



**UNIVERSIDADE PRESIDENTE ANTÔNIO CARLOS -
UNIPAC
FACULDADE DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS DE
BARBACENA - FADI
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

TATIANE APARECIDA LADEIRA FARIA

O CREDITO TRIBUTÁRIO NA FALENCIA

**BARBACENA
2014**

Tatiane Aparecida Ladeira Faria *

Ana Cristina Silva Iatarola **

Resumo

O presente trabalho acadêmico objetiva contrapor, a partir de uma interpretação da Lei 11.101/2005 e das modificações introduzidas pela Lei Complementar 118/2005 ao Código Tributário Nacional - as alterações advinda em relação a exigibilidade do credito tributário na falência. Buscar-se-á demonstrar as prerrogativas que a administração publica detém sobre particular. Com a nova Lei de Falências e Recuperação de Empresas , diferentemente da orientação do Código Tributário Nacional o credito tributário deixou sua posição privilegiada no concurso de credores cedendo para os créditos extraconcursais, créditos trabalhistas e acidentários, os valores passíveis de restituição e aqueles com garantia real. Será ressaltado também, a não sujeição ao concurso de credores, questões relativas as penalidades e acréscimos legais, execução fiscal, os tributos retidos e não repassados e por fim, a responsabilidade dos sócios pelos créditos tributários na falência.

Palavras-chaves: Falência. Credito Tributário. Garantias e privilégios. Execução Fiscal.

1 Introdução

Quando um empresário decide investir seu capital abrindo uma empresa, deverá ter em mente que esta não será uma empreitada nada fácil. Como atividade de risco, é necessário tomar algumas cautelas para evitar prejuízos e outras consequências mais drásticas, como a falência de seu empreendimento.

O ponto de partida, será o planejamento. Dando especial atenção ao tributário, pois grande parte do faturamento das empresas é destinada ao pagamento de tributos; em especial no Brasil, que ocupa a 14ª posição no ranking geral dos países com o maior percentual de carga tributaria.

Contudo, como toda empreitada humana, uma atividade empresaria implica a possibilidade de erros, em decorrência do que poderão vir a insolvência e a incapacidade de

* Acadêmica do 10º período de Curso de Graduação em Direito da Universidade Presidente Antônio Carlos – UNIPAC – Barbacena – MG – E-mail: thatyladeira@hotmail.com

** Professora Orientadora, Mestre em Direito Publico, Estado e Cidadania pela Universidade Gama Filho. Professora Titular da disciplina Direito Tributário da Universidade Presidente Antônio Carlos- UNIPAC- Barbacena-MG- Email: aciatarola@uol.com.br

adimplir as obrigações, servindo dessa forma, o patrimônio do devedor como meio para saldar as suas dívidas.

Quando falamos em falência é comum, lembrarmos de inadimplência e a perspectiva negativa dos credores de uma empresa que não podem exercer com o pagamento de suas dívidas e deveres. O procedimento falimentar tem especial importância, já que representa uma forma de dissolução das sociedades empresárias que se encontram com dificuldades para honrar as suas obrigações com terceiros, promovendo um verdadeiro concurso de credores.

Portanto, o presente estudo pretende promover uma análise do tratamento dado pelo ordenamento jurídico brasileiro aos créditos fiscais no âmbito do processo falimentar.

Sob este aspecto, no que tange à Lei de Recuperação de Empresas e Falência em vigor desde 2005, os credores não são tratados de maneira igual, devem ser observadas regras de classificação desses créditos, com o propósito de definir a ordem de pagamento.

O crédito tributário precisa ser avaliado de acordo com a reforma do Código Tributário Nacional, promovida pela Lei Complementar nº 118/2005, sendo que este trabalho se propõe a demonstrar a posição do crédito tributário no processo falimentar, e promover algumas considerações e reflexos que a nova lei de falência trouxe para o ordenamento jurídico atual.

2 Conceito de Falência e Recuperação Judicial

Para melhor compreensão do estudo, é estratégica a abordagem de alguns conceitos operacionais para construção do tema proposto.

2.1 Falência

A definição de falência é diferente no campo jurídico e econômico. No campo econômico a falência liga-se à noção do estado de insolvência, onde se leva em consideração a situação patrimonial do devedor. Para uma definição jurídica, é necessário não apenas o estado de insolvência, mas também é preciso que haja a execução coletiva das dívidas.

