



**UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA
RODRIGO HERARTT**

**O PAGAMENTO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NA LEI N. 11.101/05 E A (NÃO)
RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ARTIGO 187,
PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

**Palhoça
2010**

RODRIGO HERARTT

**O PAGAMENTO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NA LEI N. 11.101/05 E A (NÃO)
RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ARTIGO 187,
PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Graduação em Direito da Universidade
do Sul de Santa Catarina, como requisito parcial à
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Tânia Maria Françosi Santhias, Msc.

Palhoça

2010

RODRIGO HERARTT

**O PAGAMENTO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NA LEI N. 11.101/05 E A (NÃO)
RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ARTIGO 187,
PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado à obtenção do título de Bacharel em Direito e aprovado em sua forma final pelo Curso de Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina.

Palhoça (SC), de junho de 2010.

Prof. e orientadora Tânia Maria Françosi Santhias, Msc.
Universidade do Sul de Santa Catarina

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Rogério de Luca
Universidade do Sul de Santa Catarina

Prof. Fátima Kamel Abed Deif Allah Mustafa
Universidade do Sul de Santa Catarina

Dedico este trabalho aos meus pais,
Amauri e Mari, pelo apoio incondicional, e
à minha namorada Silvana.

AGREDECIMENTOS

Aos meus pais, pelo carinho.

À minha namorada, pelo companheirismo.

Aos meus amigos de faculdade, pela convivência nos últimos cinco anos.

Aos professores da Unisul, pelo conhecimento compartilhado.

"Teu dever é lutar pelo direito; porém, quando encontrares o direito em conflito com a justiça, luta pela justiça" (Eduardo Couture)

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

O PAGAMENTO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NA LEI N. 11.101/05 E A (NÃO) RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ARTIGO 187, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Declaro, para todos os fins de direito e que se fizerem necessários, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico e referencial conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade Sul de Santa Catarina, a Coordenação do Curso de Direito, a Banca Examinadora e o Orientador de todo e qualquer reflexo acerca desta monografia.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado do trabalho monográfico.

Palhoça (SC), 14 de junho de 2010.

Rodrigo Herartt

RESUMO

No presente trabalho estuda-se, através do método de pesquisa dedutivo, com técnica de pesquisa bibliográfica, o pagamento dos créditos tributários na lei n. 11.101 de 2005, que tem por escopo regular a falência e as recuperações judicial e extrajudicial do empresário e da sociedade empresária. Além disso, analisa-se o artigo 187, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que estatui uma hierarquia entre os entes federativos no recebimento dos créditos tributários. Por fim, verifica-se se essa hierarquia está em harmonia com a Carta Magna de 1988. O presente trabalho tem como objetivo institucional a conclusão de curso com requisito parcial para a obtenção do grau em Bacharel em Direito na Universidade do Sul de Santa Catarina. No quinto e último capítulo, é feita a conclusão acerca dos assuntos estudados nos capítulos antecedentes.

Palavras-chave: Falência. Créditos tributários. Garantias. Privilégios. Preferências. Código Tributário Nacional. Federalismo.

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 09 |
| 2 A LEI N. 11.101/05 | 10 |
| 2.1 SUJEITOS | 10 |
| 2.2 COMPETÊNCIA..... | 10 |
| 2.3 RECUPERAÇÃO EXTRAJUDICIAL..... | 12 |
| 2.4 CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NA RECUPEÇÃO EXTRAJUDICIAL | 13 |
| 2.5 RECUPERAÇÃO JUDICIAL | 14 |
| 2.6 DA CONVOLAÇÃO DA RECUPERAÇÃO JUDICIAL EM FALÊNCIA | 17 |
| 2.5 EFEITOS DA RECUPERAÇÃO JUDICIAL..... | 18 |
| 2.8 FALÊNCIA | 19 |
| 2.9 EFEITOS DA DECRETAÇÃO DA FALÊNCIA..... | 21 |
| 2.10 PAGAMENTO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NA RECUPERAÇÃO JUDICIAL E NA FALÊNCIA..... | 22 |
| 3 GARANTIAS, PRIVILÉGIOS E PREFERÊNCIAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO | 24 |
| 3.1 CRÉDITO TRIBUTÁRIO | 25 |
| 3.2 GARANTIAS | 28 |
| 3.3 PRIVILÉGIOS | 29 |
| 3.4 PREFERÊNCIAS | 29 |
| 3.5 O ARTIGO 187, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL..... | 30 |
| 3.6 A SÚMULA N. 563 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL..... | 33 |
| 4 FEDERALISMO | 35 |
| 4.1 CONCEITO DE FEDERAÇÃO | 35 |
| 4.2 ORIGEM | 36 |
| 4.3 DIFERENÇAS ENTRE FEDERAÇÃO E CONFEDERAÇÃO | 37 |
| 4.4 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O FEDERALISMO | 38 |
| 4.5 O FEDERALISMO NO BRASIL..... | 39 |
| 4.6 AUTONOMIA E SOBERANIA NO ESTADO FEDERAL | 40 |
| 4.7 HIERARQUIA ENTRE OS ENTES FEDERATIVOS..... | 42 |
| 4.8 MUNICÍPIOS NA FEDERAÇÃO..... | 47 |
| 5 CONCLUSÃO | 50 |
| REFERÊNCIAS..... | 53 |

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho, valendo-se do método dedutivo, tem por finalidade analisar o artigo 187, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, à luz da Constituição da República Federativa de 1988. O referido artigo preceitua que os créditos tributários das empresas em processo falimentar devem ser pagos de forma escalonada, onde primeiro são quitados os tributos devidos à União, posteriormente os devidos aos Estados, e por último, os relativos aos tributos de competência dos Municípios.

A técnica utilizada é a bibliográfica, onde se abordará todo o tema central e conexo do trabalho através das obras de referência do direito brasileiro.

O tema, ainda que encontre sua raiz nas décadas passadas, é de grande relevância e está em voga, perpassando por vários ramos do direito, como o empresarial, tributário, financeiro e constitucional.

A fim de apresentar ao leitor o contexto em que a problemática proposta nessa monografia está inserida, no segundo capítulo serão abordadas as principais mudanças ocorridas com a promulgação da lei 11.101/05, que veio substituir o decreto-lei n. 7.661/45 na regulação do processo de falência e nas recuperações judiciais e extrajudiciais e a forma como é feita o pagamento dos créditos tributários.

No terceiro capítulo apresentar-se-á as definições e as características das garantias, preferências e privilégios de que dispõe o crédito tributário no Código Tributário Nacional. Ainda nesse capítulo, será analisado o artigo 187, parágrafo único do CTN, assim como sua repercussão encontrada na doutrina nacional. A fim de finalizar o terceiro capítulo será analisada a súmula n. 563 do Supremo Tribunal Federal.

Posteriormente, no quarto capítulo, tratar-se-á do federalismo, passando por seu conceito, origem, implantação no Brasil e sua previsão nas Constituições da República, assim como suas peculiaridades, e a posição dos municípios na federação brasileira e a (in)existência de hierarquia entre os entes que compõe o pacto federativo.

2 A LEI N. 11.101/05

Nesse capítulo será apresentado aspectos gerais da nova lei de falências, promulgada em 9 de fevereiro de 2005, que traz em seu bojo a recuperação judicial, extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Além disso, apresentar-se-á a forma como é processado o pagamento dos créditos fiscais em cada uma das modalidades apontadas.

Conforme salienta Fábio Ulhoa Coelho (2005, p. 34), a lei n. 11.101/05, além da falência, contempla duas medidas judiciais com o objetivo de evitar que a crise na empresa acarrete a falência de quem a explora. De um lado, a recuperação judicial; de outro, a homologação judicial de acordo de recuperação extrajudicial. Os objetivos de ambas são iguais: saneamento da crise econômico-financeira e patrimonial, preservação dos seus postos de trabalho, bem como atendimento de seus credores.

2.1 SUJEITOS

Fábio Ulhoa Coelho (2005, p. 01) disserta que a nova lei de falências tem o mesmo âmbito de incidência do revogado decreto-lei n. 7.661/45, que regulava o processo falimentar até então.. A lei n. 11.101/05 expõe que os sujeitos passivos são os elencados no artigo 1º:

Esta Lei disciplina a recuperação judicial, a recuperação extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária, doravante referidos simplesmente como devedor.

O conceito de empresário, por sua vez, é encontrado no artigo 966 do Código Civil: “Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”. O parágrafo único do artigo completa a definição expondo as atividades delas excluídas: “Não se consideram empresário quem exerce profissão intelectual, de

natureza científica, literária ou artística, ainda com concursos de auxiliares ou colabores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento da empresa”.

Já sociedade empresária, segundo Mauro Ramos Penteado (2005, p. 93), deve ser constituída, em princípio, segundo um dos cinco tipos encontrados no artigos 1.039 a 1.092, isto é, sob a forma de sociedade em nome coletivo, sociedade em comandita simples, sociedade limitada, sociedade anônima e sociedade em comandita por ações.

Os sujeitos ativos, ou seja, as pessoas habilitadas a ingressarem com o pedido de falência estão elencadas no artigo 97, que assim dispõe:

Podem requerer a falência do devedor:

- I – o próprio devedor, na forma do disposto nos arts. 105 a 107 desta Lei;
- II – o cônjuge sobrevivente, qualquer herdeiro do devedor ou o inventariante;
- III – o cotista ou o acionista do devedor na forma da lei ou do ato constitutivo da sociedade;
- IV – qualquer credor.

A lei 11.101/05, também enumera em seu artigo segundo diversas personalidades jurídicas que não estão sujeitas a sua aplicabilidade, a saber:

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.

Mauro Ramos Penteado (2005, p. 104) leciona que a impossibilidade de se aplicar a lei n. 11.101/05 reside no interesse geral da sociedade, ou no interesse público, as razões que levam o legislador a excluir tais pessoas jurídicas e entidades dos processos de recuperação, ou da falência, sejam elas de ordem sistêmica (financeiras, seguros), ou seja em decorrência da especificidade de determinadas atividades imprescindíveis à sociedade.

2.2 COMPETÊNCIA

Conforme preconiza o artigo 3º da lei n. 11.101/05: “É competente para homologar o plano de recuperação extrajudicial, deferir a recuperação judicial ou decretar a falência o juízo do local do principal estabelecimento do devedor ou da filial de empresa que tenha sede fora do Brasil”.

Fábio Ulhoa Coelho (2005, p. 27) disserta que por principal estabelecimento entende-se a sede estatutária ou contratual da sociedade empresária devedora, a que vem mencionada no respectivo ato constitutivo, nem o estabelecimento maior física ou administrativamente falando. Principal estabelecimento, para fins de definição de competência para o direito falimentar, é aquele onde está concentrado o maior volume de negócios da empresa.

Luiz Tzirulnik (2005, p. 137) leciona que o juízo da falência é caracterizado pela indivisibilidade, e a ele compete conhecer todas as ações relativas aos bens, aos interesses e aos negócios do falido. Todavia, a lei falimentar exclui da competência desse juízo as causas trabalhistas e as fiscais.

