

# PROCESSO FALIMENTAR E OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS: UMA DISCUSSÃO TEÓRICA

## BANKRUPTCY PROCESS AND TAX CREDITS

FÁBIO AURÉLIO DE MARIO

Aluno do programa de Mestrado em Administração - PPA / UEM, Administrador, Especialista em Gestão de Tributos, Universidade Estadual de Maringá - UEM, Maringá – PR, Brasil.

Rua: Capitão Acácio Pedroso, nº 216, Bloco D, Ap. 31, Bairro: Jardim Iguauçu, Foz do Iguauçu, Paraná, Brasil. CEP: 85853-330. [admfabiomario@gmail.com](mailto:admfabiomario@gmail.com)

Recebido em 20/05/2014. Aceito para publicação em 05/06/2014

### RESUMO

Com o processo falimentar instaurado pelo advento da Lei nº 11.101/2005, mudanças significativas foram introduzidas dentro do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 118/2005, que passou a dar nova redação a vários dispositivos do Código referido, todos concernentes ao procedimento tributário dentro do processo de falência. Desta forma, o presente estudo busca conceituar e sistematizar de forma objetiva a localização dos créditos tributários dentro do processo falimentar, buscando compreender a estruturação desses créditos através das novas leis e respectivas mudanças práticas. Utilizando-se de bases bibliográficas, a atual pesquisa caracterizada como exploratória sendo que para Oliveira (2002)<sup>1</sup> “o objetivo da pesquisa bibliográfica é fazer um levantamento de estudos já realizados sobre determinado assunto. Este tipo de pesquisa pode ser realizado em bibliotecas, escolas, faculdades, Internet, etc.”. Esta pesquisa tenta estabelecer os parâmetros tributários dentro da área falimentar, como a preferência creditória e a habilitação de credores.

**PALAVRAS-CHAVE:**Créditos tributários, falência, fazenda pública.

### ABSTRACT

With the bankruptcy proceedings of the enactment of Law 11.101/2005, significant changes were introduced into the tax code by Complementary Law No. 118/2005, which came to reword several provisions of the Code mentioned all concerning the tax procedure within the bankruptcy process. This study seeks to conceptualize and systematize objectively location of tax credits within the bankruptcy process, trying to understand the structuring of such credits through new laws and their practical changes. By using bibliographic databases, current research being characterized as exploratory than for Oliveira (2002)<sup>1</sup> "the purpose of literature is to survey existing studies on a given topic. This type of research can be done in libraries,

schools, colleges, internet, etc." This research tries to establish the tax parameters within the bankruptcy area, preferably as the creditworthiness and lenders license

**KEYWORDS:**Tributary credits, bankruptcy, treasury

### 1. INTRODUÇÃO

Visto como corrupto e criminoso, o empresário que percebia própria falência ao longo da história da humanidade nunca teve seu problema compreendido sob o espectro da potencial recuperação até o início do século XX. Passando por tormentas que iam da prisão à pena de morte, o mantenedor de uma empresa que ia à falência passou a receber ajuda governamental e, mais importante, a possibilidade de se reestruturar a partir do final da Primeira Guerra Mundial.

Com a percepção da função social da empresa e como sua existência mantém uma série de empregos e benefícios para a sociedade no geral, os governos norte-americanos e europeus começaram, principalmente a partir do *crash* da bolsa de valores dos Estados Unidos em 1929, a buscar a reerguida de empresas que convalesciam com a crise generalizada.

Desta forma, é correto assinalar que atualmente a falência só é decretada quando impossível a sua troca por uma recuperação, seja extrajudicial ou judicial, e mesmo no caso falimentar, uma série de humanitárias garantias são fornecidas ao empresário. Destarte, o que se almeja aqui é a observação da falência pelo espectro dos credores que agora digladiam judicialmente para poderem receber os valores que são a eles devidos.

A habilitação de tais credores, e a consequente preferência de alguns deles através das leis citadas ao longo do corpo do presente estudo, é um tema de

incomensurável relevância, uma vez que dentro do âmbito empresarial contemporâneo, com o aquecimento econômico nacional, esta é uma questão que será alvo de calorosos debates, tanto legislativos quanto judiciais e doutrinários.

Num primeiro momento, busca-se aqui a explicitação da falência em si como propulsor para a compreensão da situação creditória que a envolve, para só então limitar-se o estudo nos créditos tributários.

É neste escopo que baseia-se a referida pesquisa. Ou seja, na necessidade de situar a situação creditória em contraponto com o próprio interesse social, que se vê como polo ativo do processo executório aqui estudado através das obrigações tributárias contraídas pelo falido, seja antes ou depois da decretação de falência. É correto dizer, em apertada síntese, que tais créditos tributários, quando trazidos à baila de maneira bem intencionada a fim de aferir seus reais desdobramentos no campo falimentar, são uma demonstração de compreender de maneira mais próxima o desenvolver do próprio Direito Tributário e suas áreas afins.