Falir significa faltar, enganar, ou ainda, falha, defeito, engano ou omissão. Deriva do latim *fallere*. Em seu sentido jurídico-comercial, veio em substituição ao sentido de falimento, indicativo do ato de falir, da insolvência comercial ou da bancarrota. (CAMPOS FILHO, 2006)

O termo falência existe desde a antiguidade romana, naquele tempo aqueles que não cumpriam de certa forma como os seus compromissos eram severamente punidos. Muitas das

vezes essas punições terminavam com a morte real ou civil do devedor, que poderia inclusive ser considerado escravo do credor, em razão do não cumprimento de suas obrigações.

Originalmente, foi o instituto da falência concebido sobre forte inspiração punitiva. A evolução dos tempos foi livrando o falido desse estigma. A partir do início do século XXI, não se admite mais a escravidão do devedor inadimplente. No estado capitalista contemporâneo, caso não houver o pagamento de uma obrigação, o credor pode buscar o auxílio do Poder Judiciário e promover a execução dos bens pertencentes ao devedor, tantos quantos forem necessários para suprir esse débito.

Nas palavras de Coelho (2005, p. 310):

A falência é assim, o processo judicial de execução concursal do patrimônio do devedor empresário, que, normalmente, é uma pessoa jurídica revestida da forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada ou anônima.
[...] sempre que o devedor é legalmente empresário a execução concursal de seu patrimônio faz-se pela falência.

Assim, podemos definir a falência como o fato jurídico que atinge o comerciante, e o submete a um processo judicial, com o objetivo de afastar o empresário da administração de suas atividades, preservando o patrimônio da sociedade para garantir a satisfação de seus credores.

Segundo Führer (2002, p. 34), “A falência [...] é um processo de execução coletiva, em que todos os bens do falido são arrecadados para uma venda judicial forçada, com a distribuição proporcional do ativo entre os credores”.

2.2 Recuperação Judicial

Recuperar significa reaver, recobrar, por exemplo, o tempo perdido ou os sentidos. Exprime a ideia de restabelecimento, de revigoração. Pode ser estendido a ideia de restauração de um bem, de valor artístico ou afetivo, ou mesmo de recuperação de um ser humano vitimado por uma doença ou vício.

Na recuperação judicial temos a crise econômico financeira como seu suporte fático, na forma expressa no artigo 47 da Lei de Falências. Por isso a doutrina advoga que a empresa deve ser viável para a recuperação, isto é, pode estar em crise econômica e/ou financeira, mas, não pode estar em crise patrimonial (SZTAJN *apud* SOUZA JUNIOR, 2007, p.219-220)

Segundo Pimenta (2006, p. 68):

Importante ressaltar que a recuperação de empresas não é um instituto destinado a todos os empresários em crise econômica financeira. É uma solução legal aplicável apenas àqueles cujas empresas se mostrem

temporariamente em dificuldades e, além disso, que se revelem economicamente viáveis.

A recuperação judicial visa tornar viável a superação da situação econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, preservando a empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica. Trata-se de repor a empresa em crise, que cessaria as operações por impossibilidade de honrar as dívidas, ou seja, tem por objetivo evitar que a empresa paralise seu funcionamento, dando-lhe nova chance de êxito.

3 Finalidade do processo falimentar

De acordo com Tzirulnik (2005, p. 67):

O instituto da falência vem funcionar como uma defesa para o comércio e, conseqüentemente, para o crédito, privando do comércio aquele que, não fazendo bom uso de suas prerrogativas creditícias, ferem os direitos de seus credores, inadimplindo obrigações assumidas quer através de contratos ou através de títulos de crédito retro mencionados.

O processo de falência busca o saneamento do meio empresarial, já que uma empresa falida é causa de prejuízos a todo o meio social, sendo prejudicial às relações empresariais e à circulação das riquezas. Age como proteção do crédito do credor e do crédito público assim protegendo a economia nacional e seu desenvolvimento.

Como principais finalidades do processo de falência, temos primeiramente que o processo de falência visa atribuir tratamento igualitário aos credores, na medida da importância de seu crédito, seja do ponto de vista alimentar quando asseguram verbas aos trabalhadores, seja na ótica de caráter social quando privilegia a arrecadação tributária, ou ainda sob o prisma da segurança jurídica, assegurando o crédito com garantia real.