Completa o mesmo autor (2005, p. 138) que as ações trabalhistas serão de competência de juiz do trabalho, que deverá decidir pela importância do crédito que deverá ser habilitado na falência. Nas ações fiscais, a Fazenda Pública deverá prosseguir com a eventual execução e mesmo levar bens do falido à hasta pública de modo a evitar o prejuízo ao Fisco. No entanto, deverá encaminhar a quantia arrecadada para a massa falida e aguardar o recebimento de seu crédito conforme a ordem legal dos pagamentos.

2.3 RECUPERAÇÃO EXTRAJUDICIAL

A recuperação extrajudicial está regulada nos artigos 161 a 167 da lei 11.101/05.

Rubens Approbato Machado (2005, p. 41) define a recuperação extrajudicial como a modalidade que permite ao devedor, mediante negociação direta com seus credores, promover um plano de pagamentos, que deverá ser levado obrigatoriamente à homologação judicial.

Para postular a recuperação judicial, faz-se necessário preencher as condições previstas no artigo 48, que assim dispõe:

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.

Luiz Tzirulnik (2005, p. 225) adverte que o pedido de homologação extrajudicial não acarretará a suspensão de direitos, ações ou execuções, que continuarão o seu curso regularmente. Assim como não impede que os credores sujeitos ao plano venham a requerer a decretação da falência do devedor.

Adverte Waldo Fazzio Júnior (2005, p. 115) que a expressão recuperação extrajudicial pode levar a compreensão de que se trata de expediente que dispensa a participação jurisdicional. Todavia, ao adjetivo extrajudicial está relacionado não com a recuperação, mas com a composição de interesse preliminar da recuperação, cujo desenvolvimento não precisa de homologação judicial. A supervisão judicial é que confere a certeza e a segurança aos credores.

Ricardo Negrão (2007, p. 123-124) acrescenta a recuperação extrajudicial compreende três subespécies: (1) individualizado, também chamado de plano meramente homologatório, previsto no artigo 162; (2) por classe de credores, nominado recuperação impositiva, fundamentada no artigo 163 e (3) modalidade aberta, que consiste em qualquer modalidade de acordo privado realizado entre o devedor e seus credores.

2.4 CRÉDITOS TRIBUTÁRIO NA RECUPERAÇÃO EXTRAJUDICIAL

Leciona Luiz Tzirulnik (2005, p. 227), com razão, que não podem ser abrangidos pelo plano de recuperação judicial os créditos trabalhistas, os tributários,

as multas contratuais e as penas pecuniárias e tampouco os créditos extraconcursais.

Esse comando está insculpido no artigo 161, §1º, que assim dispõe: “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”.

2.5 RECUPERAÇÃO JUDICIAL

Sidnei Agostinho Beneti (2005, p. 224) leciona que a essência do fenômeno jurídico da insolvência no mundo moderno é constituído pelo objetivo de prosseguimento da atividade empresarial, mediante a reestruturação da empresa, viabilizada por intermédio da recuperação judicial.

Na definição de Luiz Tzirulnik (2005, p. 68) a recuperação judicial da empresa é:

Definida como um procedimento regulamentado por um conjunto de normas elaboradas para que o devedor (empresário ou sociedade empresária) possa superar a situação de crise econômico-financeira em que se encontre, de modo a promover a manutenção da fonte produtora, de empregos e de interesse dos credores. São normas que visam à preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica, por meios legalmente previstos, desde que a sua viabilidade seja atestada em plano de recuperação que resulte de estudo econômico.

A lei n. 11.101/05, todavia, não define o conceito de recuperação judicial, mas regula os objetivos a serem alcançados em seu artigo 47:

A recuperação judicial tem por objetivo 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, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica.

Para Ricardo Negrão (2007, p. 121) a expressão “econômico-financeira” utilizada pelo legislador abrange fatores que impedem o empresário de prosseguir o objeto de sua empresa e, ainda, a insuficiência de recursos para o pagamento das obrigações assumidas.

Mauro Ramos Penteado (2005, p. 82) entende que, tanto a recuperação judicial quanto a recuperação judicial constituem sucedâneo da concordata.

Lídia Valério Marzagão (2005, p. 81) dispõe que a recuperação judicial tem natureza de ação. Abrange todos os créditos existentes à época do pedido e se desenvolve através de uma sequência de atos e procedimentos rigorosamente dispostos na Lei, mantendo a empresa em funcionamento e em produção normal durante o prazo concedido pelo Juiz para o cumprimento do plano de recuperação.

Ricardo Negrão (2007, p. 124) disserta que a criação de instrumentos para a recuperação das empresas em dificuldade econômico-financeira visa atender a função social da propriedade e do incentivo a atividade econômica, prevista na Constituição Federal nos artigos 170, II e 174.

Para que se possa valer do instituto da recuperação judicial, o empresário devedor deverá preencher os requisitos formais elencados no artigo 48 da lei 11.101/05, que assim preceitua:

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.

Lídia Valério Marzagão (2005, p. 86) esclarece que o instituto da recuperação judicial, ao contrário da concordata, prevista no decreto 7.661/45, não está restrito apenas aos credores quirografários. Seus efeitos abrangem, em princípio, todos os credores anteriores ao ajuizamento da ação, conforme regra prevista no artigo 49 da lei.

Waldo de Fazzio Júnior (2005, p. 97-98) sintetiza as diferenças entre a extinta concordata, prevista na legislação anterior, e a recuperação judicial, instituída pela lei n. 11.101/05:

O devedor empresário que, antes, podia, quando muito, comprometer-se com a dilação ou a remissão dos seus débitos, passa com a LRE a focalizar horizonte mais ambicioso, isto é, recompor a regularidade das atividades de

sua empresa e, ao mesmo tempo, satisfazer com mais eficácia seu passivo. O devedor em recuperação é muito mais que um promitente devedor. A empresa deixa de ser somente a garantia insuficiente dos credores, mas é vista como uma unidade produtiva capaz de, mediante esquema recuperatório adequado, não apenas resolver o passivo, mas também permanecer ativa.

Conforme salienta Ricardo Negrão (2007, p. 125), a lei n. 11.101/05 apresenta diversos princípios norteadores, como: a supremacia da recuperação da empresa sobre o interesse do sujeito da atividade, promovendo, se necessário, o afastamento do empresário e de seus administradores e a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores.

Sidnei Agostinho Beneti (2005, p. 225) salienta a nova lei de recuperação de empresas elenca um rol exemplificativo de medidas que os credores e devedores poderão tomar a fim de atingir o objetivo proposto pela recuperação judicial, que estão dispostos no artigo 50:

Constituem meios de recuperação judicial, observada a legislação pertinente a cada caso, dentre outros:

- I – concessão de prazos e condições especiais para pagamento das obrigações vencidas ou vincendas;
- II – cisão, incorporação, fusão ou transformação de sociedade, constituição de subsidiária integral, ou cessão de cotas ou ações, respeitados os direitos dos sócios, nos termos da legislação vigente;
- III – alteração do controle societário;
- IV – substituição total ou parcial dos administradores do devedor ou modificação de seus órgãos administrativos;
- V – concessão aos credores de direito de eleição em separado de administradores e de poder de veto em relação às matérias que o plano especificar;
- VI – aumento de capital social;
- VII – trespasse ou arrendamento de estabelecimento, inclusive à sociedade constituída pelos próprios empregados;
- VIII – redução salarial, compensação de horários e redução da jornada, mediante acordo ou convenção coletiva;
- IX – dação em pagamento ou novação de dívidas do passivo, com ou sem constituição de garantia própria ou de terceiro;
- X – constituição de sociedade de credores;
- XI – venda parcial dos bens;
- XII – equalização de encargos financeiros relativos a débitos de qualquer natureza, tendo como termo inicial a data da distribuição do pedido de recuperação judicial, aplicando-se inclusive aos contratos de crédito rural, sem prejuízo do disposto em legislação específica;
- XIII – usufruto da empresa;
- XIV – administração compartilhada;
- XV – emissão de valores mobiliários;
- XVI – constituição de sociedade de propósito específico para adjudicar, em pagamento dos créditos, os ativos do devedor.

Sidnei Agostinho Benedi (2005, p. 229) define que a recuperação busca “salvar” não apenas o empresário, mas toda a unidade produtiva, especialmente os

bens postos em função dela (valor social dos bens) e todos os agentes da atividade, inclusive empregados, fornecedores e os próprios credores.

Conforme salienta Luiz Tzirulnik (2005, p. 126), em princípio, na recuperação judicial o devedor e seus administradores serão mantidos na condução da empresa, ainda que sob a fiscalização do Comitê de Credores, se for constituído, e do administrador judicial. Essa prerrogativa legal, porém, pode ser anulada se o devedor ou seus administradores configurarem ato ou fato que os impeçam de prosseguir pessoalmente a atividade empresarial.

Esse é o comando expresso na lei 11.101/05 no artigo 64:

Durante o procedimento de recuperação judicial, o devedor ou seus administradores serão mantidos na condução da atividade empresarial, sob fiscalização do Comitê, se houver, e do administrador judicial, salvo se qualquer deles:

I – houver sido condenado em sentença penal transitada em julgado por crime cometido em recuperação judicial ou falência anteriores ou por crime contra o patrimônio, a economia popular ou a ordem econômica previstos na legislação vigente;

II – houver indícios veementes de ter cometido crime previsto nesta Lei;

III – houver agido com dolo, simulação ou fraude contra os interesses de seus credores;

IV – houver praticado qualquer das seguintes condutas:

a) efetuar gastos pessoais manifestamente excessivos em relação a sua situação patrimonial;

b) efetuar despesas injustificáveis por sua natureza ou vulto, em relação ao capital ou gênero do negócio, ao movimento das operações e a outras circunstâncias análogas;

c) descapitalizar injustificadamente a empresa ou realizar operações prejudiciais ao seu funcionamento regular;

d) simular ou omitir créditos ao apresentar a relação de que trata o inciso III do **caput** do art. 51 desta Lei, sem relevante razão de direito ou amparo de decisão judicial;

V – negar-se a prestar informações solicitadas pelo administrador judicial ou pelos demais membros do Comitê;

VI – tiver seu afastamento previsto no plano de recuperação judicial.

Parágrafo único. Verificada qualquer das hipóteses do **caput** deste artigo, o juiz destituirá o administrador, que será substituído na forma prevista nos atos constitutivos do devedor ou do plano de recuperação judicial.

Vencidas essas considerações acerca das vedações ao devedor, passa-se à próxima seção.

2.6 DA CONVOLAÇÃO DA RECUPERAÇÃO JUDICIAL EM FALÊNCIA

Luiz Tzirulnik (2005, p. 125) leciona que a convolação da recuperação judicial em falência, os direitos e as garantias dos credores serão reconstituídos, da forma como se encontravam anteriormente à concessão da recuperação, ou seja, nas condições originalmente contratadas.

De acordo com a lei n. 11.101/05, a recuperação judicial pode ser transformada em falência nos casos previstos no artigo 73:

O juiz decretará a falência durante o processo de recuperação judicial:

I – por deliberação da assembléia-geral de credores, na forma do art. 42 desta Lei;

II – pela não apresentação, pelo devedor, do plano de recuperação no prazo do art. 53 desta Lei;

III – quando houver sido rejeitado o plano de recuperação, nos termos do § 4º do art. 56 desta Lei;

IV – por descumprimento de qualquer obrigação assumida no plano de recuperação, na forma do § 1º do art. 61 desta Lei.

Dessa forma, caso o devedor não cumpra o pactuado no plano de recuperação judicial, terá sua falência decretada.