Como assinalado anteriormente, o empresário encontra-se agora, através das recentes mudanças legislativas, dividido-se na possibilidade de recuperar sua empresa e, caso impossível, ver decretada a falência de seu estabelecimento.

Desta forma, com o imenso panorama econômico que ergue-se com o passar dos anos, mais e mais empresas acabam por recorrer ao procedimento aqui explicitado, trazendo a lume a infinita complexidade do processo falimentar. Os credores encontram-se em posição de especial vulnerabilidade, uma vez que envolvidos na incerteza do recebimento das obrigações que lhes são devidas.

A Fazenda Pública, neste árduo contexto de procedimentos falimentares, também acaba por se ver como um credor, mas que ao contrário de muitos outros, encontra na lei a chance de se ver como credor preferencial em detrimento de outros como os quirografários e os de multa. Por fim, o interesse social na quitação dos débitos que lhes têm como polo ativo é a força motriz do atual estudo, merecendo os créditos tributários um maior destaque por sua posição de prevalência dentro das contemporâneas mudanças legislativas.

Fornecida a base introdutória que envolve não apenas o processo falimentar, mas também os seus créditos, emerge como necessária a respectiva conceituação e funcionamento dos créditos tributários dentro da atual seara, uma vez que o interesse público é pressuposto legislativo de funcionamento de tais procedimentos. Assim, levanta-se o problema: o que são e como funcionam os créditos tributários no processo falimentar?

Com base no problema supracitado fica definido o objetivo central deste artigo que é conceituar o que são os

créditos tributários e como funcionam no processo de falência.

No que tangem aos objetivos específicos, alguns pontos merecem destaques: em primeiro, analisar a situação creditória tributária dentro do panorama da falência; em segundo, compreender como as recentes mudanças legislativas na Lei de Falências alteram a forma do crédito tributário na situação referida; e por último, observar a preferência creditória tributária no concurso de credores durante a falência.

O presente estudo viabiliza-se pela imensa carga de empresas que atualmente encontram-se em situação falimentar. A compreensão desse fenômeno em suas bases conceituais, aliado com os créditos tributários, aqui tratados como protagonistas, intrínsecos a tal processo de falência é o que fomenta a atual pesquisa, sempre buscando conciliar o tratamento prático fornecido pela realidade concreta com os conhecimentos adquiridos ao longo dos meses de especialização na seara tributária.

Com base nas delimitações deste estudo, este seguiu através da utilização de pesquisa bibliográfica caracterizando a pesquisa como exploratória e de cunho qualitativo, sendo que para Vergara (2000)<sup>2</sup>, quem tiver acesso ao conteúdo deve entender os tipos de pesquisa que foram utilizados, quais seus conceitos e finalidades.

Segundo Gil (1999)<sup>3</sup>, tipos de pesquisa são como classificação de pesquisa, onde se define a partir de algum critério, sendo possível classificar-se em três grandes grupos: exploratórias, descritivas e explicativas. E de acordo com Cervo e Bervian (2002)<sup>4</sup> “a pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teorias publicadas em documentos”. Desta forma, esta pesquisa revelou-se metodologicamente essencial para o atual estudo por seu caráter puramente abstrato, essencial para a compreensão do problema aqui proposto.

Ainda de acordo com Cervo e Bervian (2002)<sup>4</sup>, a forma bibliográfica consiste numa pesquisa independente, que pode ocorrer sozinha, ou fazendo parte da pesquisa descritiva ou experimental, buscando conhecer e entender suas contribuições sobre os antecedentes do assunto desejado, conceitos este que complementam e fornecem suporte para a pesquisa.

Sintetizado tal conhecimento, é possível abordar o instituto dos créditos tributários dentro da falência de maneira que a Fazenda Pública figura como polo ativo óbvio, e pelo quadro geral econômico atualmente existente, percebe-se a necessidade de compreender-se o fenômeno falimentar sob esta área que se revela tão essencial: o Direito Tributário.

## 2. DESENVOLVIMENTO

### História do Processo Falimentar

O termo falência, conforme estabelece Almeida (2012)<sup>5</sup>,

comparava-se a um delito, o que, por sua vez, sujeitava o falido às penas que variavam da prisão até a mutilação, uma vez que através da máxima latina de *Falliti sunt fraudatores* entendia-se que os falidos são enganadores, mentirosos e fraudadores.