A nova Lei de falência tem como base o princípio da preservação da empresa, ainda que seja necessário cometer sua exploração a outro sujeito, para que cumpra sua função social constitucionalmente estabelecida, servindo ainda de estímulo a atividade econômica. Conclui-se que a falência hoje não é mais vista como portadora de um fim em si, mas como meio posto a serviço da preservação da empresa, aqui entendida em seu sentido objetivo, como unidade produtiva capaz de assegurar a geração de empregos e riqueza.

4 Garantias e privilégios do Crédito Tributário

As garantias e privilégios do crédito tributário representam um meio para o cumprimento forçado da obrigação tributária que não foi extinta no prazo regular. Estas garantias e privilégios estão previstas nos artigos 183 a 193 do Código Tributário Nacional, e sofreram consideráveis alterações em face da nova legislação de falência e de recuperação de empresas, alterando, principalmente, a questão dos privilégios.

As garantias e privilégios do crédito tributário denotam verdadeiras tutelas acauteladoras de que dispõe o Poder Público para impelir o contribuinte à satisfação do pagamento do gravame. O artigo 183 do Código Tributário Nacional inaugura um capítulo denominado “Garantias e Privilégios do Crédito Tributário” sem diferenciar garantias de privilégios expressamente. Porém, é de grande importância sua distinção sendo que a garantia é meio ou modo de assegurar o direito, de dar eficácia ao cumprimento de uma obrigação, medida assecuratória, ou seja, são regras que asseguram direitos. Em matéria tributária, as garantias facilitam a entrada do Estado no patrimônio do particular para receber a prestação relativa ao tributo. Privilégios as regras que põem o crédito tributário numa posição de superioridade com relação aos demais créditos.

Carvalho (2004, p. 518) associa as garantias do crédito aos “meios jurídicos assecuratórios que cercam o direito subjetivo do Estado de receber a prestação do tributo”. Da mesma forma, liga os privilégios à “posição de superioridade de que desfruta o crédito tributário, com relação aos demais créditos.”

Passemos, de início, à análise do artigo 183 do Código Tributário Nacional:

Art.183. A enumeração das garantias atribuídas neste Capítulo ao crédito tributário não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram.

Parágrafo único: A natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera a natureza deste nem a da obrigação tributária a que corresponda.

Observa-se, a partir da leitura do caput do respectivo dispositivo legal, que o rol legal das garantias atribuídas ao crédito tributário não é taxativo, ou seja, não exclui outras que sejam expressamente prevista em lei.

É nítido notar, o desequilíbrio entre o contribuinte e o fisco, quanto as garantias e os privilégios do crédito tributário que abrange apenas a este último.

O artigo 184 Código Tributário prevê garantia que se fundamenta no princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, o qual todos os bens e rendas do contribuinte ficam expostos para liquidação do crédito tributário, salvo certos bens que a lei direta e exclusivamente acobertou.

Essa norma é aplicável na maioria dos casos. Porém não incide na hipótese de falência. A norma do artigo 184 do Código Tributário Nacional não foi alterada pela Lei Complementar nº118/2005. Nesse caso ela poderia se tornar ineficaz em virtude do concurso de credores.

Uma vez conhecidas as garantias de que dispõem o crédito tributário, podemos fazer uma afirmação, apesar de todos os privilégios que cercam o crédito tributário, estes não são absolutos. Passamos a analisar a preferência dada ao mesmo, dentro do processo falimentar.

Conforme os dizeres do artigo 186 do Código Tributário Nacional, o crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza, ou tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho. Os créditos trabalhistas e aqueles decorrentes de acidentes de trabalho devem ser satisfeitos com prioridade, devido seu caráter alimentar. Após sua satisfação, ter-se-á a satisfação do crédito tributário.

Com o advento da Lei Complementar 118/2005 houve um rebaixamento do grau de preferência dos créditos tributários, esta acrescentou parágrafo único ao artigo 186 do Código Tributário Nacional, com três incisos: o I e o III, os dois únicos do parágrafo que tem natureza tributária, e o inciso II, onde antes no CTN afirmava que apenas os créditos trabalhistas preferiam ao crédito tributário, se incorporou ao texto legal algo que já era pacífico em nossa jurisprudência, equiparando acidente de trabalho ao crédito trabalhista.