2.7 EFEITO DA RECUPERAÇÃO JUDICIAL

Luiz Tzirulnik (2005, p. 128) adverte que a partir do momento em que o pedido de recuperação judicial é distribuído, o devedor fica impedido para alienar ou onerar bens ou direitos de seu ativo permanente que não estejam eventualmente relacionados no plano de recuperação judicial. A lei abre exceção apenas para as alienações de bens e direitos do devedor, caso o juiz reconheça a utilidade para a recuperação judicial.

2.8 FALÊNCIA

Conforme Mauro Ramos Penteado (2005, p. 76) disserta, a lei n. 11.101/05 não conceitua falência, todavia prevê em seu artigo 75 que “a falência, ao

promover o afastamento do devedor de suas atividades, visa preservar e otimizar a utilização dos bens ativos e recursos produtivos, inclusive os intangíveis, da sociedade empresária.”

Falência, nos dizeres de Waldo Fazzio Júnior (2005, p. 187), é o reconhecimento jurídico da inviabilidade da empresa. Representa o estágio final de sua existência e funda-se, precisamente, na inviabilidade do agente econômico, preocupando-se com a sorte dos credores e sua participação proporcional na concorrência sobre os bens liquidados.

Waldo Fazzio Júnior (2005, p. 17) disserta que a nova lei de falências vem substituir o decreto n. 7.661/45 que foi

[...] produzido logo após a guerra mundial concluída em 1945, concebia um modelo de empresa próprio da economia nacional defasada que refletia as coordenadas da ordem capitalista instaurada, em 1944, a partir da Conferência de Bretton Woods. Concebia o crédito como, simplesmente, mais uma espécie de relação obrigacional, desconsiderava a repercussão da insolvência no mercado e concentrava-se no ajustamento das relações entre os credores e o ativo do devedor.

Waldo Fazzio Júnior (2005, p. 187) leciona que falência é o reconhecimento jurídico da inviabilidade da empresa, representando o estágio final de sua existência.

Mauro Ramos Penteadó (2005, p. 81) expõe que a falência tem objetivos voltados à liquidação do patrimônio do devedor sob a égide da conservação e o melhor aproveitamento do valor econômico da unidade produtiva, cujo titular é afastado de suas atividades, se empresário individual, ou ingresso em todo processo de dissolução e liquidação, se sociedade empresária.

Luiz Tzirulnik (2005, p. 136) acrescenta que o processo falimentar se divide em três fases: a fase pré-falimentar, que se inicia com o pedido da falência do devedor e dura até que o juiz pronuncie a sentença declaratória; a fase da falência propriamente dita, a qual se estende até que sejam liquidadas todas as pendências em relação aos credores; e a fase pós-falimentar, que consiste no período em que ocorre todo um processo de reabilitação do falido que o deixa de ser.

Ricardo Negrão (2007, p. 217) expõe que no direito brasileiro, para existir falência, do ponto de vista jurídico, devem concorrer três pressupostos: a qualidade de empresário do devedor, sua insolvência e a declaração desse estado.

Acerca da insolvência, Waldo Fazzio Junior (2005, p. 269, grifos do autor)

estatui que:

Sua característica é a diminuição gradativa do ativo e o crescimento progressivo do passivo. É um processo que, atingido determinado estágio, torna-se praticamente irreversível por vias normais, induzindo o devedor à prática de atos que, posteriormente, carrearão gravíssimas consequências à massa liquidanda, porque atentam contra a *par conditio creditorum*.

No artigo 94 da lei 11.101/05 é disposto que a falência deve ser decretada quando o devedor praticar alguma conduta elencada em seus incisos:

Será decretada a falência do devedor que:

I – sem relevante razão de direito, não paga, no vencimento, obrigação líquida materializada em título ou títulos executivos protestados cuja soma ultrapasse o equivalente a 40 (quarenta) salários-mínimos na data do pedido de falência;

II – executado por qualquer quantia líquida, não paga, não deposita e não nomeia à penhora bens suficientes dentro do prazo legal;

III – pratica qualquer dos seguintes atos, exceto se fizer parte de plano de recuperação judicial:

a) procede à liquidação precipitada de seus ativos ou lança mão de meio ruinoso ou fraudulento para realizar pagamentos;

b) realiza ou, por atos inequívocos, tenta realizar, com o objetivo de retardar pagamentos ou fraudar credores, negócio simulado ou alienação de parte ou da totalidade de seu ativo a terceiro, credor ou não;

c) transfere estabelecimento a terceiro, credor ou não, sem o consentimento de todos os credores e sem ficar com bens suficientes para solver seu passivo;

d) simula a transferência de seu principal estabelecimento com o objetivo de burlar a legislação ou a fiscalização ou para prejudicar credor;

e) dá ou reforça garantia a credor por dívida contraída anteriormente sem ficar com bens livres e desembaraçados suficientes para saldar seu passivo;

f) ausenta-se sem deixar representante habilitado e com recursos suficientes para pagar os credores, abandona estabelecimento ou tenta ocultar-se de seu domicílio, do local de sua sede ou de seu principal estabelecimento;

g) deixa de cumprir, no prazo estabelecido, obrigação assumida no plano de recuperação judicial.

Conforme expõe Andréa Martins Spinelli (2005, p. 187), a nova lei de falências disciplina o pedido de falência fundamentado na impontualidade que consiste no não pagamento de dívida líquida no vencimento, na execução frustrada e nos atos de falência, que são os comportamentos praticados pela sociedade empresária que se encontra insolvente.

Luiz Tzirulnik (2005, p. 155) disserta que o direito falimentar brasileiro se apóia sobre três fundamentos, que apesar de relacionados, independem um do outro: o primeiro fundamento se refere à inadimplência de título líquido e certo; o segundo se refere ao devedor que, executado, não paga, não deposita e não

nomeia bens à penhora; o terceiro e último são os atos de falência não previstos no plano de recuperação judicial.

A regulação do processo falimentar, nos dizeres de Waldo Fazzio Júnior (2005, p. 89), tem por objetivo:

Classificar os créditos num processo que se funda no tratamento paritário dos credores significa, em última análise, reconhecer a necessidade de proteção a direitos justos e reequilibrar situações de desigualdades. O intento da lei é sempre a primazia do equilíbrio dos interesses em jogo na concorrência dos credores sobre o ativo disponível do devedor.

Nesse passo, Waldo Fazzio Júnior (2005, p. 89) leciona que a múltipla variedade dos créditos habilitados e tendo como objetivo garantir um tratamento igualitário, o legislador elaborou uma ordem de preferências no processo falimentar. Trata-se de uma ordem a ser observada, obrigatoriamente, na falência. Cuida-se de fato, de imposição decorrente do princípio *par conditio creditorum*, que se irradia por todo processo de falência. A sua referência é sempre a proporcionalidade.

Palmyrita Sammarco Junqueira (2005, p. 226) disserta que a classificação dos créditos na falência não ocorre de forma aleatória ou arbitrária, mas ditada pela lei. Tratando-se de um procedimento específico de execução concursal, ao qual se submetem os credores da sociedade empresária falida, necessária se faz estabelecer critérios para pagamentos dos respectivos créditos, de forma que eles recebem um tratamento paritário, evitando-se o cometimento de injustiça e desigualdade entre credores com os mesmo privilégios ou da mesma categoria.

2.9 EFEITOS DA DECRETAÇÃO DA FALÊNCIA

Conforme explicita Luiz Tzirulnik (2005, p. 139), a decretação da falência diversos efeitos imediatos, como: a antecipação do vencimento das dívidas do devedor e de sócios de responsabilidade ilimitada e solidária; o abatimento proporcional dos juros embutidos nessas dívidas cujo vencimento é antecipado; e a conversão de todos os créditos em moeda estrangeira para a moeda brasileira pelo câmbio do dia da decisão judicial que decreta a falência.

2.10 PAGAMENTO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NA RECUPERAÇÃO JUDICIAL E NA FALÊNCIA

A lei n. 11.101/05 inovou no que tange a classificação dos créditos em relação à legislação anterior. Conforme preceitua o artigo 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;**
- IV – créditos com privilégio especial, a saber:
 - a) os previstos no art. 964 da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002.
 - b) os assim definidos em outras leis civis e comerciais, salvo disposição contrária desta Lei;
 - c) aqueles a cujos titulares a lei confira o direito de retenção sobre a coisa dada em garantia;
- V – créditos com privilégio geral, a saber:
 - a) os previstos no art. 965 da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002.
 - b) os previstos no parágrafo único do art. 67 desta Lei;
 - c) os assim definidos em outras leis civis e comerciais, salvo disposição contrária desta Lei;
- VI – créditos quirografários, a saber:
 - a) aqueles não previstos nos demais incisos deste artigo;
 - b) os saldos dos créditos não cobertos pelo produto da alienação dos bens vinculados ao seu pagamento;
 - c) os saldos dos créditos derivados da legislação do trabalho que excederem o limite estabelecido no inciso I do caput deste artigo;
- VII – as multas contratuais e as penas pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, inclusive as multas tributárias;
- VIII – créditos subordinados, a saber:
 - a) os assim previstos em lei ou em contrato;
 - b) os créditos dos sócios e dos administradores sem vínculo empregatício.

Os créditos fiscais, que na sistemática anterior eram recebidos logo após o pagamento dos créditos trabalhistas, com a nova ordem dos créditos passou a ocupar o terceiro lugar, sendo antecedido pelos créditos com garantia real até o limite do valor do bem gravado, assim como pelos créditos trabalhistas e os decorrentes de acidentes de trabalho.

Isso sem falar na ressalva do artigo 67, sobre os créditos extraconcursais, que assim dispõe: “Os créditos decorrentes de obrigações contraídas pelo devedor durante a recuperação judicial, inclusive aqueles relativos a despesas com fornecedores de bens ou serviços e contratos de mútuo, serão considerados extraconcursais, em caso de decretação de falência, respeitada, no que couber, a ordem estabelecida no art. 83 desta Lei”.

Todavia, a lei n. 11.101/05 não dispõe sobre a forma que deve ser feito o pagamento dos créditos tributários. E nem poderia fazê-lo, já que a matéria é disciplinada pelo Código Tributário Nacional, e sendo a nova lei de falências e de recuperações de caráter ordinário, não poderia regular matéria já disciplinada por lei complementar.

O Código Tributário Nacional traz em seu capítulo seis, as garantias e privilégios do crédito tributário, e dentre seus artigos, destaca-se o 187, parágrafo único, que será alvo de uma análise pormenorizada no capítulo que segue no presente trabalho.

3 GARANTIAS, PRIVILÉGIOS E PREFERÊNCIAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

As garantias e privilégios do crédito tributário, no Código Tributário Nacional, estão dispostas entre os artigos 183 e 193.

Eduardo Marcial Ferreira Jardim (2008, p. 339), por sua vez, entende que a rubrica 'Garantias e Privilégios do Tributário' encontrada no Código Tributário Nacional não é adequado terminologicamente, preferindo tratar a matéria como 'Garantias e Privilégios do Direito Subjetivo da Fazenda Pública'.

No entanto, Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior (2003, p. 724) entende que o Código Tributário Nacional refere-se às garantias do crédito tributário como gênero, que se dividem em duas espécies: privilégios e preferências.