Assim, Almeida (2012)<sup>5</sup> afirma que a expressão “falência” decorre do verbo latino *fallere*, traduzido como faltar com a palavra, enganar ou cometer uma falha.

Modernamente, em que pode ressentir-se a falência de aspecto negativo (o falido é sempre visto com reservas), vai o instituto passando por grandes transformações, assumindo pouco a pouco um sentido marcadamente econômico-social, em que sobressai o interesse público que objetiva, antes de tudo, a sobrevivência da empresa, vista hoje como instituição social<sup>5</sup>.

Ainda na esteira no mesmo professor, é importante ressaltar que a falência, dentro do corpo legislativo contemporâneo, é reservada a casos extremos, sempre priorizando-se o processo de recuperação extrajudicial ou judicial da empresa.

Dentro do Direito Moderno, predecessor do Direito Contemporâneo, Fazzio Júnior (2005)<sup>6</sup> ressalta o surgimento do Estado como entidade política e jurídica, e como inolvidável exemplo, a nação francesa edita a Codificação Savary, de 1673, que regulamentou o regime de insolvência sem particularizar os comerciantes, até que na primeira década dos anos 1800, Napoleão Bonaparte edita os Códigos Civil e Mercantil, promovendo a cisão legislativa especializadora das normas mercantis.

Após a crise de 1929 que derrubou a bolsa de valores estadunidense, tornou-se indispensável à necessidade de recuperação judicial antes da efetiva decretação de falência, caso a mesma não fosse bem-sucedida. Assim, com o contexto pós-guerra, passou-se a dar mais valor a possibilidade de reestruturação da empresa antes da falência em si, uma vez que com a manutenção da existência empresarial, a sociedade e o governo só tinham a ganhar<sup>6</sup>.

Países como a Itália, França, Japão, Portugal e Espanha seguiram a tendência norte-americana, priorizando a estruturação da empresa como procedimento preferível à falência, conforme disserta mais uma vez Fazzio Júnior (2005)<sup>6</sup>.

A tendência dos atuais sistemas jurídicos regentes da insolvência é a da realização dos direitos dos credores mediante a recuperação da empresa devedora, ficando a falência como antídoto residual, de cunho liquidatório, dirigida exclusivamente aos empreendimentos inviáveis<sup>6</sup>.

Desta forma, é importantíssimo estabelecer o conceito de falência para a devida compreensão do estudo.

### Compreensão do Instituto de Falência

A falência, por sua imensa complexidade jurídica, é alvo de calorosos debates acerca da definição que melhor a englobe. Álvares ([s.d.] *apud* ALMEIDA, 2012)<sup>5</sup> estabelece a falência como um fato patológico quando se aborda a economia creditícia, sendo, antes de tudo, um fenômeno econômico.

É possível dividir o conceito de falência entre os âmbitos econômico e jurídico, sendo a opinião de Álvares – posta no parágrafo acima – como a definição do processo falimentar em seu âmbito econômico. Na seara jurídica, é possível definir a falência, nas palavras de Almeida (2012)<sup>5</sup> como “um processo de execução coletiva contra o devedor insolvente”.

Processo de execução coletiva por congregar todos os credores, por força da visatractiva do juízo falimentar. Verdadeiro litisconsórcio ativo necessário, ou seja, elo que reúne diversos litigantes em um só processo, ligados por comunhão de interesses. Dá-se o litisconsórcio quando, numa mesma ação, há pluralidade de autores ou de réus. Na primeira hipótese, temos o litisconsórcio ativo (pluralidade de autores). Na segunda, litisconsórcio passivo (pluralidade de réus)<sup>5</sup>.

Mais Fazzio Júnior (2005)<sup>6</sup> uma vez com maestria estabelece que a falência — ou a insolvência, como gosta de referir-se o autor — é uma demonstração de uma patologia administrativa, empresarial, estrutural ou jurídica da empresa, que não pôde ser tratada através de nenhum outro meio como a recuperação empresarial. Assim, caso seja impossível tal recuperação, é necessária a liquidação como medida de proteção do crédito público.

### A Natureza Jurídica da Falência

A diversidade de elementos que compõem a falência — elementos da seara civil, comercial, administrativa, processual e até mesmo penal — fomentam uma grande discussão doutrinária sobre a natureza jurídica falimentar. Desta forma, alguns consideram-na como um instituto de direito objetivo, enquanto outros se dividem entre o âmbito do direito processual e do direito administrativo<sup>5</sup>.

No direito brasileiro, a falência foi sempre situada na esfera do direito mercantil. Contudo, [...] a diversidade de regras de que se vale imprime-lhe natureza sui generis, não se podendo estabelecer a prevalência de normas processuais sobre normas objetivas, tampouco destas sobre as administrativas<sup>5</sup>.