A situação muda ainda mais na falência. Nesta fase, conforme se depreende do parágrafo único do artigo 186, o crédito tributário:

Art.186.[...]

Parágrafo único- Na falência:

I- o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou as 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.

Ao analisarmos o presente dispositivo legal e notável que o crédito tributário deixou sua segunda posição privilegiada na fila de credores. Passemos aos delineamentos conceituais:

As importâncias passíveis de restituição são bens pertencentes a terceiros, mas que sejam arrecadados no processo de falência ou que se encontrem em poder do devedor na data da decretação da falência conforme preceitua o artigo 85 da Lei 11.101/2005.

Também se admite a restituição de coisa vendida a crédito e entregue ao devedor nos 15 dias anteriores ao requerimento de sua falência, se ainda não alienada (parágrafo único do citado artigo). O objetivo da regra é a proteção da boa-fé daquele que desconhece a situação iminente de falência do devedor. Antes mesmo da alteração ocorrida com advento da Lei Complementar n.118/2005¹, o Superior Tribunal de Justiça em 2004 editou a Sumula 307 que diz: “A restituição de adiantamento de contrato de câmbio, na falência, deve ser atendida antes de qualquer crédito”.

Crédito com garantia real (hipoteca, penhor) dizem respeito a uma preferência afeta ao crédito tributário que detêm os bens gravados por garantia real, até o valor do referido bem. E de grande relevância frisar que se a garantia real foi constituída após a inscrição do débito como dívida ativa, haverá a presunção de fraude a que se refere o artigo 185 do Código Tributário Nacional, não prevalecendo a preferência.

Crédito extraconcursais: São aqueles que surgem como decorrência da administração da própria massa falida, após a decretação da falência. Estão fora do concurso por terem sido realizados pelo devedor no curso do processo falimentar ou na recuperação judicial.

Impede ressaltar que, de acordo com o artigo.84, inciso V, da Lei 11.101/2005, os créditos tributários também podem ser revestir da condição extraconcursal, desde que se refiram a tributos com fatos geradores ocorridos no curso do processo de falência sendo estes considerados encargos da massa falida. Neste caso, serão pagos prioritariamente em relação à ordem imposta pelo artigo 83 da Lei de Falência.

No tocante às preferências do crédito tributário, a Lei Complementar 118/2005 provocou significativas mudanças. É possível afirmar, que no geral, permaneceu a preferência relativa ao crédito tributário exercida sobre quaisquer outros, ressalvados os trabalhistas e os acidentários.

Todavia, nas situações de falência, o crédito tributário perdeu espaço na preferência em relação aos créditos extraconcursais, dos créditos trabalhistas e acidentários, das importâncias passíveis de restituição e dos créditos com garantia real.

5 Os Créditos Tributários na Atual Lei de Falência

¹ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp118.htm

5.1 Há não sujeição ao concurso de credores

Com advento da Lei Complementar 118/2005² o artigo 187 do Código Tributário Nacional recebeu pequena alteração textual no seu caput:

Art.187. A cobrança judicial do credito tributário não e sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventario ou arrolamento.

O dispositivo citado acima, também expresso no artigo 29 da Lei n.6.830/80 Lei de Execução Fiscal, denota que a cobrança judicial do credito tributário se da sem que ocorra concorrência entre credores ou habilitação na falência, recuperação judicial, concordata, inventario ou arrolamento.

Esse dispositivo legal trata-se de uma prerrogativa da entidade publica em poder optar entre o pagamento do credito tributário pelo rito da execução fiscal ou mediante habilitação. A opção e legitima, mas não se pode esquecer que, na palavras Superior Tribunal Justiça, “escolhendo um rito, ocorre a renuncia da utilização do outro, não se admitindo uma dúplice garantia”.

Como previsto na Lei falimentar no seu artigo 76 o juízo da falência e único e universal, visando a igualdade de tratamento de todos os credores, e abrangência de todos os bens do falido. Porem no próprio dispositivo legal ressalva-se a universalidade para as causas fiscais, que tanto podem prosseguir quanto mesmo após a decretação da falência poderá ser proposta uma execução fiscal. Pode-se afirmar que a ação de execução fiscal e exceção à universalidade dos juízo falimentar.