Adverte Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 604) que a enumeração da garantias previstas no Código Tributário Nacional não exclui a possibilidade de diplomas federais, estaduais e municipais, regulando cada um o seus respectivos tributos, estabelecerem outras medidas assecuratórias, em função da natureza ou das características.

Na mesma esteira é o ensinamento de Ricardo Lobo Torres (2009, p. 318):

Há ainda outros privilégios previstos no Código de Processo Civil que protegem o interesse público e que se aplicam também ao crédito tributário cuja legitimidade se encontre sob o exame do Judiciário: prazo em quádruplo para contestar e em dobro para recorrer (art. 188), duplo grau obrigatório de jurisdição (art. 475) e honorários equitativos (art. 20, §4º).

Ricardo Lobo Torres (2009, p. 317), disserta que o crédito tributário necessita de certas garantias para que possa valer contra os créditos pertencentes a outras pessoas ou sobre o patrimônio das empresas e dos cidadãos.

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2001, p. 746, grifos do autor) discorre que: "os conceitos de *garantia*, *privilégio* e *preferência* confundem-se na linguagem do objeto. Por isso mesmo, o CTN trata-os agrupadamente, sem rigor técnico, e, muita vez, aparecem miscigenado."

Fernando José Dutra Martuscelli (2000, p. 349) adverte que qualquer garantia, privilégio ou preferência do crédito tributário tem natureza distinta da natureza da relação obrigacional tributária. Por outro lado, por terem matriz legal e

desempenharem função instrumental em relação à efetividade da satisfação da Fazenda Pública, não podem ser objeto de juízos discricionários do Fisco.

Antes de entrarmos de forma individualizada na análise das garantias, privilégios e preferências, impende, no começo do presente capítulo, trazer a definição de crédito tributário encontrada na lei e na doutrina nacional para melhor compreensão do assunto que será abordado.

3.1 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O crédito tributário é regulado em seis capítulos do título III do Código Tributário Nacional. Preceitua o art. 139 do CTN que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

Já a obrigação tributária é regulada no artigo 113 do Código Tributário Nacional, que assim prescreve:

A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

Eduardo Marcial Ferreira Jardim (2008, p. 252) postula que a obrigação tributária surge no mundo jurídico com a ocorrência do fato gerador, na linguagem utilizada no Código Tributário Nacional. A obrigação tributária é o liame abstrato pelo qual uma pessoa, denominada sujeito ativo, o Estado, ou quem lhe fizer às vezes, fica cometida do direito subjetivo de exigir de outro sujeito, nomeadamente sujeito passivo, designado comumente contribuinte, uma prestação de índole tributária.

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2002, p. 581) faz as seguintes ponderações acerca das diferenças entre a obrigação tributária principal e acessória:

Em suma, a obrigação de pagar tributos é heterônoma. Existirá toda vez que ocorrer no mundo fático o evento jurígeno adrede previsto em lei. As chamadas obrigações acessórias, a sua vez, não passam de condutas positivas ou negativas que os contribuintes devem observar por expressas e imperativas determinações da lei. Enquanto a chamada obrigação principal é de dar coisa certa (dinheiro), a denominada acessória é de fazer ou não-fazer.

Ricardo Lobo Torres (2009, 271) pondera que:

A obrigação tributária principal, que tem por objeto prestação pecuniária, é o vínculo jurídico que compreende o crédito e o débito. São dois aspectos da mesma realidade. A Fazenda Pública tem o direito ao crédito tributário e o contribuinte tem o dever de entregar a prestação patrimonial em que consiste o tributo, isto é, está obrigado a pagar o débito tributário.

Sérgio Pinto Martins (2002, p. 174), todavia, distingue crédito tributário de obrigação tributária pelo procedimento chamado lançamento, onde o crédito corresponde à obrigação tributária determinada pelo lançamento. O lançamento individualiza a obrigação tributária, convertendo-a em crédito tributário.

Ricardo Lobo Torres (2009, p. 273) dispõe que, a rigor, inexistente diferença entre crédito e obrigação tributária, pois da obrigação tributária, exsurge um direito subjetivo de crédito para o sujeito ativo e uma dívida para o sujeito ativo. A distinção que o Código Tributário faz deve ser compreendida apenas no sentido didático.

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2002, p. 649) leciona que as obrigações são, por natureza, transitórias. Existem tão-somente para viabilizar os intercâmbios de conteúdo econômico entre as pessoas. Assim sendo, não faria sentido a existência de um vínculo jurídico atando os polos ativo e passivo da obrigação sem a existência de um objeto, que, no caso da obrigação tributária, é uma prestação pecuniária. A esse dinheiro o Código Tributário Nacional denomina de crédito tributário.

Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior (2003, p. 523) define fato gerador da obrigação tributária principal como a situação prevista em lei como necessária à sua ocorrência. Assim, a lei refere-se de forma genérica e abstrata a uma situação como hipótese de incidência do tributo. A simples ocorrência da situação definida em lei basta por si mesma para concretizar a obrigação tributária.

O Código Tributário Nacional regula a constituição do crédito tributário no capítulo II do título III, entre os artigos 142 e 150.

Ricardo Lobo Torres (2009, p. 273) acrescenta que o crédito tributário passa por três momentos de eficácia: (1) com o crédito simplesmente constituído, pela ocorrência do fato gerador; (2) torna-se exigível, quando ocorrer o lançamento notificado ou decisão administrativa definitiva e (3) crédito exequível, dotado de liquidez e certeza, quando ocorrer a inscrição nos livros da dívida ativa.

Na definição de Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 426), lançamento tributário é o

ato administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.

Kiyoshi Harada (2005, p. 495) expõe que a o crédito tributário nada mais é do que a conversão dessa obrigação ilíquida em líquida e certa, exigível no prazo estatuído na legislação tributária. Do ponto de vista material, obrigação e crédito se confundem. Surgida a obrigação, deve a Fazenda declarar sua existência, através do lançamento, apurando o *quantum* e identificando o sujeito passivo.

Acerca da constituição do crédito tributário, estatui o artigo 142 do Código Tributário Nacional:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Kiyoshi Harada (2005, p. 496) acrescenta que a atividade do lançamento é obrigatória e vinculada. Tem-se por concluída com a notificação do resultado ao sujeito passivo, quando então se opera a constituição definitiva do crédito tributário.

3.2 GARANTIAS

Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior (2003, p. 724) discorre que garantia, no sentido comum, são os meios jurídicos que protegem o direito subjetivo do Estado de receber a prestação do tributo, assegurando o acautelando este direito contra qualquer lesão que resulte da inexecução da obrigação pelo sujeito passivo.

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2002, p. 746) conceitua da seguinte forma:

Garantia, em acepção ampla, é tudo o que garante o crédito tributário, como por exemplo, o dever de informar o Fisco e o dever de documentar as operações tributáveis (todas as chamadas obrigações acessórias são garantias em prol do cumprimento da obrigação principal) O mesmo se pode dizer dos casos de transferência pelo pagamento de tributos e da substituição tributária, para a frente para trás. Em acepção estrita, a garantia envolve a segurança do crédito e a responsabilidade das pessoas ao seu pagamento.

Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 518) acrescenta que as garantias “[...] são meios assecuratórios que cercam o direito subjetivo do Estado de receber a prestação do tributo.”

Ricardo Lobo Torres (2009, p. 317) pontifica que “as garantias, sendo forma de proteção do direito, não se confundem com o próprio crédito tributário nem lhe alteram a natureza.”

Luciano Amaro (2004, p. 454) leciona que a preocupação do Código Tributário Nacional, ao regular as garantias do crédito tributário, foi de guarnecê-lo de normas protetoras que permitam, na eventualidade, de o Fisco ter de recorrer à execução, evitar certos erros que poderiam frustrar a realização de seu direito.

Aliomar Baleeiro (1999, p. 961) conclui que garantia é toda e qualquer medida destinada a atribuir maior grau de efetividade e segurança ao crédito tributário.

3.3 PRIVILÉGIOS

Para Ricardo Lobo Torres (2009, p. 317) “privilégio é uma exceção à regra geral criada por lei”.

Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior (2003, p. 724) dispõe que privilégio fiscal é a regalia que a lei confere ao crédito tributário de ser assegurado pela totalidade do patrimônio do sujeito passivo.

Para Sacha Calmon (2002, p. 746, grifos do autor),

*Privilégio é étimo que deriva da locução latina *privatia lex*. É lei só para um ou uns, com exclusão dos demais, significando vantagem que a lei concede a determinada pessoa, ou classe de pessoas, com exclusão da generalidade. É exceção aos princípios da generalidade e da igualdade de todos perante a lei. Em matéria tributária, é privilégio, v.g., a exclusão dos créditos fiscais dos juízos universais e concentracionários (desnecessidade de habilitação em falência, concordata, concurso de credores, inventário e arrolamento).*

Ricardo Lobo Torres (2009, p. 317) leciona que o crédito tributário goza de privilégio de por ele responder a totalidade dos bens e das rendas do sujeito passivo, seu espólio, ou a sua massa falida, inclusive os gravados por ônus ou a cláusula de impenhorabilidade, ainda que o ônus ou a cláusula sejam anteriores ao nascimento da obrigação tributária. Excetua-se somente os bens ou as rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis, como são os bens inalienáveis, as provisões de alimentos, os vencimentos dos funcionários públicos e os salários dos trabalhadores.

3.4 PREFERÊNCIAS

Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior (2003, p. 724) acrescenta que preferência fiscal significa a prerrogativa concedida ao crédito tributário para, em concurso de preferências, ser liquidado antes de qualquer outro crédito, salvo os trabalhistas ou decorrentes de acidente do trabalho.

Esse entendimento é exposto no artigo 186 do Código Tributário Nacional:

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.

Ricardo Lobo Torres (2009, p. 318) define preferência do crédito tributário como a prioridade para o pagamento, ou seja, a sua força para que em primeiro lugar seja pago, em detrimento de outros créditos de menor hierarquia.

3.5 O ARTIGO 187, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O artigo 187, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, versa sobre o pagamento dos créditos tributários no processo falimentar, assim dispõe:

- Art. 187. (...)
Parágrafo único. O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas de direito público, na seguinte ordem:
- I – União;
 - II – Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e *pro rata*;
 - III – Municípios, conjuntamente e *pro rata*.

Ricardo Lobo Torres (2009, p. 319) dispõe que o concurso de preferência, nos termos do artigo 187 do CTN, somente pode existir entre as pessoas de direito público. E, nesse caso, os créditos tributários da União têm preferência sobre os do Estado ou do Município, os dos Estados e do Distrito Federal são pagos conjuntamente e *pro rata*, no que sobejar o crédito da Fazenda Nacional; e em último lugar vêm os créditos tributários dos Municípios, que são pagos também conjuntamente e *pro rata*.

A preferência contida no parágrafo único do artigo 187, do Código Tributário Nacional, causa grandes divergências na doutrina nacional, conforme será apurado na presente seção.

Eduardo Marcial Ferreira Jardim (2008, p. 344) defende que o citado dispositivo merece ser questionado pode ser indubitavelmente inconciliável com o princípio da federação, que consagra a isonomia entre pessoas políticas. O artigo

19, III da Constituição Federal veda qualquer estipulação de preferências entre as pessoas jurídicas de direito público interno.