Por fim, é por razão desta grande complexidade que a falência situa-se como instituto único no ordenamento jurídico brasileiro, sendo denominada direito falimentar, não sendo confundida nem absorvida por nenhum de seus ramos, conforme assevera Almeida (2012)<sup>5</sup>.

## Créditos no Processo Falimentar

É compreensível que com a decretação da falência de determinada empresa, os credores encontrem-se numa situação insegura pela incerteza acerca da quitação dos débitos por parte do devedor, agora já representado como insolvente. Desta forma, a nova Lei de Falências — Lei nº 11.101/2005 —, que substituiu o Decreto-Lei 7.661/1945, trouxe em seu texto a classificação dos créditos dentro do processo falimentar<sup>5</sup>.

A falência não altera nem modifica os direitos dos credores, conquanto seus efeitos se façam sentir no exercício desses direitos. Sendo a falência um processo de execução coletiva que tem por fim assegurar as garantias legais e convencionais legitimamente fundadas, [...] e em se tratando de processo igualitário, em que respeitada é a situação de cada credor, especial relevo merece a classificação dos créditos<sup>5</sup>.

Outro ponto de relevância dentro da ordem dos créditos no procedimento falimentar é a base principiológica que conjuga sempre o interesse público antes de qualquer outro interesse privado, uma vez que o primeiro é indisponível. Desta forma, a ordem de classificação pactuada na falência empresarial — ou na recuperação da própria empresa — deve prestar atenção aos princípios regentes na classificação legislativa dos créditos<sup>6</sup>.

Essa classificação dos créditos significa, na análise de Fazio Júnior (2005)<sup>6</sup>, “reconhecer a necessidade de proteção a direitos justos e reequilibrar situações de igualdade”. Desta forma, o escopo legislativo é a busca do equilíbrio dos interesses in casu na concorrência dos credores sobre o patrimônio disponível do devedor.

O mesmo autor ainda arremata que pelo concurso de credores, os créditos não se transformam em outra espécie, uma vez que nenhum dos procedimentos, seja de recuperação ou de falência, alteram a natureza dos créditos. Assim, tal classificação de créditos não transforma nada, apenas regula a prática dos direitos intrínsecos aos respectivos créditos.

Desta forma, através da nova Lei de Falências houve um estabelecimento de preferências e privilégios a diversos créditos, sendo tais créditos, de acordo com Almeida (2012)<sup>5</sup>, “determinados [...] pela própria natureza da respectiva obrigação, disso resultando preferências e vantagens de alguns credores”.

Almeida (2012)<sup>5</sup> ainda ressalta de forma preliminar a distinção entre credores falimentares, dividindo-os entre credores da falência e credores da massa. Para o autor, no primeiro caso entram os que antes da decretação de falência já possuíam seus créditos. Já os credores da massa são os cujos créditos apareceram apenas após a decretação falimentar, contraídos diretamente pelo administrador judicial da mesma massa (Tais créditos da massa são tidos como extraconcursais, tendo preferência absoluta de pagamento).

A Lei de Recuperação de Empresas fixa uma classificação prioritária de créditos, desde os dotados de privilégios, no ápice, até os de natureza subquirográfaria, na base. A sequência decrescente observa a seguinte ordem: o crédito social, depois o crédito público, depois o crédito garantido e, por fim, o crédito comum<sup>6</sup>.

Assim, ainda de acordo com Almeida (2012)<sup>5</sup> passa-se à análise do quadro geral de credores dentro da massa falida, devendo os mesmos respeitarem a seguinte ordem, com base no art. 83 da Lei nº 11.101/2005: a) créditos trabalhistas até o limite de cento e cinquenta salários-mínimos (O excedente a tal limite será considerado crédito quirografário)<sup>5</sup>; b) créditos com garantia real; c) créditos tributários; d) créditos com privilégios especiais; e) créditos com privilégios gerais; f) créditos quirografários; g) créditos por multas; e h) créditos subordinados.

Na mesma esteia, Sabbag (2011)<sup>7</sup>, com o didatismo que lhe é característico, apega-se tais hipóteses, fornecendo-lhes um olhar mais sucinto e esquematizando-as da seguinte maneira, sempre reafirmando a ordem creditória a ser obedecida de acordo com as recentes mudanças legislativas. Reitera-se a presente exclusão por parte do autor dos créditos tributários por sua maior importância e delineamento, cuja redação se verá em tópico exclusivo que consiste no tema da presente pesquisa.