Outra questão importante e em relações as execuções em andamento em juízos diferentes do falimentar, para que não prejudiquem os valores dos outros credores que preferem ao credito tributário. O processo de cobrança tributaria pode evoluir em Juízo próprio até a fase de excussão, mas os resultados da alienação ou do pagamento a qualquer titulo devem ser levados ao juízo falimentar para rateio, para que ali seja entregue aos credores, observada a ordem de preferencia legal. Podemos concluir que apesar da execução fiscal toar seu curso autônomo, o montante arrecadado com a alienação do bem penhorado deve ser remetido ao juízo falimentar para que lá seja distribuído de acordo com a ordem legal de preferencia prevista da lei falimentar.

Nessa diapasão observa-se a Súmula nº 44 do Tribunal Federal Regional³ :

² http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp118.htm

³ http://www.dji.com.br/normas_inferiores/sumula_tfr/tfr__044.htm

Ajuizada a execução fiscal anteriormente à falência, com penhora realizada antes desta, não ficam os bens penhorados sujeitos a arrecadação no Juízo falimentar; proposta a execução fiscal contra a massa falida, a penhora far-se-á no rosto dos autos do processo da quebra, citando-se o síndico.

O dispositivo citado acima, nos deixa claro que, os bens arrecadados na execução fiscal ajuizada anteriormente a falência, não estão sujeitos ao juízo falimentar.

Apesar Código Tributário Nacional dispensar a sujeição do crédito tributário ao concurso de credores ou a habilitação em falência, este admite a concorrência de créditos hierarquizando as pessoas de direito público, devendo ser obedecido a seguinte ordem.

Vejamos:

Art.187(...)

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

I-União;

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

III-Municípios, conjuntamente e pro rata;

Há que se mencionar que tal dispositivo não se apresenta em consonância com o Princípio Federativo, constante no art.60, § 4, IV da Constituição Federal, que define os entes como autônomos, sem nenhuma espécie de hierarquização.

Nesta linha, o Supremo Tribunal Federal editou a seguinte Súmula: 563 “O concurso de preferência a que se refere o parágrafo único do art.187 do Código Tributário Nacional é compatível com o disposto no artigo 9, Inciso I, da Constituição Federal”⁴.

Com relevantes alterações, a regra sobre preferência entre os entes públicos e repetida pelo artigo 29, parágrafo único, da Lei das Execuções Fiscais.

5.2 Execução Fiscal

A Lei 6.830/80 dispõe sobre o procedimento judicial através do qual a Fazenda Pública pode buscar a satisfação dos seus créditos. A referida Lei trata da satisfação forçada de créditos da Fazenda Pública de forma distinta de outras execuções de quantia certa previstas na legislação processual brasileira, sendo o foco da demanda executiva fiscal a celeridade e a agilidade do processo promovido pela Fazenda. Para promoção da execução fiscal, a Fazenda Pública expede o título executivo extrajudicial extraído a partir da inscrição

⁴ http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0563.htm

de seus créditos na dívida Ativa. Assim, se um tributo não for pago no prazo estabelecido, não resta à administração pública alternativa, senão inscrever o crédito em dívida ativa, artigo 201 da Lei. Diz-se dívida ativa tributaria aquela que consubstancia um crédito tributário. A cobrança judicial que se faz mediante execução fiscal não deve constituir uma surpresa para o contribuinte. Tem este o direito de ser notificado para o correspondente pagamento, ate porque com a inscrição o crédito tributário e acrescida da quantia destinada ao custeio da execução fiscal.

O processo de execução fiscal não será alterado ou mesmo paralisado em virtude da falência do devedor executado. A execução fiscal seguirá o seu curso até a alienação dos bens penhorados nas varas de Execuções Fiscais.

Nas palavras de Coelho (2005, p. 224):

Os créditos contra a falida de natureza tributária sempre estarão inscritos em dívida ativa e compõem a segunda classe dos credores, ou seja, dos créditos públicos titularizados pelo Estado ou ente ao qual a lei concede garantias e prerrogativas, tanto aos créditos fiscais como aos parafiscais.