Regina Helena Costa (2009, p. 304) também entende que o parágrafo único do artigo 187 do Código Tributário foi tacitamente revogado, diante de sua incompatibilidade com a constituição e que não há mais ordem de preferência entre as pessoas políticas, desfrutando seus respectivos créditos das mesmas condições.

Conforme pondera Fábio Ulhoa Coelho (2009, p. 369),

A tecnologia tributarista questiona a constitucionalidade dessa ordem de preferência dos créditos públicos, invocando a paridade constitucional dos entes da Federação. Se não estiver amparado em específica ordem do juízo falimentar e enquanto não for diretamente declarada a inconstitucionalidade dos arts. 187, parágrafo único, do CTN e 29, parágrafo único, da Lei n. 6.830/80, o administrador judicial arrisca-se a ser responsabilizado se ignorar as subclasses do crédito público.

Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 610), reforçando o posicionamento dos doutrinadores supracitados, também entende que o parágrafo único do artigo 187 do Código Tributário Nacional não está em consonância com a Carta Magna:

É flagrante, insofismável 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 preferência aos Territórios, que não tem 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 acolhida e cordatamente aplicada, sem que o meio jurídico nacional se dê conta da manifesta inconstitucionalidade que encerra seu significado em face do direito positivo brasileiro.

Para Anis Kfoury Jr. (2010, p. 263), o artigo 187, parágrafo único do Código Tributário Nacional, viola a Constituição Federal, pois, “[...] na medida em que estabelece hierarquia e preferência, que inexistente no modelo federativo brasileiro, de acordo com a carta magna, deve, a nosso ver, tal repartição se dar proporcionalmente entre os entes credores.”

No mesmo sentido disserta Kiyoshi Harada (2005, p. 523):

Apesar da Súmula n. 563 do STF ter proclamado a compatibilização dessa preferência com a isonomia das entidades políticas tributantes, estamos convencidos de sua absoluta inconstitucionalidade por ferir, às escâncaras, o princípio federativo, que consagra a isonomia das pessoas políticas. O poder tributário foi outorgado pela Carta Magna às entidades componentes

da Federação para que cada uma delas cumpra as missões que lhe foram atribuídas pelo mesmo Estatuto Magno. A noção de competência repele qualquer idéia de hierarquização, como a que resulta do dispositivo sob comento.

Eduardo D. Bottallo (1988 apud Leandro Paulsen 2005, p. 1.284) conclui que:

Estas preferências foram tidas como compatíveis com a Constituição anterior porque, então, estavam atreladas ao requisito do privilégio ou do dano, o que não mais ocorre. Portanto, as bases sobre as quais se fundou o entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal já não mais existem, eis que a discussão agora se põe, como salientado, apenas em razão da existência da pré-falada preferência, o que dá ao problema contornos bastantes peculiares. E, neste passo, parece-nos que o princípio da federação, tal como contemplado pela Constituição de 1988, não abriga a subsistência da discriminação em causa. É sobremodo fluente a dúvida quanto ao fato do parágrafo único do artigo 187, do CTN, haver sido recepcionado pela Constituição de 1988.

Fernando José Dutra Mastrucelli (2000, p. 352, grifos do autor) entende que:

O vício do dispositivo não está em desigualdade na rusga por migalhas tributárias só, mas em vício mais profundo. Defende-se aqui a tese de que ou se tem como não-recepcionadas tais regras pela Constituição Federal de 1988 ou se assume a possibilidade de prevalência de um autêntico *bloco de inconstitucionalidade*.

Anis Kfoury Jr. (2010, p. 263) salienta que tal preceito acaba por resultar, conforme o caso, na própria usurpação do poder tributário do ente estadual e municipal, na medida em que o poder outorgado constitucionalmente não pode ser exercido de forma livre e plena, sofrendo restrições sem amparo na carta maior, justamente em relação ao objetivo final do tributo, qual seja, efetivar a entrada de ingressos nos cofres públicos.

Regina Helena Costa (2009, p. 304) segue na mesma toada no que tange ao artigo em comento e conclui:

Enseja crítica o parágrafo único desse artigo, que estabelece um concurso de preferência entre as pessoas jurídicas de direito público. Em primeiro lugar porque veicula flagrante ofensa aos princípios federativo e da autonomia municipal, na medida em que estabelece hierarquia entre as pessoas políticas, incompatível com essa forma de estado, sem contar a indicação dos territórios – que sequer são pessoas políticas – à frente dos municípios.

Luiz Felipe Silveira Difini (2006, p. 341), em sentido oposto, entende que a preferência estatuída no parágrafo único do artigo 187 do Código Tributário Nacional é válida:

A nosso ver, tal permanece válido à luz da Constituição atual, que não tem norma claramente incompatível com os dispositivos em estudo. Pelo contrário, a diferença entre o art. 9º, I, da Carta de 1969 e o art. 19, III, da Constituição vigente é meramente redacional.

No mesmo sentido obtempera Ricardo Negrão (2007, p. 535), que afirma estar em perfeita consonância com a Constituição da República o artigo 187, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

3. 6 A SÚMULA N. 563 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Importante destacar que o artigo 187, parágrafo único, do Código Tributário Nacional já foi apreciado pelo Supremo Tribunal Federal, que declarou sua constitucionalidade e editou a súmula n. 563 na sessão plenária de 15 de dezembro de 1976. Eis o teor da referida súmula:

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.

A questão foi levada à Suprema Corte por suposta violação ao comando exposto no artigo 9º, I da Constituição Federal de 1967 (EC n. 1/69), que assim preceituava:

A 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;

Por sua vez, ressalte-se que na Constituição Federal promulgada em 1988, o dispositivo foi praticamente repetido no artigo 19, I, com pequenas alterações na sua redação:

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

Conforme demonstrado na seção anterior, o artigo 187, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, no entendimento de parte da doutrina nacional, colide frontalmente com a norma insculpida nas Constituições da República de 1967 e

1988, por criar distinções entre os entes federativos no que tange o recebimento dos créditos tributários no processo falimentar e de recuperação judicial.

Os doutrinadores alegam que o preceito em comento do Código Tributário Nacional viola a isonomia entre as pessoas políticas que deve ser resguardada nos países em que vige o pacto federativo. Assim, a súmula n. 563 do Supremo Tribunal Federal estaria revogada, por estar, supostamente, em desconformidade com a ordem constitucional vigente. A fim de elucidar a questão, far-se-á no próximo capítulo, uma digressão sobre o federalismo.

4. FEDERALISMO

No presente capítulo abordaremos o federalismo, com foco na sua origem, evolução histórica, adoção pelo Brasil, e as substanciais adaptações que veio sofrendo ao longo do tempo nas Constituições brasileiras. Abordar-se-á o federalismo fazendo, sempre que oportuno, o cotejo com o artigo 187, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

4.1 CONCEITO DE FEDERAÇÃO

Dalmo de Abreu Dallari (2006, p. 256) discorre no sentido que “etimologicamente, federação (do latim foedus) quer dizer pacto, aliança. O Estado Federal, é, portanto, uma aliança ou união de Estados”.

Hely Lopes Meirelles (1997, p. 83, grifos do autor) conceitua federação como:

Estado Soberano Constituído de Estados-membros autônomos, vinculados definitivamente à União, que realiza o governo nacional e descentraliza a Administração entre as unidades Federadas. É sabido que, do ponto de vista da estrutura estatal, os Estados Soberanos se classificam em *Federais, Confederados e Unitários*.

Para Hely Lopes Meirelles (1997, p. 83, grifos do autor): “evidencia-se dessa conceituação que os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios não têm *Soberania*, mas têm *Autonomia* para imprimir direção própria nos negócios que lhes são próprios.

Nos dizeres de Luis Roberto Barroso (2009, p. 171):

De forma sumária, a caracterização do Estado federal envolve a presença de três elementos: a) a *repartição de competências*, por via da qual cada entidade integrante da federação recebe competências políticas exercitáveis por direito próprio, frequentemente classificadas em político-administrativa, legislativas e tributárias; b) a *autonomia* de cada ente, descrita classicamente como o poder de autodeterminação exercido dentro de um círculo pré-traçado pela Constituição, que assegura a cada ente estatal poder de auto-organização, autogoverno e auto-administração; e c) a *participação* na formação da vontade do ente global, do poder nacional, o que tradicionalmente se dá pela composição paritária do Senado Federal, onde todos os Estados têm igual representação.

Com efeito, segundo Roque Antonio Carrazza (2003, p. 106), referindo-se ao conceito de federação, adverte:

Os que buscam um conceito definitivo, universal e alterável de Federação supõem, erroneamente, que ela, aqui e alhures, tem forma única, geométrica, recortada de acordo com um molde inflexível. Para estes, os Estados só são federados quando se ajusta, como verdadeiras luvas, aos 'arquétipos eternos', cujas origens e contornos lutam por precisar. Mas, normalmente, são os Estados Unidos da América do Norte tomados pelos estudiosos como exemplo consumado de Federação.

Vencidas essas considerações, passa-se, pois, a análise da origem do instituto.

4.2. ORIGEM

O federalismo, no escólio de Pedro Lenza (2009, p. 112) teve origem nos Estados Unidos da América em 1787, onde o Estado confederado transmudou-se para estado federado.

José Afonso da Silva (2002, p. 88) discorrendo sobre a origem do federalismo, diz que este nasceu com a Constituição norte-americana de 1787. E baseia-se na união de coletividades políticas autônomas. Quando se fala em federalismo no direito constitucional, quer-se referir a uma forma de Estado, denominada federação ou estado federal, caracterizada pela união de coletividades públicas, dotadas de autonomia político-constitucional.

No mesmo sentido, Kildare Gonçalves Carvalho (2006, p. 623), sobre a origem do federalismo, leciona:

O Estado Federal surgiu no século XVIII, com a Constituição norte-americana de 1787, não obstante se fala em federações na Grécia antiga, as quais, sem as características dos Estados federais modernos, traduziam meras alianças temporárias, como as alianças religiosas dos anfitriões, e, mais tarde, na Liga de Delos, na Grécia Central, e na Liga Etólia, no Peloponeso

Todavia, conforme adverte Paulo Bonavides (2003, p. 131), ainda na pré-história ocorreu uma espécie de federalismo

Houve na Grécia, com efeito, federalismo balbuciente. Determinado vagamente pelo instinto de conservação do Estado-cidade, mal se distingue nos seus diagramas imprecisos da idéia ainda precária de aliança e

colaboração entre povos atados aos destinos da mesma cultura ou da mesma civilização moral.

Fazendo uma análise da situação política dos Estados Unidos da América no século XVIII, Kildare Gonçalves Carvalho (2006, p. 643) expõe o cenário em que nasceu o federalismo:

A federação norte-americana resultou da necessidade de tiveram as ex-treze colônias inglesas, recém-independentes, de não regredirem ao estado colonial, objetivando uma unidade política suficientemente forte para garantir a independência conquistada. Assinaram, então, em 1781, após a independência ocorrida em 1776, um tratado com o nome de artigos de Confederação, pelo qual conservava cada Estado independente sua soberania, mesmo porque esse acordo podia a qualquer tempo ser desfeito pelo Estado subscritor, revogando a delegação que havia cedido para os Estados Unidos.

Assim, de acordo o exposto, o federalismo, na forma como é adotado contemporaneamente, teve sua origem nos Estados Unidos da América.