- Importâncias passíveis de restituição (Lei 11.101/2005, art. 85): bens e direitos pertencentes a terceiros, mas que foram arrecadados no processo falimentar ou que estão em poder do devedor na data da decretação da falência.
- Créditos com garantia real, no limite do bem gravado: são créditos que dizem respeito a uma preferência afeta ao crédito tributário que mantêm os bens através da garantia real, até o teto do valor do bem referido, conforme expõe o art. 83, § 1º da Lei 11.101/2005.
- Crédito trabalhista: aqui há a limitação da razoabilidade, uma vez que o mesmo crédito baseia-se em seu caráter alimentício.
- Crédito relativo à multa: este crédito não dispõe da preferência utilizada nos tributos, equiparando-se às penas pecuniárias, estando, portanto, logo abaixo dos créditos quirografários, tendo relação de preferência sobre os créditos subordinados.
- Créditos extraconcursais: seu surgimento decorre da administração da própria massa falida, ocorridos no curso do processo falimentar. O art. 84, inciso V, da Lei 11.101/2005 estabelece a definição de tais créditos extraconcursais na seara tributária, afirmando que os mesmos são:

[...] obrigações resultantes de atos jurídicos válidos praticados durante a recuperação judicial, nos termos do art. 67 desta Lei, ou após a decretação da falência,



e tributos relativos a fatos geradores ocorridos após a decretação da falência, respeitada a ordem estabelecida no art. 83 desta Lei.

Desta forma, Sabbag (2011)<sup>7</sup> detêm-se ainda sobre os créditos extraconcursais no processo falimentar, repisando a sua posição de destaque até mesmo diante de créditos trabalhistas contraídos anteriormente à decretação de falência. O autor exemplifica tais créditos extraconcursais, citando “créditos derivados da legislação trabalhista e acidentária relativos a serviços prestados após a decretação da falência; as remunerações devidas ao administrador judicial e seus auxiliares [...]”<sup>7</sup>.

Há de se ressaltar ainda a súmula nº 219 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que dispunha: “os créditos decorrentes de serviços prestados à massa falida, inclusive a remuneração do síndico, gozam dos privilégios próprios dos trabalhistas”. De acordo com Paulsen (2011)<sup>8</sup>, tal súmula resta superada pela Lei 11.101/2005, pois a nova Lei de Falências traz expressamente que os créditos citados pela súmula são extraconcursais, sendo pagos preferencialmente a qualquer outro.

Almeida (2012)<sup>5</sup> assevera ainda que tal crédito extraconcursal — originado pela massa falida, portanto — recebe a preferência absoluta de pagamento por ser despesa de responsabilidade da própria massa, e não do falido.

Não obstante, o escopo da presente pesquisa limita-se aos créditos tributários, cabendo desde então uma maior dissertação acerca dos mesmos.

### **Crédito Tributário em *lato sensu***

O crédito tributário, na esteia de Sabbag (2011)<sup>7</sup>, decorre pela exigência obrigacional de prestação tributária por parte de determinado polo passivo. De acordo com o autor, o momento da exigibilidade da relação jurídico-tributária é, *per se*, o crédito tributário.

Assim, com base no art. 139 do Código Tributário Nacional (CTN), é perceptível que a natureza do crédito tributário é decorrente da obrigação principal elencada na relação obrigacional em questão. Desta forma, se vista pela ótica do contribuinte, a relação jurídico-tributária torna-se mera obrigação tributária, enquanto que quando vista pela perspectiva do Fisco, “passa a denominar-se *crédito tributário*”<sup>7</sup> (grifos do autor).

Neste ponto, Ávila (2008)<sup>9</sup> estabelece o surgimento do crédito tributário através da explicitação do texto legal:

Ocorrido o fato gerador [do obrigação tributária], tal como descrito na hipótese de incidência, forma-se a relação jurídica tributária. O fato gerador dá origem à obrigação tributária. O lançamento, ao crédito tributário. Ocorrido o fato e subsumido à hipótese, à autoridade administrativa caberá apurar o montante do tributo e da penalidade.

[...] O lançamento constitui o crédito tributário, dotando-o de exigibilidade.. Essa atividade administrativa é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional [...]”<sup>9</sup>.

Assim, o autor situa o crédito tributário dentro do lançamento do mesmo através da autoridade competente. Desta forma, tal lançamento não é atividade discricionária do administrador, mas sim de efeito vinculante, uma vez que observado qualquer fato gerador de obrigação tributária, o administrador acaba por ser “compelido a constituir o crédito tributário, sob pena de ser responsabilizado”<sup>9</sup>.

Na visão de Sabbag (2011)<sup>7</sup> finaliza o conceito de crédito tributário e sua vinculação com o lançamento citando os dispositivos legais referentes ao mesmo, quais sejam, o art. 142 do CTN e também o art. 3º do mesmo diploma tributário. Desta forma, para o autor, o lançamento do crédito tributário tem por finalidades a verificação da ocorrência do fato gerador; a determinação da matéria tributável; o cálculo do montante do tributo devido; a identificação do sujeito passivo e propor, dependendo da hipótese, a aplicação da penalidade cabível.