Para promover a execução fiscal do seu crédito contra a massa falida, a Fazenda Pública deve providenciar a extração da competente Certidão da Dívida Ativa, que e o título executivo extrajudicial que se presta para instruir a inicial da ação de execução fiscal, após a sua regular inscrição, guiando-se pelas regras traçadas pela Lei 6.830/80. Utilizando da execução fiscal, prerrogativa sua a ensejar um juízo de conveniência e oportunidade, a Fazenda Pública não se sujeita ao juízo falimentar, mas pode requerer a reserva de valor nos autos da falência, mediante determinação do juiz competente naquele feito, para a satisfação do crédito tributário, conforme previsão artigo 63 da Lei 11.101/2005.

Já em relação à habilitação e/ou impugnação de crédito prevista na Lei 11.101/05, cabe destacar que suas regras estão descritas nos arts. 7º aos 20, na Seção II “Da Verificação e da Habilitação de Créditos”, aplicáveis tanto ao processo de Recuperação Judicial como de Falência de empresa.

Veja-se que, no novo regime falimentar, o artigo 9º, caput e seus incisos, da Nova Lei de Falência ditam os requisitos legais a serem observados na habilitação de crédito pelo credor, sem qualquer exceção quanto ao seu titular.

Em suma, tratando-se de uma prerrogativa, deve a Fazenda Pública escolher um dentre os dois caminhos legais permitidos (Execução Fiscal versus Habilitação de Crédito em Falência), não podendo adotar os dois, ao mesmo tempo, para satisfação do seu crédito

tributário. Optando por uma forma de cobrança, a Fazenda Pública perde a faculdade de utilizar a outra possível, não se lhe admitindo uma dupla garantia.

Cabe ressaltar que o artigo 29, da Lei de Falências, prevê que a cobrança judicial da dívida ativa não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência. Entretanto, em consonância com o artigo 186 do Código Tributário Nacional, concomitante com a alteração introduzida pela Lei Complementar 118/2005, a Fazenda Pública processualmente não se submete ao concurso de credores, mas do ponto de vista material ela se submete aos efeitos do rol de preferência e à ordem de pagamento prevista no artigo 83 da Lei de Falência. (THEODORO JUNIOR, 2011, p. 179).

Sendo assim, para o recebimento dos seus créditos, pouco importa se a Fazenda procedeu à penhora dos bens do empresário que posteriormente veio a falir, pois deverá o ente fazendário receber segundo a ordem de preferência prevista na legislação falimentar.

5.3 Questão das penalidades e acréscimos legais

Importante frisar que o crédito tributário muitas das vezes é cobrado acompanhado da respectiva multa de mora ou menos de ofício por infração à legislação tributária, mas estas não terão o mesmo tratamento preferencial dos créditos tributários.

As multas tributárias são excepcionadas nesta classe e só serão devidas após a satisfação dos credores quirografários, e tendo preferência apenas sobre os créditos subordinados (os assim previstos em lei ou contrato, e os créditos dos sócios e dos administradores sem vínculo empregatício). Sendo que, antes da edição da Lei Complementar 118/2005, por força do disposto na Súmula 565 do Supremo Tribunal Federal, excluía-se do crédito tributário executado o valor relativo a multa moratória, tendo em vista a posição já privilegiada da Fazenda em face dos credores quirografários.

O Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que toda multa fiscal tem natureza punitiva, ou de pena administrativa. Assim, as multas estão excluídas da falência. É o que resulta da interpretação conjunta das Súmulas n. 192 e 565 do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

Súmula 192: Não se inclui no crédito habilitado em falência a multa fiscal com efeito de pena administrativa.

Súmula 565: A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência.

Agiu bem o legislador, pois, de outra forma, as multas tributárias acabariam por diminuir a possibilidade de os demais credores receberem o que lhe e devido, de forma a praticamente punir pessoas alheias as infrações de que decorrem tais multas.

5.4 Tributos retidos e não repassados

Merece atenção especial a situação dos tributos que foram retidos pelo devedor falido na condição de substituto tributário, como ocorre no caso do empregador em relação ao imposto de renda e contribuição previdenciária dos seus empregados, e que não foram repassados ao fisco.