4.3 DIFERENÇAS ENTRE FEDERAÇÃO E CONFEDERAÇÃO

Dalmo de Abreu Dallari (1986, p. 15) faz os seguintes delineamentos entre federação e confederação:

A diferença fundamental entre a união de Estados numa confederação ou numa federação está na base jurídica. Na confederação os integrantes se acham ligados por um tratado, do qual podem desligar-se a qualquer momento, uma vez que os signatários do tratado conservam sua soberania e só delegam os poderes que quiserem e enquanto quiserem. Bem diferente é a situação numa federação, pois aqui os Estados que a integram aceitam uma Constituição comum e, como regra, não podem deixar de obedecer a essa Constituição e só têm os poderes que ela lhes assegura.

Kildare Gonçalves Carvalho (2006, p. 109) diz que a confederação de Estados constitui uma associação de Estados soberanos que se unem para determinados fins, sendo instituída por tratado e admitindo, em regra, direito de secessão.

4. 4 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O FEDERALISMO

O princípio federalista é adotado em larga escala no planeta, pois, no entendimento Celso Ribeiro Bastos representa “junto com o republicano são as duas vigas mestras sobre os quais se eleva o travejamento constitucional”. Acrescenta Mirkine-Guetzévith (1993), citado por Alexandre de Moraes (2005, p. 637), que o federalismo “cria um sistema lógico harmonioso de longa autonomia e da sábia descentralização”.

A federação, nas palavras de Celso Ribeiro Bastos, “tornou-se, por excelência, a forma de organização do Estado democrático.” E Alexis de Tocqueville, citado por Paulo Bonavides (2004, p. 239), “é das mais poderosas combinações a favor da prosperidade e da liberdade humana”. Hoje, nos Estados Unidos, há um firme convicção de que a descentralização do poder é um instrumento fundamental para o exercício da democracia.

Os pontos favoráveis ao Estado Federal, segundo Dalmo de Abreu Dallari (2006, p. 261), são de que é mais democrático, pois aproximam governantes e governados, dificulta a concentração de poder, favorecendo a democracia, e preserva características locais e regionais, ao mesmo tempo em que promove integração.

Conforme explicita Dalmo de Abreu Dallari (2006, p. 260) “essa forma de Estado, com seu governo peculiar, demonstrou ser capaz de dificultar, ainda que não impedir, a acumulação de poder num só órgão, dificultando por isso a formação de governos totalitários”

Acerca da estrutura, leciona Dalmo de Abreu Dallari (2006, p. 259)

Quando se enfatiza a estrutura, fala-se num Estado com vários governos, diferenciados pela área em que atuam e pelos assuntos que lhe são entregues para decisão. Pode-se falar com propriedade que cada um dos governos que se conjugam num Estado Federal tem suas competências próprias, havendo algumas que são exclusivas de cada governo e outras que são exercidas em comum por mais de um governo. Sob esse ângulo o Estado Federal é concebido como um “Estado de Estados”, com aparatos governamentais e administrativos próprios de cada componente, atuando nos limites de seus respectivos territórios, conjugados num aparato mais amplo, que atua no conjunto dos Estados federados, dando-se ao conjunto o nome de Estado Federal.

Assim, percebe-se que a característica marcante para a compreensão do sentido e o alcance do federalismo é a desconcentração do poder político, que vai

muito além de uma simples descentralização administrativa, a qual também pode ocorrer num Estado centralizador.

4.5 O FEDERALISMO NO BRASIL

Conforme salienta Luis Roberto Barroso (2009, p. 171): “O Brasil é uma República Federativa, na dicção expressa do art. 1º da Constituição. Federação significa a forma de Estado, o modo como se dá a distribuição espacial do poder político”.

Celso Ribeiro Bastos (2001, p. 301) observa que o Brasil adotou o federalismo em 15 de novembro de 1889 por força da implantação da República e pela opção que nesse momento se fez pela forma federativa de Estado, que foi implementada pela Constituição de 1891.

Luiz Pinto Ferreira (1991, p. 266), baseado no contexto histórico político do Brasil à época, entende que a adoção do federalismo pela Constituição da República de 1891 foi acertada, pois:

As causas sociais da origem do federalismo brasileiro são assim visíveis. É a própria imensidão territorial obrigando a uma descentralização de governo, a fim de manter a pluralidade das condições regionais, o regionalismo de cada zona, tudo integrado na unidade nacional do federalismo. É a consagração da pluralidade geográfica regional engloba na unidade nacional. Sem ela o País se desagregaria, e daí a causa do vínculo federativo.

Fernando Luiz Abrucio (1999, apud Kildare Gonçalves Carvalho, 2006, p. 647), leciona que a federação brasileira

foi sendo moldada pela existência de fortes heterogeneidades entre as elites políticas de cada região – fruto de um processo de colonização com vários pólos e características distintivas – e, mais adiante, pela desigualdade socioeconômica entre os Estados. Porém, a elite procurou construir uma unidade nacional que não transformasse tais diferenciações espaciais num nativismo exarcebado. As experiências das revoltas pernambucanas de 1817 e 1824 e diversos dos conflitos regenciais fizeram com que os ‘donos do poder’ de então temessem demasiadamente a divisão do país e, por isso, montassem um modelo extremamente centralizador, no qual o poder político provincial era basicamente definido pelas decisões do governo central.

Os percalços históricos enfrentados pela consolidação do federalismo no Brasil é sintetizado da seguinte forma por Carmen Lúcia Antunes Rocha (1997, p. 226):

Sobre o amálgama federativo, assim se pronunciou, acerca da descrição do modelo federativo criado no Brasil: o federalismo tupiniquim, pejado de fenômenos políticos caboclos, intercalado, ou, mesmo, impedido de se aperfeiçoar pelo advento do coronealismo, da política de Governadores e pelas ditaduras, que assolaram os primeiros anos da República Federativa, tão pouco e quase nada federativa.

Kildare Gonçalves Carvalho (2006, p. 647), ressalta diferenças pontuais entre a federação brasileira e a americana dizendo esta resultou da agregação, em que o Estado Federal surgiu após se extinguirem os Estados soberanos que nasceram como entes autônomos, enquanto aquela resultou da desagregação do Estado Unitário, com a transformação das províncias Estados-membros.

Dalmo de Abreu Dallari (1986, p. 55) acrescenta que: “O federalismo é um fenômeno político e sócio-cultural”. E conclui:

Aqui se coloca uma questão crucial: o federalismo é conveniente, possível ou até necessário quando se pretende unir no mesmo Estado unidades sócio-culturais diferenciadas, mas, ao mesmo tempo, inviável quando essa diferenciação é por demais acentuada. Ao lado disso é preciso considerar que o Estado Federal tem um governo e promove o relacionamento entre governos dentro de suas fronteiras. Assim, pois, além das políticas específicas de cada um desses governos, existe o objetivo, essencialmente político, de manter a própria federação.

Conforme exposto, a federação é uma forma de Estado, um sistema de composição de forças, interesses e objetivos que pode variar, no tempo e no espaço, de acordo com as características, as necessidades e os sentimentos de cada povo.

4.6 AUTONOMIA E SOBERANIA NO ESTADO FEDERAL

Questão central para verificar a adequação jurídica do artigo 187, parágrafo único, do Código Tributário Nacional no ordenamento pátrio, a soberania e a autonomia no federalismo são dotadas de algumas peculiaridades.

A autonomia no estado federal é definida por Dalmo de Abreu Dallari (1986, p. 79) como o:

Direito e poder autogovernar-se, fixando suas prioridades e desempenhando suas competências com meios próprios. No Estado Federal os Estados-membros decidem com autonomia sobre os assuntos de sua competência, o que significa que eles não são dependentes do governo federal, mas apenas da Constituição Federal.

A autonomia, para Hely Lopes Meirelles define-se como a prerrogativa política outorgada pela Constituição a entidades estatais internas (Estados-membros, Distrito Federal e Municípios), para compor o seu governo e prover a sua Administração segundo o ordenamento jurídico vigente (CF, art. 18). É a administração própria daquilo que lhe é próprio.

Celso Ribeiro Bastos (2001, p. 292) acrescenta que autonomia, é uma área de competência circunscrita pelo direito, enquanto a soberania não encontra qualquer espécie de limitação jurídica. O Estado Federal é soberano do ponto de vista do direito internacional ao passo que os diversos Estados-Membros são autônomos do ponto de vista do direito interno.

Soberania, para Hely Lopes Meirelles (1997, p. 83) é o poder exclusivo e absoluto do Estado (Nação) de organizar-se e dirigir-se de acordo com a sua vontade incoercível e incontestável, sancionada pela força. É o poder de autodeterminação.”

Soberania, para Vezio Crisafulli (1970 apud Roque Antonio Carrazza, 2003, p. 113):

significa que cada sistema de direito estatal se legitima por si mesmo, achando, em si mesmo, a própria justificação jurídica e o próprio fundamento: em contraposição aos ordenamentos *derivados*, que pressupõem, acima deles, um ordenamento superior, que lhes condiciona e existência e a validade.

Importante pontuar as diferenças entre autonomia e soberania trazidas por Celso Ribeiro Bastos (2001, p. 294) em sua doutrina:

Soberania é o atributo que se confere ao poder do Estado em virtude de ser ele juridicamente ilimitado. Um Estado não deve obediência jurídica a nenhum outro Estado. Isso o coloca, pois, numa posição de coordenação com os demais integrantes da cena internacional e de superioridade dentro do seu próprio território, daí ser possível dizer da soberania que é um poder

que não encontra nenhum outro acima dela na arena internacional e nenhum outro que lhe esteja nem mesmo em igual nível na ordem interna. A **autonomia**, por outro lado, é a margem de discricção de que uma pessoa goza para decidir sobre os seus negócios, mas sempre delimitada essa margem pelo próprio direito. Daí porque se falar que os Estados-Membros são autônomos, ou que os municípios são autônomos: ambos atuam dentro de um quadro ou de uma moldura jurídica definida pela Constituição Federal. Autonomia, pois, não é uma amplitude incondicionada ou ilimitada de atuação na ordem jurídica, mas, tão-somente, a disponibilidade sobre certas matérias, respeitados, sempre, princípios fixados na Constituição.

Dalmo de Abreu Dallari (1986, p. 17), acerca da soberania da União e a autonomia dos Estados-membros, leciona que a decisão de ingressar numa federação é um ato de soberania que os Estados podem praticar, mas, quando isso ocorre, pode-se dizer que essa é a última decisão soberana do Estado. A partir do ingresso na federação, a soberania pertence à União, e os federados, embora gozando de autonomia, ficando sujeitos ao que dispõe na Constituição Federal.

Verifica-se que os entes federativos são dotados de autonomia para se auto-organizarem e fixarem suas prioridades. A autonomia confere independência ao ente, que está subordinado apenas aos preceitos constitucionais.

4.7 HIERARQUIA ENTRE OS ENTES FEDERATIVOS

Questão de grande relevância e que leva diversos autores a afirmarem que o artigo 187, parágrafo único, do Código Tributário Nacional não foi recepcionado pela Constituição da República de 1988 é a prevalência dos créditos tributários no processo de falência da União em relação ao dos Estados, e destes em relação aos dos Municípios.

Argumenta-se que essa distinção fere a nova ordem constitucional, pois cria uma espécie de hierarquia entre os três entes que compõem a federação brasileira.