### **Crédito Tributário no Processo Falimentar**

Dentro do processo de falência, é correto assinalar que o mesmo é um processo de execução coletiva. A sentença que declara a falência “instaura um verdadeiro concurso de credores, por força da *vis attractiva* juízo falimentar”. na esteia de Almeida (2012- grifos do autor)<sup>5</sup>,

Pode-se dizer, portanto, que com a sentença declaratória no processo falimentar, com o surgimento da massa falida, põem-se os credores em concurso ou em estado de associação como assinala Mendonça ([s.d] *apud* ALMEIDA, 2012)<sup>5</sup>, a fim de receberem as quantias que lhes são devidas, mesmo sabendo que a chance de não receberem é grande, uma vez que a *conditio sine qua non* da falência é, *per se*, a insolvência.

Assim, a habilitação dos credores, através da nova Lei nº 11.101/2005 não obedece uma diferenciação entre dívida civil ou comercial, “tampouco indaga se o credor é ou não empresário mercantil ou prestador de serviços”<sup>5</sup>. É perceptível, assim, que através da Lei citada, o crédito tributário não é sujeito à habilitação.

Neste sentido, dispõe o art. 187 do CTN, com a redação dada pela Lei Complementar nº 118/2005: “A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento”.

Ressalvados os créditos tributários originados de fatos decorrentes do curso de processo de falência — extraconcursais, desde logo —, os créditos tributários não são sujeitos a tal habilitação creditória por serem dispostos em instrumento legislativo único, o art. 186 do CTN, conforme se verá no tópico a seguir.

[...] a cobrança judicial do crédito se dá sem que ocorra concorrência entre credores ou habilitação na falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento. Daí se dizer que a Fazenda não concorre com nenhum dos outros credores (civis, comerciais, financeiros), nem está obrigada a postular seu crédito em processos judiciais de falência e recuperação judicial, por exemplo, de modo a ter que participar de rateio ou ter que ‘aguardar na fila’. Seu crédito será preferencialmente pago<sup>7</sup>. (grifos do autor).

Paulsen (2011)<sup>8</sup> assinala que tal ausência de habilitação é meramente uma prerrogativa, uma vez que não há impedimento da habilitação se for conveniente ao Fisco. O autor cita ainda como jurisprudência advinda do STJ o Recurso Especial 1103405/MG de relatoria do Ministro Castro Meira, julgado pela 2ª turma em abril de 2009. No recurso citado, o Tribunal decidiu não dar preferência executória ao crédito tributário pelo baixo valor dos mesmos, com base no art. 20 da Lei nº 10.522/2002. Houve, portanto, a habilitação de tais créditos tributários no caso concreto.

Neste sentido, finaliza Sabbag(2011)<sup>7</sup> que o CTN dispensa da sujeição a concurso creditório ou habilitação em falência o crédito tributário. Entretanto, se hierarquizadas as pessoas de direito público, admite-se a concorrência de tais créditos.

### **Crédito tributário aplicado à falência**

Como já afirmado acima, dentro do processo falimentar há a incerteza acerca do recebimento dos créditos devidos pela empresa que agora se encontra em situação de falência. Com o crédito tributário, não há exceção a essa regra. Apesar de constituir crédito onde o único sujeito ativo é a própria União, os Estados ou o Município, como se verá adiante, o único e majoritário interesse aqui é, como bem assevera Fazzio Júnior (2005)<sup>6</sup>, o interesse público, indisponível e superior, como outrora assinalado.

Através da Lei nº 11.101/2005, a Lei de Falências, houve uma profunda alteração na classificação dos créditos no processo de falência. Através do novo entendimento legislativo, a preferência absoluta do crédito trabalhista limita-se a cento e cinquenta salários mínimos, deixando os créditos tributários em terceiro lugar na classificação, logo abaixo dos créditos com garantia real<sup>5</sup>.

Através do art. 83, em seu inciso III da Lei citada, os créditos tributários começaram a conhecer sua ordem de preferência. Não obstante, com tal alteração, fez-se necessária a mudança no próprio CTN, através da Lei Complementar nº 118/2005, que passou a dar a seguinte redação para o art. 186 do Código citado:

Art. 186. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua consti-

tução, 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.