As apreciações sobre a figura do pedido de restituição fundam-se na análise da posição de terceiros que viram seu patrimônio atingido pelo fato da falência, tendo o legislador tratado desta matéria apenas sob título de “pedido de restituição”, nos artigos 85 a 93 da Lei 11.101/2005, e não mais “do pedido de restituição e dos embargos de terceiro”, uma vez que, em relação a este ultimo, trata da faculdade da sua interposição tão somente quando não houver cabimento o pedido de restituição.

Neste caso, ocorre uma apropriação indébita de tais valores pelo devedor falido, já que o verdadeiro contribuinte é o trabalhador, sendo que o empregador apenas retém e repassa tais valores ao fisco, não sendo quem arca com o ônus respectivo.

Assim, tais valores não serão arrecadados pela massa falida para o pagamento dos credores listados no artigo 83 da Lei 11.101/2005, mas sim deverão ser objeto de pedido de restituição, devendo ser atendido com absoluta precedência.

Tal previsão está encartada no artigo 149 da Lei 11.101/2005, que estabelece a ordem que o processo falimentar deve observar, vejamos:

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

Como visto acima, a primeira coisa a fazer é realizar as restituições devidas, depois pagar os créditos extraconcursais, conforme prevê o artigo 84 do citado diploma legal, para só a partir daí pagarem-se os credores do devedor falido, na ordem de precedência estabelecida pelo artigo 83.

O procedimento para o pedido de restituição está descrito no artigo 85 e seguintes da Lei de Falências, e o crédito tributário retido e não repassado se enquadra nesta situação.

6 Responsabilidade Tributária na Falência

Em princípio, o tributo deve ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador. Nessas condições, surge o sujeito passivo direto. Em certos casos, o Estado pode ter necessidade de cobrar o tributo de uma terceira pessoa, que não o contribuinte, que será o sujeito passivo indireto.

O Código Tributário Nacional dispõe um capítulo para falar apenas da Responsabilidade Tributária, retratando todas as responsabilidades, mas a que nos merece mais atenção e Responsabilidade por Sucessores.

Questão que ganha relevo ao estudarmos o procedimento falimentar, principalmente em relação ao crédito tributário, é a possibilidade de responsabilização dos sócios pelos débitos da pessoa jurídica falida.

A Lei nº 11.101/2005 trouxe o artigo 141, II, importante inovação em matéria tributária, ao impedir a sucessão tributária de empresas em processos de recuperação judicial e na falência.

Até o advento da nova Lei de Falências e da adaptação do Código Tributário Nacional às novas regras sobre a matéria, as normas sobre responsabilidade na aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento não havia exceção a regra de que a sucessão empresarial geraria sucessão tributária.

Passemos a analisar os reflexos provocados em virtude da Lei Complementar nº118/2005.

Art.133[...]

§1º O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:

I em processo de falência;

II de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

§2º. Não se aplica o dispositivo no §1º deste artigo quando o adquirente for:

I sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;

II Parente, em linha reta ou colateral até o 4º(quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou

III Identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

§3º. Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecera em conta de depósito à

disposição do juízo de falência pelo prazo de 1(um) ano , contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

O mencionado artigo 133 do Código Tributário Nacional foi alterado pela Lei Complementar n.118/2005, com os acréscimos de três parágrafos. Pode-se afirmar que o adquirente de uma empresa em processo de falência ou recuperação judicial não será responsável por tributos devidos anteriormente à aquisição.

Esta nova regra instituída pela Lei Complementar nº 118/2005 trouxe profundas modificações nos aspectos fiscais envolvidos nos procedimentos falimentares, uma vez que exclui a responsabilidade por sucessão nas aquisições em sede de procedimentos de recuperação judicial e falência. O salutar objetivo do legislador foi facilitar a comercialização de unidades autônomas pelas empresas que se encontrem nas referidas situações, de forma a agilizar a obtenção de recursos para a melhor satisfação dos interesses dos credores –, dando aos adquirentes a segurança jurídica de que não lhes serão cobrados os respectivos tributos que tenham incidido anteriormente à aquisição.

Essa inovação é muito positiva, uma vez que a empresa tende a continuar em atividade enquanto o produto da alienação passa a ser fundamental no processo de reabilitação do devedor.

Todavia, deve-se levar em conta que regra deste pode levar à prática das mais diversas fraudes , possibilitando desvio do patrimônio do falido. Para evitar fraude foi criada uma exceção a regra de responsabilização dos sucessores, acrescentou, no mesmo artigo, o §2º, que estatui uma exceção da exceção, ou seja, caso o adquirente tenha certo grau de envolvimento com o devedor, impondo-se, portanto a retomada da responsabilização.