Roque Antonio Carraza (2003, p. 129, grifos do autor) defende a paridade entre os entes que compõem a federação:

De fato, inexistente hierarquia jurídica entre os entes federativos. Todos são pessoas jurídicas dotadas de plena capacidade política, enquanto atuam dentro de suas esferas de competência, constitucionalmente traçadas. Portanto, a harmonia deve presidir a convivência dos entes federativos

(pessoas políticas). Há, aliás, implícita na Constituição Brasileira a ideia de que desta *convivência harmoniosa* resultará o bem de toda a Nação.

Com efeito, Roque Antonio Carraza (2003, p. 127) salienta que laboram em erro os que vêem uma relação hierárquica entre o governo central e os governos locais. O que há, na verdade, são, para cada uma destas entidades políticas, campos de ação autônomos e exclusivos, estritamente traçados na Carta Suprema, que lei algum pode alterar.

Geraldo Ataliba (1980 apud Roque Antonio Carrazza, 2003, p. 134) leciona que a “federação implica igualdade jurídica entre a União e os Estados, trazida num documento (constitucional) rígido, cujo principal função é discriminar competência de cada qual, de modo a não ensejar violação de autonomia recíproca por qualquer das partes.

Daniel Elazar (1979 apud Dalmo de Abreu Dallari, 1986, p. 79), também afirma no sentido da inexistência de hierarquia no sistema federativo da seguinte forma:

Desse ponto decorre, necessariamente, a consequência de que não se pode falar num “centro” de poder, que seria o ponto de convergência de um sistema descentralizado. Para muitos teóricos do federalismo é esse ponto, justamente, que sintetiza o que se pode chamar de princípio federativo: há uma pluralidade de poderes sem que qualquer deles seja superior aos demais. Desse modo, se mesmo o poder federal não é superior mas deve ceder ao poder estadual quando se tratar de matéria de competência dos Estados, fica afastada a hipótese de predomínio antidemocrático de um grupo ou de uma pessoa.

Darcy Azambuja (2002, p. 376), expondo características do federalismo, acrescenta:

A faculdade de auto-organização e de autogoverno, dentro dos limites fixados na Constituição federal, é um dos traços fundamentais do regime federativo. Se ele falta, não há mais Estado Federal, e sim um Estado unitário. Este princípio é necessário, porém não bastante. Devem também as coletividades federadas concorrer para a formação da vontade federal, participar na organização dos órgãos centrais e federativos.

Celso Ribeiro Bastos (2001, p. 301) leciona que “a federação só ressurgiu com a Constituição de 1946”, e acrescenta:

A partir de 1964, o movimento armado, que então se deflagrou, dando lugar a um regime despótico e autoritário, trouxe a todo instante violentos abalos e produziu um enorme enfraquecimento do princípio federativo. De resto, o próprio avanço do Estado técnico-burocrático, assumindo funções cada vez mais amplas no campo econômico, tem feito com que muitos autores duvidem do caráter federativo do Estado brasileiro.

Hugo de Brito Machado Segundo, sintetiza da seguinte forma a configuração do pacto federativo nas Constituição da República de 1934, 1937 e 1946:

Com o advento da Constituição de 1934, os Estados experimentaram sensível redução em sua autonomia, causa por uma expansão nas competências federais. Em 1937, com a outorga de uma Constituição extremamente ditatorial, essa autonomia foi estiolada, com a instituição de verdadeiro Estado unitário. Os Estados-membros, com efeito, viveram sob intervenção federal “durante toda a vigência da aludida lei maior”, o que significa o mesmo que não haver federação. Em 1946, houve pequeno restabelecimento do federalismo, eis que com a Constituição Democrática promulga nessa ano se “retornou à linha clássica do federalismo brasileiro. (2005, p. 62)

E acrescenta Hugo de Brito Machado Segundo “com efeito, esse pequeno regresso ao federalismo logo foi estiolado pelas Cartas de 1967, pela ditadura militar implantada no Brasil após 1º de abril de 1964, e sobretudo pela Emenda n. 1, de 1969. (2005, p. 63)

Na mesma toada é o raciocínio de Raul Machado Horta (1992), citado por Kildare Gonçalves Carvalho (2006, p. 649), leciona que

a centralização antifederativa se associou, especialmente, a partir da Emenda Constitucional n. 1, de 1969, ao fortalecimento exacerbado do Presidencialismo, dos poderes do Presidente da República, fazendo com que o regime presidencial se transfigurasse na ditadura presidencial, submetendo Estados, Municípios, instituições, Poderes, economia pública e privada, cidadãos e partidos à vontade absoluta e incontestável do presidente da República. A ditadura presidencial edificou o Estado centralizado, seja em normas escritas da Constituição e das leis, como nos atos paralegislativos que diariamente brotavam das antecâmaras ministeriais. O presidencialismo autoritário desfigurou a federação, e o edifício federativo fragmentou-se nos escombros que identificam as ruínas do federalismo brasileiro.

Conforme abordado no capítulo antecedente, a súmula n. 563 do Supremo Tribunal Federal, que declarou a constitucionalidade artigo 187, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, foi editada no período

Salienta Dalmo de Abreu Dallari (1986, p. 66) que a organização federativa do Estado é incompatível com a ditadura, e conclui:

Isso tem ficado muito evidente através da História, não havendo exemplo de convivência de ambas. Onde havia federalismo e se instalou uma ditadura ocorreu a concentração do poder político. E mesmo que mantida formalmente a federação, a realidade passou a ser um Estado Unitário, com governo centralizado.

Importante trazer à tona as considerações feitas por José Afonso da Silva sobre as origens e o federalismo no Brasil ao longo dos últimos séculos

O Brasil, como vimos, assumiu a forma de Estado federal, em 1889, com a proclamação da República, o que foi mantido nas constituições posteriores, embora o federalismo na Constituição de 1967 e de sua Emenda 1/69 tenha sido apenas nominal. A Constituição de 1988 recebeu-a da evolução histórica do ordenamento jurídico. Ela não instituiu a federação. Manteve-a mediante a declaração, constante no art. 1º, que configura o Brasil com uma República Federativa. (2009, p. 436)

O ápice da centralização antifederativa, segundo Kildare Gonçalves Carvalho (2006, p. 649) aconteceu durante a vigência da Constituição de 1967 e sua Emenda n. 1, de 1969, que instituíram um estado federal onde a União era hegemônica, aniquilando e impedindo qualquer forma de autonomia dos Estados-membros.

Para Hely Lopes Meirelles (1997, p. 40)

A Constituição de 4.1.67 e sua EC 1, de 17.10.69, 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 do que as anteriores Constituições da República.

E Hely Lopes Meirelles (1997, p. 40) arremata que “os atos institucionais e as emendas constitucionais que a sucederam limitaram as franquias municipais no tríplice plano político, administrativo e financeiro”.

Dalmo de Abreu Dallari discorrendo acerca da transformação da Confederação em Federação nos Estados Unidos da América assim dispõe:

A experiência norte-americana demonstrou o acerto da transformação da Confederação em Federação e a visão política dos que propuseram que se afirmasse a união como indissolúvel. Com efeito, por causa de uma série de divergências, em 1861 onze Estados decidiram deixar a federação, declarando formalmente a secessão e formando uma Confederação de Estados Americanos. Graças a existência do vínculo federativo, solidamente formalizado por uma Constituição, os demais integrantes da federação reagiram unidos, sustentando uma guerra civil que durou até 1865 e que terminou com a derrota dos adeptos da secessão e a consolidação da Federação norte-americana.

Para Hely Lopes Meirelles (1997, p. 43) “a posição atual dos Municípios brasileiros é bem diversa da que ocuparam nos regimes anteriores”. E continua “libertos da intromissão discricionária dos governos federal e estadual e dotados de rendas próprias para prover os serviços locais, os Municípios elegem livremente seus vereadores, seus prefeitos e vice-prefeitos e realizam o *self-government*, de acordo com a orientação política e administrativa de seus órgãos de governo”.

Para Kildare Gonçalves Carvalho (2006, p. 669): “A posição dos Municípios como entes políticos essenciais da federação rompe com a tradição de nosso federalismo, que foi a de não alçá-los à condição de ente federativo, embora sempre dotando-os de autonomia.

Pontes de Miranda (1970 apud Hely Lopes Meirelles, 1997, p. 44) arremata “fujamos à busca no Direito norte-americano e argentino, porque a concepção brasileira de autonomia municipal é diferente”.

Roque Antonio Carraza (2003, p. 112-113) faz um contraponto diferenças federalismo brasileiro e o originário norte-americano:

Olvidam-se de que Federação é apenas uma forma de Estados, um sistema de composição de forças, interesses e objetivos que podem variar, no tempo e no espaço, de acordo com as características, as necessidades e os sentimentos de cada povo. É por isto (e não por outras razões) que a Federação norte-americana difere da argentina; a venezuelana da austríaca; a mexicana da brasileira; e assim por diante. Debalde delas alguém conseguirá extrair todos os traços comuns.

Outra distinção apta a ser exaltada é Gilmar Ferreira (2009, p. 949)

O modo como se repartem as competências indica que tipo de federalismo é adotado em cada país. A concentração de competências no ente central aponta para um modelo centralizador (também chamado de centrípeto); uma opção pela distribuição mais ampla de poderes em favor dos Estados-membros configura um modelo descentralizador (ou centrífugo).

É o que se conhece por federalismo do equilíbrio, como explica Raul Machado Horta (2003 apud Hugo de Brito Machado Segundo, 2005, p. 64):

Inspirando-se no modelo alemão, a Constituição de 1988, mantendo a legislação de competência privativa, introduziu na repartição de competências a técnica da legislação concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal, abrandando o volume da legislação privativa da União. (...) Na legislação concorrente cabe à União estabelecer normas gerais e aos Estados deferiu-se competência de legislação suplementar, que poderá tornar-se competência legislativa completa, na ausência de lei federal de normas gerais, E não só na legislação concorrente se admitiu a atividade legislativa do Estado. No quadro privativo da legislação federal, que abrange o amplo domínio do direito codificado, admitiu-se legislação estadual sobre questões específicas, mediante autorização de lei complementar (art. 22, parágrafo único). (...) Se prosperar essa modalidade de legislação compartilhada, o federalismo brasileiro ingressará em outra fase, a do federalismo de equilíbrio, que tornará distante e impraticável o federalismo centrípeto, fundado no quase monopólio legislativo da União.

Kildare Gonçalves Carvalho (2006, p. 651) leciona que toda estrutura federal tem por base na repartição das competências, que é considerado o grande trunfo do federalismo.

Disserta Victor Nunes Leal (1997, p. 98) que, no Estado Federal, as normas não são hierarquizadas em função de origem de sua emanção, mas em virtude de um critério de competências para editá-las, estabelecido pela Constituição Federal.

4.8 MUNICÍPIOS NA FEDERAÇÃO

Questão de grande debate na doutrina é a posição dos municípios no estado federal. No parágrafo único do artigo 187 do Código Tributário Nacional os municípios estão posicionados em último lugar na ordem de pagamento dos créditos fiscais. Os municípios nem sempre foram considerado como ente federativo, conforme aborda-se-á.

Segundo Hely Lopes Meirelles (1997, p. 44) na Constituição da República de 1891, amplamente inspirada no modelo constitucional norte-americano, os municípios não eram reconhecidos como ente federativo.