A fim de estabelecer um contraponto com o antigo funcionamento do CTN, Ávila (2008)<sup>9</sup> relembra como os créditos tributários não cediam à preferência em detrimento de nenhum outro (Os processos de falência ou concordata levados a juízo até o início da nova lei falimentar continuam especificados pelo DL 7.661/45):

[...] no sistema anterior, o caput do art. 188 do CTN estabelecia que os créditos tributários vencidos e vincendos que fossem exigíveis no curso do processo falimentar constituíam-se em encargos da massa falida e deveriam ser pagos preferencialmente a quaisquer outros e às dívidas da massa. Os encargos da massa não se confundiam com as dívidas da massa, como se vê no art. 124 da antiga Lei de Falências. Os encargos da massa estavam relacionados a todas aquelas despesas e custas necessárias ao andamento do processo falimentar, eram débitos internos, inerentes à própria falência, enquanto que as dívidas da massa eram externas, decorrentes da relação da massa com terceiros. Os encargos e as dívidas da massa deveriam ser satisfeitos com preferência sobre os créditos admitidos à falência<sup>9</sup>. (grifos nossos).

Noutro ponto, Almeida (2012)<sup>5</sup>, ao retomar a lume do art. 186, CTN, reafirma a posição do crédito tributário abaixo do crédito trabalhista, do crédito por acidentes de trabalho e do crédito com garantia real.

Nesse sentido, analisando o escopo do art. 186 do CTN, é possível perceber que:

[...] o crédito tributário perdeu prerrogativas. Igualmente visível é o fato de que algumas entidades foram beneficiadas com a nova legislação. Referimo-nos aos créditos com garantia real que, em face da preferência surgida em relação ao crédito tributário, vieram privilegiar as instituições bancárias, uma vez que esses créditos são, em regra, devidos a tais instituições financeiras. Não se trata de ‘implicância’ com os bancos ou instituições financeiras, porém é de indagar se em nosso país tais entidades necessitam contar com alterações legislativas tradutoras de benevolência para manterem suas lucrativas ativida-

des<sup>7</sup>.

Apesar da crítica tecida pelo autor, o mesmo passa a discorrer acerca do concurso de preferência existente dentro dos créditos tributários, devendo tais serem alvos de uma maior dissertação.

### **Concurso de preferência no crédito tributário falimentar**

Ainda que, como visto anteriormente, os créditos tributários no processo falimentar não comportem habilitação ou concurso com outros credores, faz-se necessária a distinção entre outro concurso de preferências: sobre qual das Fazendas tem prioridade sobre os créditos tributários no caso em questão; a União, o Estado ou o Município.

Buscando solver tal questionamento, foi editado o parágrafo único e seus respectivos incisos do art. 187 do CTN, já exposto anteriormente. Conceitua o texto citado:

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.

Paulsen (2011)<sup>8</sup> cita tal dispositivo num eventual conflito de constitucionalidade com o disposto no art. 19, inciso III, da Carta Magna. Para o autor, a súmula nº 563 do Supremo Tribunal Federal (STF) resolve esta suposta inconstitucionalidade. De acordo com o entendimento sumulado, tal redação não fere o princípio da isonomia das pessoas políticas. O autor, citando diversos outros doutrinadores, tenta demonstrar como a referida súmula e o respectivo parágrafo único, aqui proposto, foram tacitamente revogados pela Lei nº 11.101/2005 uma vez que a Constituição Federal de 1988 — a súmula foi criada sob a vigência da Lei Maior anterior, datada de 1967 — não recepcionou tal diferenciação política, todos os entes federativos concorrendo em situação de igualdade.

Em sentido contrário, apesar de acreditar na flagrante violação aos princípios da isonomia e federativo, Sabbag (2011)<sup>7</sup> acredita que a súmula continuou validada — e reiterada — pela Lei nº 6.830/80 em seu art. 29, que ainda incluiu as respectivas autarquias políticas no texto legislativo.

O entendimento firmado pela Suprema Corte reside no fato de que, ao privilegiar a União, deu-se uma preferência em favor de todos os brasileiros, indistintamente, em vez de se beneficiar apenas os nacionais de certos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios<sup>7</sup>.

A posição do expressivo autor demonstra-se como mais acertada diante da recente jurisprudência do STF, ressaltando ainda que através do art. 51 da Lei nº 8.212/1991, incluiu-se o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) como polo ativo equiparado à União nos casos de execução fiscal, estando política e juridicamente abaixo da própria União, mas acima de todas as outras autarquias.

É perceptível, assim, a ordem de preferência dentro do crédito tributário falimentar, sendo tal ordem encaixada pela União, e sucedida pelos Estados e Municípios, todos com suas respectivas autarquias e a União com o INSS ao seu lado no modelo legislativo.

### **Quitação de tributos no processo falimentar**

Conforme estabelece Paulsen (2011)<sup>8</sup>, a quitação de tributos dentro do processo de falência tem por base o art. 191 do CTN. O referido artigo aduz que “a extinção das obrigações do falido requer prova de quitação de todos os tributos”.

