fazenda Pública, nos termos do artigo 99, inciso XII da Lei 11.101/05 como meio de ajuizar a execução fiscal corretamente, ou seja, com o pólo passivo da execução identificado após o nome empresarial, a expressão 'massa falida'.

3.7. Do princípio da economia e celeridade processual

Tanto o artigo 203 do Código Tributário Nacional (CTN) como o parágrafo 8º do artigo 2º da Lei 6.830/80, Lei de Execução Fiscal, facultam as Fazendas Públicas substituírem ou emendarem os títulos executivos nas hipóteses previstas na Lei, em conformidade com o princípio da economia e celeridade processual.

Nesse sentido decidiu o superior Tribunal de Justiça:

STJ - RECURSO ESPECIAL REsp 1372243 SE 2013/0069928-0 (STJ)¹⁵

Data de publicação: 21/03/2014

Ementa: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC. RESOLUÇÃO N. 8/2008 DO STJ. EXECUÇÃO FISCAL AJUIZADA CONTRA PESSOA JURÍDICA EMPRESARIAL. FALÊNCIA DECRETADA ANTES DA PROPOSITURA DA AÇÃO EXECUTIVA. CORREÇÃO DO POLO PASSIVO DA DEMANDA E DA CDA. POSSIBILIDADE, A TEOR DO DISPOSTO NOS ARTS. 284 DO CPC E 2º, § 8º, DA LEI N. 6.830 /80. HOMENAGEM AOS PRINCÍPIOS DA CELERIDADE E ECONOMIA PROCESSUAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DA ORIENTAÇÃO FIXADA PELA SÚMULA 392 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. 1. Na forma dos precedentes deste Superior Tribunal de Justiça, "a mera decretação da quebra não implica extinção da personalidade jurídica do estabelecimento empresarial. Ademais, a massa falida tem exclusivamente personalidade judiciária, sucedendo a empresa em todos os seus direitos e obrigações. Em conseqüência, o ajuizamento contra a pessoa jurídica, nessas condições, constitui mera irregularidade, sanável nos termos do art. 284 do CPC e do art. 2º, § 8º, da Lei 6.830 /1980" (REsp 1.192.210/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 4/2/2011). 2. De fato, por meio da

¹⁵ Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia>. acesso em: 03.06.2015

ação falimentar, instaura-se processo judicial de concurso de credores, no qual será realizado o ativo e liquidado o passivo, para, após, confirmados os requisitos estabelecidos pela legislação, promover-se a dissolução da pessoa jurídica, com a extinção da respectiva personalidade. A massa falida, como se sabe, não detém personalidade jurídica, mas personalidade judiciária - isto é, atributo que permite a participação nos processos instaurados pela empresa, ou contra ela, no Poder Judiciário. Nesse sentido: REsp 1.359.041/SE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 18/6/2013, DJe 28/6/2013; e EDcl no REsp 1.359.259/SE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 2/5/2013, DJe 7/5/2013. 3. Desse modo, afigura-se equivocada a compreensão segundo a qual a retificação da identificação do pólo processual - com o propósito de fazer...

Encontrado em: CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL LEG: FED RES: 000008 ANO: 2008 (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA) LEF-80 LEG: FED LEI

Nesse contexto, a interpretação da súmula 392 do Superior Tribunal de Justiça, de natureza processual, deve ser interpretada à luz das garantias do recebimento do crédito tributário previsto no Código Tributário Nacional e em Leis esparsas tendo em vista o princípio constitucional da supremacia do interesse público sobre o particular especificamente o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, uma vez que através deste é que o Estado realiza seus fins, como os Direitos fundamentais previstos na Constituição Federal.

4. CONCLUSÃO

A súmula 392 do Superior Tribunal de Justiça, de caráter processual, pois cuida da substituição da certidão da dívida ativa, proíbe a modificação do sujeito passivo, entretanto, a segunda parte do 'caput' do artigo 203 do Código Tributário Nacional (CTN) não excepciona o inciso I do artigo 202 do CTN, relativo ao "nome do devedor".

Se o legislador pretendesse proibir a modificação do nome do devedor estaria escrito da forma como se segue:

Art. 203. “[...], mas a nulidade poderá ser sanada, ~~exceto quanto a modificação do nome do devedor~~, até a decisão de primeira instância, [...]”. **acréscimos e riscos nossos**

A substituição da certidão da dívida ativa e/ou redirecionamento da execução tem como foco a preponderância do interesse público, atende o princípio da celeridade e economicidade, evita-se perda de receitas tributárias, instituída em Lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Uma interpretação pedante e inflexível da súmula 392 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) na hipótese levantada, ou seja, quanto a possibilidade de decreto de falência de pessoa jurídica que perde a ‘personalidade jurídica’ posterior ao ajuizamento de execução fiscal, surgindo em seu lugar a figura da massa falida (art. 12, III, Código de Processo Civil) não pode resultar em ilegitimidade passiva do devedor em débitos fiscais.

Em outras palavras, uma interpretação pedante da referida súmula desvirtua as garantias do crédito tributário, conseguinte inviabiliza a cobrança do crédito tributário devido, e impede o Estado realizar parte de suas atividades essenciais.

Desse modo, é preciso repensar a aplicação da referida súmula, aplicando-a para cada caso concreto com equilíbrio, sob pena de abalar a segurança jurídica agasalhada pelo sistema de garantias do recebimento do crédito tributário pelo Estado Democrático de Direito.

5. Referências Bibliográficas

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13^a Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BASTOS, Ribeiro Celso, **Curso de Direito Constitucional**
São Paulo: Saraiva 2010

BIANCO, João Francisco. Segurança Jurídica e o Princípio da Legalidade no Direito Tributário. Costa, A., Schoueri, L.E., Bonilha, P. (orgs.). **Direito tributário atual**. São Paulo: Dialética, 2005, PP. 16-23.

BORGES, Souto Maior – **Lançamento Tributário**. 2ª ed, São Paulo: Malheiros, 1999.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1991,

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro – Curso de Direito Tributário, 10ª ed.(2009:375)

SILVA, De Plácido. Vocabulário Jurídico. 18ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 639

LOPES, Bráulio Lisboa. **Aspecto Tributários da Falência e Recuperação de Empresas-** São Paulo: Quartier Latin, 2008.

Baleeiro– Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed., revista e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a EC nº 10/96 por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004, *apud* LOPES, Bráulio Lisboa *in* **Aspecto Tributários da Falência e Recuperação de Empresas-** São Paulo: Quartier Latin, 2008.

MORAIS, Alexandre de. – Direito Constitucional, 23ªed., atlas, 2008

MACHADO, Celso Cordeiro. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro. Garantias, Preferências e Privilégios do Crédito Tributário**. V. VI, Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 21. *apud* LOPES, Bráulio Lisboa. Obra citada.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. Malheiros. São Paulo. 2013

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 17ª Ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 724. *apud* LOPES, Bráulio Lisboa, *ob.cit.*

Legislação:

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. promulgada em cinco de outubro de 1988/obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Lívia Céspedes. – 45. ed.atual. e ampl. -São Paulo:saraiva, 2011. –(Coleção Saraiva de Legislação).

Código Tributário Nacional- **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Obra coletiva de autoria da Editora Revista dos Tribunais. – 10. ed. rev., atual. e ampl.- São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005. - (RT Códigos)