7 Considerações Finais

Tendo em vista os aspectos observados, conclui-se que o crédito tributário reveste indiscutivelmente de interesse público, tendo em vista que os valores que o abrangem visam atender as amplas necessidades da coletividade, viabilizando o funcionamento do próprio Estado. O atingimento das finalidades públicas torna indispensável a obtenção dos recursos oriundos da atividade tributária, justificando-se a concessão de garantias e privilégios para os seus credores.

A nova Lei de Falência faz referências expressas a aspectos tributários da falência e da recuperação judicial, o que provou alterações em diversas disposições do Código Tributário Nacional, pela Lei Complementar nº 118 de 2005.

E nítido notar, o desequilíbrio entre o contribuinte e o fisco, quanto as garantias e os privilégios do credito tributário que abrange apenas a este último. Como visto o artigo 184 Código Tributário prevê garantia que se fundamenta no princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, o qual todos os bens e rendas do contribuinte ficam expostos para liquidação do credito tributário, salvo certos bens que a lei direta e exclusivamente acobertou.

Outro ponto que se destaca e a há não sujeição do credito tributário ao concurso de credores, ou seja, o fisco pode escolher o meio mais conveniente para o ente público, em habilitar seu credito na falência ou executar por meio da execução fiscal.

De fato, o crédito tributário goza de alguns privilégios e garantias não muito comuns e que não são aplicáveis a outros créditos, porém, o crédito tributário tem legalmente o direito de possuí-los. No tocante ao concurso de preferência previsto no artigo 187 do Código Tributário Nacional, de fato, viola princípio constitucional previsto no inciso III do artigo 19 da Constituição Federal. Porém, nada obstante aos entendimentos compatíveis com o acima, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade do referido artigo em Súmula 563. Quanto à preferência do Crédito Tributário no processo de falência e concordata, o artigo 188 do Código Tributário Nacional prevê um “super privilégio” ao Crédito Tributário, que supera o Crédito Trabalhista nos processos dessa espécie.

THE TAX CREDIT IN BANKRUPTCY

Abstract

The aim of this academic work counter, from an interpretation of Law 11,101 / 2005 and amended by the Supplementary Law 118/2005 the National Tax Code - the changes arising in relation to payment of the tax credit in bankruptcy. Search It will demonstrate the prerogatives that the public administration holds on particular. With the new Bankruptcy Law and Corporate Restructuring, unlike the guidance of the National Tax Code the tax credit left his privileged position in the creditors contest giving to the Extra-credit, labor and labor accident claims, insusceptible values refund and those with collateral. It will be noted also, the immunity to tender creditors, issues penalties and legal charges, tax enforcement, the taxes withheld and not passed and finally, the liability of shareholders for the tax credits in bankruptcy.

Keywords: Bankruptcy, Tax Credit, Guarantees and privileges, tax foreclosure.

Referências

BRASIL. Lei 5.172, 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *In:* _____. **Vade Mecum**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. Supremo Tribunal federal de Recursos. **Súmula 563**, Brasília, 15 de dezembro de 1976. DJ, 4 jan. 1977. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0563.htm>. Acesso em: 04 out. 2014.

_____. Lei 6.830, 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. *In:* _____. **Vade Mecum**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. Supremo Tribunal federal de Recursos. **Súmula 44**, Brasília, 07 de outubro de 1980. DJ, 14 dez. 1980. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/sumula_tfr/tfr__044.htm>. Acesso em: 04 out. 2014.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. *In:* _____. **Vade Mecum**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. Lei 11.101, 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. *In:* **Vade Mecum**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005**. Altera e acrescenta dispositivos à Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp118.htm>. Acesso em:

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16.ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

PIMENTA, Eduardo Goulart. **Recuperação de empresas: um estudo sistematizado da nova lei de falências**. São Paulo: IOB Thomson, 2006.

SZTAJN, Rachel. Disposições gerais. *In:* SOUZA JÚNIOR, Francisco Satiro de; PITOMBO, Antônio Sérgio A. de Moraes. **Comentários à lei de recuperação de empresas e falência**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.