Sabbag (2011)<sup>7</sup> explica que com base na legislação anterior — isto é, antes do advento da Lei nº 11.101/2005 —, a apresentação da certidão negativa dos tributos referentes à atividade mercantil do falido era o bastante para a obtenção da declaração de extinção de suas obrigações. Assim, com a nova redação legal, o falido tem de apresentar as certidões de quitação de todos os tributos, e não apenas daqueles relacionados à atividade mercantil.

O mesmo autor cita ainda o artigo introduzido com a nova lei, o 191-A, ainda do CTN. Estabelece o mesmo: “a concessão de recuperação judicial depende da apresentação da prova de quitação de todos os tributos, observado o disposto nos arts. 151, 205 e 206 desta Lei”.

Percebe-se que a recuperação judicial não será concedida a menos que os referidos créditos sejam quitados, o que permite concluir que “a prova de quitação é condição essencial à extinção das obrigações”<sup>7</sup>. Outro ponto de destaque é o art. 193 do CTN, que traz em seu texto a seguinte redação:

Art. 193. Salvo quando expressamente autorizado por lei, nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, ou dos Municípios, ou sua autarquia, celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública sem que o contratante ou proponente faça prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre.

É notório, assim, que o texto legal liberaliza determinadas exigências tributárias no caso, por exemplo, de uma licitação. Desta forma, caso o polo passivo deseje participar de um procedimento como este, o mesmo só necessita estar em dia com as obrigações tributárias re-

ferentes à Fazenda respectivamente interessada, e não com todas as outras. Entretanto, alguns outros textos legislativos trazem a necessidade de quitação de tais créditos tributários (Cf. Decreto-Lei nº 1.715/1979; Lei nº 8.666/93 (arts. 27 e 29) e Art. 195, § 3º, Constituição Federal.) o que acaba por asseverar a liberalização contida no CTN<sup>7</sup>.

### 3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A falência se mostra, num primeiro momento, como a insolvência da parte do empreendedor, que incapaz de quitar seus débitos percebe a bancarrota da própria empresa. Dentro de tal situação de instabilidade creditória, a legislação acabou por inserir uma espécie de habilitação de credores, de modo que pelo menos a certeza da organização sobre a possibilidade de recebimento pudesse ser efetivada, uma vez que o próprio pagamento não podia sê-lo.

Desta forma, com a predominância dos créditos extracursais, trabalhistas, acidentais e de garantia real, os créditos tributários aparecem como terceiro na ordem de preferência promulgada pela Lei nº 11.101/2005, ainda dividindo-se em ordem de preferência dependendo do tipo da Fazenda envolta — se federal, estadual ou municipal, incluídas as respectivas autarquias.

Foi neste contexto que o presente estudo abordou a situação de tais créditos tributários dentro da situação falimentar, à luz, além da Lei citada, do próprio Código Tributário Nacional, que através da Lei Complementar nº 118/2005, decorrente da própria Lei nº 11.101/2005, recebeu nova redação para diversos de seus dispositivos. Estabelecidos tais parâmetros, buscou-se aqui a tentativa de abordar os créditos tributários em suas especificidades e particularidades, desde a sua desnecessidade de localização na habilitação de credores até mesmo a forma de quitação e a participação de processos licitatórios durante esta dívida.

Dividida entre obrigação tributária e crédito tributário, o primeiro caso revelou-se como o mesmo crédito, com a diferenciação de ocorrer antes do lançamento devido, e ser observado única e exclusivamente pelo espectro do devedor.

Sintetizado tal conhecimento, é possível abordar o instituto dos créditos tributários dentro da falência de maneira que a Fazenda Pública figura como polo ativo óbvio, e pelo quadro geral econômico atualmente existente, percebe-se a necessidade de compreender-se o fenômeno falimentar sob esta área que se revela tão essencial: o Direito Tributário.

### REFERÊNCIAS

[01] Oliveira SL. Metodologia científica aplicada ao direito. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

- [02] Vergara SC. Projeto e relatórios de pesquisa em administração, 3. ed. São Paulo; Atlas, 2000.
- [03] Gil ACarlos. Metodologia Científica. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- [04] Cervo Alu, Bervian PA. Metodologia científica, 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.
- [05] Almeida AP. Curso de Falência e Recuperação de Empresa. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- [06] Fazzio JW. Nova Lei de Falência e Recuperação de Empresa. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- [07] Sabbag E. Manual de Direito Tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- [08] Paulsen L. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAEFE, 2011.
- [09] Ávila ARS. Curso de Direito Tributário. 4. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008.