Todavia, essa situação foi reformada, conforme salienta Hugo de Brito Machado (2005, p. 68, grifos do autor):

O maior prestígio ao federalismo, trazido pela Constituição Federal de 1988, não se resumiu ao restabelecimento de alguma descentralização, com o incremento da autonomia dos Estados-membros. A *posição* dos Municípios, no desenho da federação, foi também obra do Constituinte de 1988, e representava avanço sem precedentes na história do federalismo.(2005, p. 68)

Para Hely Lopes Meirelles (1997, p. 43) a posição atual dos Municípios brasileiros é bem diversa da que ocuparam nos regimes anteriores. Atualmente, libertos da intromissão discricionária dos governos federal e estadual e dotados de rendas próprias para prover os serviços locais, os Municípios elegem livremente seus vereadores, seus prefeitos e vice-prefeitos e realizam o *self-government*, de acordo com a orientação política e administrativa de seus órgãos de governo.

Para Kildare Gonçalves Carvalho (2006, p. 669), “a posição dos Municípios como entes políticos essenciais da federação rompe com a tradição de nosso federalismo, que foi a de não alçá-los à condição de ente federativo, embora sempre dotando-os de autonomia”.

Pontes de Miranda (1970 apud Hely Lopes Meirelles 1997, p. 44), adverte, sobre os municípios na federação brasileira, para que “fujamos à busca no Direito norte-americano e argentino, porque a concepção brasileira de autonomia municipal é diferente”.

Acerca da tríplice estrutura do Estado-brasileiro, leciona Gilmar Ferreira (2009, p. 361):

A Constituição brasileira de 1988, no que segue a anterior, não se contenta em estabelecer a Federação, descentralizando o todo; estabelece também o municipalismo, impondo a descentralização das partes. Há em nossa Constituição *três* ordens e não duas, como é normal no Estado federal. Em primeiro lugar, a ordem total – a União – em segundo lugar, ordens regionais – os Estados – em terceiro lugar – os Municípios. A ordem total ao mesmo tempo que prevê e reconhece os Estados, dando-lhes competências e rendas, prevê e reconhece os Municípios, entidades intra-estaduais, conferindo-lhes competências e rendas

Em sentido oposto, José Nilo de Castro (2001, p. 87) salienta que:

Não se tem, em momento algum, dispositivo constitucional assecuratório da transformação do nosso Município em unidade federada. Assim, de nada adianta dizer, como está escrito no artigo 1º da Constituição Federal, que o Município é ente componente da Federação, se, pesquisando as demais regras constitucionais, a assertiva não mais avança, tal a desconformidade sistemática, no particular

Hely Lopes Meirelles (1997, p. 42), sintetizando a posição do município ao longo do tempo, disserta que o conceito de município flutuou no Brasil ao sabor dos regimes, que ora alargavam, ora comprimiam suas franquias, dando-lhes liberdade política e financeira ou reduzindo-os à categoria de corporação meramente administrativa, embora todas as Constituições do Brasil inscrevessem em seus textos a tão aspirada autonomia municipal.

Os municípios, como se percebe, também desfrutaram de uma autonomia semelhante à dos Estados-membros, visto que também possuem um campo de atuação previamente delimitado pelas leis e autoridades próprias. Isso garante aos municípios brasileiros autonomia, que é garantida na própria Constituição.

Todavia, apesar do prestígio concedido pela Constituição de 1988 aos municípios, conferindo-lhes autonomia e prerrogativas comuns aos demais entes, Celso Ribeiro Bastos (2001, p. 301) tece críticas: “o traço principal que marca profundamente a nossa já capenga estrutura federativa é o fortalecimento da União relativamente às demais pessoas integrantes do sistema”.

E arremata Celso Ribeiro Bastos (2001, p. 301-302):

O Estado brasileiro na nova Constituição ganha níveis de centralização superiores à maioria dos Estados que se consideram unitários e que, pela via de uma descentralização por regiões ou por províncias, consegue um nível de transferência das competências tanto legislativas quanto de execução muito superior àquele alcançado pelo Estado brasileiro. Continuamos, pois, sob uma Constituição eminentemente centralizadora, e se alguma diferença existe relativamente à anterior é no sentido de que esse mal (para aqueles que entendem ser um mal) se agravou sensivelmente. (2001, p. 301-302)

Com entendimento diametralmente oposto, discorre Victor Nunes Leal (1997, p. 98):

Se o federalismo tem como princípio básico a descentralização (político administrativa), seria perfeitamente lógico estender a descentralização à esfera municipal. Não faltaria, aliás, na Constituinte, e ainda mais tarde, quem sustentasse que o município está para o Estado na mesma relação em que se encontra com a União.

Hugo de Brito Machado Segundo (2005, p. 64), disserta que com a promulgação da Constituição da República de 1988, conseqüência decorrente de um movimento de redemocratização do país que deu cabo à ditadura militar iniciada com o golpe em 1964, os Estados-membros recuperaram boa parte de sua autonomia, que sido diluída no sistema constitucional anterior.

Não paira dúvidas que os municípios, conforme apurado, são entes federativos. Em que pese originariamente não terem sido reconhecidos com tal, as Constituições Republicanas do Brasil trouxeram grande autonomia aos municípios, os colocando em paridade com os Estados-membros e a União.

5 CONCLUSÃO

A lei n. 11.101 de 2005 foi promulgada com o fito de promover grandes transformações em relação à vetusta legislação que regia o processo falimentar até então. Com novos ideais e institutos mais adequados a nova realidade econômica e social da sociedade contemporânea, abriu-se um novo horizonte para as empresas que passam por momentos de crise e instabilidade financeira.

Importante mudança trazida foi a criação de uma nova ordem de pagamentos dos débitos das empresas, e entre tantas alterações, destaca-se a colocação dos créditos tributários logo após o pagamento das dívidas trabalhistas e dos credores que dispõem de garantia real.

No entanto, a nova lei de falências não especificou como deve ser feita a quitação desses créditos tributários pendentes. E nem poderia fazê-lo, já que o artigo 187, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, regula a matéria. Sabe-se que o Código Tributário Nacional foi editado em 1966 sob o n. 5.172. À época, foi promulgado como lei ordinária. Todavia, foi recepcionado pela Constituição de República de 1988 com status de lei complementar.

Assim, não poderia a nova lei de falências, que é uma lei ordinária, dispor sobre matéria constitucionalmente reservada à lei complementar, como é o caso do Código Tributário Nacional.

A grande problemática encontrada no pagamento dos créditos tributários é ordem de preferência estabelecida no parágrafo único do artigo 187 do CTN. Esse preceito é alvo de grandes questionamentos, pois, no entender de relevante parte da doutrina, viola o pacto federativo e o princípio da isonomia ao estatuir hierarquia entre os entes públicos.

À parte das críticas, o Supremo Tribunal Federal apreciou o referido artigo e decidiu pela sua compatibilidade com a Constituição da República de 1967 e cristalizou tal entendimento publicando a súmula n. 563.

A crítica mais contundente encontrada na doutrina é que o recebimento dos créditos tributários de um ente em relação aos demais estatui uma hierarquia que não se coaduna com a essência do federalismo.

É sabido que o federalismo brasileiro é um corolário da democracia e se caracteriza por ser uma forma de estado indissolúvel, composta pela União,

Estados-membros e Municípios. Cada um dos três entes é dotado de autonomia e detentor de direitos e atribuições constitucionalmente estabelecidas. Assim, é vedado pela Carta Magna qualquer sobreposição de um ente político em relação aos demais.

Seria de bom alvitre a questão ser levada novamente ao Supremo Tribunal Federal, para que possa averiguar se o artigo 187, parágrafo único, do CTN, está em consonância com a nova ordem constitucional e a súmula 563 ainda se encontra válida.

Isso porque, quando editada a referida súmula, o país atravessava um momento de instabilidade institucional por conta do regime de exceção que se iniciou em 1964 com o golpe militar.

Grandes constitucionalistas brasileiros como Paulo Bonavides e José Afonso da Silva advogam a tese de que na Constituição de 1967 havia apenas um federalismo de “fachada”, ocorrendo um esvaziamento nas competências atinentes aos Estados-membros e aos Municípios e um fortalecimento da União.

Sendo assim, numa análise rigorosamente técnica, o posicionamento, à época, da compatibilidade da hierarquia entre os entes em relação à Constituição de 1967 foi absolutamente correta.

Todavia, sobreveio a atual Carta Magna e a restauração do Estado Democrático de Direito, rompendo com a deletéria centralização ocorrida no regime anterior. Os Estados-membros e os Municípios voltaram a ser centros de competência dotados de grande autonomia e importantes atribuições na federação brasileira.

Assim, o instrumento adequado para levar o artigo 187, parágrafo único, do CTN ao plenário do Supremo Tribunal Federal é a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, prevista na Constituição e regulamentada pela lei 9.982/99.

É de fundamental importância uma nova apreciação do Supremo Tribunal Federal, haja vista os novos contornos em relação federalismo trazido pela Constituição atual. É necessário colocar o assunto em discussão, com intuito se verificar se a colocação dos Estados-membros e Municípios em posição inferior à União é adequada juridicamente.

Isso porque, a Constituição da República confere aos três entes federativos a responsabilidade de prover as necessidades mais elementares dos

cidadãos. Para a consecução dessas finalidades, é necessário que cada ente político disponha de recursos financeiros, que advém, quase na sua totalidade, do pagamento de tributos.

Por essa razão, com o desiderato de preservar o recebimento dos tributos de suas competências, é necessário garantir que os Estados-membros e os Municípios estejam em pé de igualdade com a União no momento de buscar o recebimento de seus créditos e garantir a os recursos necessários para executarem suas atribuições.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- AZAMBUJA, Darcy. **Teoria geral do estado**. 42 ed. Rio de Janeiro: Globo, 2002.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**, vol. 8, São Paulo: Saraiva, 1998.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 22 jan. 2010.
- BRASIL. **Lei n. 11.101, de 09 de fevereiro de 2005**. Regula a recuperação judicial, extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Disponível em:<<http://www.planalto.gov.br/ccivil/ato2004-2006/2005/lei/L11101.htm>>. Acesso em: 22: jan. 2010
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Malheiros, _____ . **Teoria do estado**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. ed. São Paulo: Malheiros, 200.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito constitucional**. 12. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
- CASTRO, José Nilo de. **Direito Municipal Positivo**. 5. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- COELHO, Fábio Ulhoa. **Lei de falências e recuperação de empresas**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- _____. **Curso de direito comercial e direito de empresa**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado federal**. São Paulo: Ática, 1986.

_____. **Elementos da teoria geral do estado**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

KROUFI JR, Anis. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da Rosa. **Manual de direito financeiro e tributário**. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

JÚNIOR, Waldo Fazzio. **Nova lei de falência e recuperação de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

LEAL, Victor Nunes. **Coronealismo, enxada e voto: o município e o regime representativo no Brasil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1997.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. **Pacto federativo**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.

MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

NEGRÃO, Ricardo. **Manual de direito comercial e de empresa**. Vol. 3. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Aspectos objetivos da lei de falência e recuperação de empresas e de falências**. São Paulo: Saraiva, 2005.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário – constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. **República e Federação no Brasil**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Contribuições e federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso **de direito tributário e financeiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TZIRULNIK, Luiz. **Direito falimentar**. 7. ed. São Paulo: RT, 2005.