

INEXIGIBILIDADE DE MULTAS TRIBUTÁRIAS DO CONTRIBUINTE NA SUA FALÊNCIA

Vinícius José Marques Gontijo*

1. Introdução. 2. Escorço histórico do tema proposto. 3. Panorama geral da nova sistemática legal dos créditos na falência: concursais e extraconcursais. 4. As multas fiscais do falido e da massa falida. 5. Conclusões. 6. Referências bibliográficas.

RESUMO

No artigo é feita a análise histórica da inexigibilidade de multa fiscal do devedor que tem a sua falência declarada, fazendo a interligação da legislação anterior (Decreto-lei n. 7.661/1945) com a nova Lei de Falências (Lei n. 11.101/2005), a fim de demonstrar que, mesmo com a novel legislação, as multas tributárias continuam sendo inexigíveis, concluindo que apenas a cobrança de eventuais multas devidas pela massa falida são exigíveis na falência.

Palavras-chave: Falência. Multa tributária do falido. Inexigibilidade em face da massa falida. Multa tributária da massa falida. Exigibilidade como crédito concursal.

1 INTRODUÇÃO

Com o advento da Lei n. 11.101 em 9 de fevereiro de 2005, que editou a chamada nova Lei de Falências e Recuperação de Empresas (LF), diversos questionamentos vêm sendo propostos pela doutrina que, certamente, refletirão em discussões jurisprudenciais.

Neste sentido, parece-nos que um dos questionamentos que deve ser formulado diz respeito à inclusão no inciso VII do art. 83 da Lei a exigibilidade das “penas pecuniárias por infração das leis penais e administrativas, inclusive as multas tributárias” na classe sub-quirológica.

Com este nosso trabalho, temos a pretensão de responder às seguintes perguntas: seria mesmo válida a exigência das multas tributárias devidas pelo falido, após a declaração da falência? Pode a massa falida ser chamada a honrar esta obrigação tributária acessória? São exigíveis as multas tributárias devidas pela

* Doutor e Mestre em Direito Comercial pela Universidade Federal de Minas Gerais. Professor no curso de mestrado stricto sensu da Faculdade de Direito Milton Campos. Professor nos cursos de graduação e de pós-graduação lato sensu da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Ex-professor substituto na Universidade Federal de Minas Gerais e na Universidade Federal de Ouro Preto. Advogado.

massa falida? Como harmonizar o inciso VII do art. 83 da Lei n. 11.101/2005 com o sistema falimentar, fazendo uma interpretação conforme os preceitos constitucionais?

As respostas aos questionamentos propostos é o objeto deste nosso articulado, buscando-se, para tanto, fazer uso do método jus-positivista Kelseniano, segundo o qual:

Na afirmação evidente de que o objeto da ciência jurídica é o Direito, está contida a afirmação – menos evidente – de que são as normas jurídicas o objeto da ciência jurídica, e a conduta humana só o é na medida em que é determinada nas normas jurídicas como pressuposto ou consequência, ou – por outras palavras – na medida em que constitui conteúdo de normas jurídicas.¹

2 ESCORÇO HISTÓRICO DO TEMA PROPOSTO

Em que pese o processo falimentar representar modalidade de execução coletiva, existem, por diversas razões que extrapolam o objeto deste trabalho, obrigações e créditos que não podem ser reclamados na falência, estando postos fora do juízo universal.² Dentre estes créditos, na antiga Lei de Falências (Decreto-lei n. 7.661, de 21 de junho de 1945), estavam as penas pecuniárias por infração das leis penais e administrativas (art. 23, parágrafo único, III do Decreto Falimentar – DF), isto sim relevante para o tema aqui proposto.

Com efeito, com a declaração da falência, surge a massa falida objetiva e a subjetiva,³ que são diversas do falido. Ora, sendo entidades que não se confundem, “como terceiro, a massa defende os seus próprios direitos, seja contra o devedor, seja, contra qualquer interessado”,⁴ e, assim, a sanção atribuída ao falido não poderá passar do agente infrator da norma, se estendendo à massa falida que, reitera-se, é terceira em relação ao falido.⁵

Desde a Constituição Imperial, o preceito da não-transferência da sanção é previsto e reconhecido. Nesse sentido, colha-se:

A Constituição Imperial de 1824 (art. 179, n. 20) preceitua: ‘Nenhuma pena passará da pessoa do delinqüente. Portanto, não haverá, em caso algum, confiscação de bens; nem a infâmia do réu se transmitirá aos parentes em qualquer grau que seja’. As Constituições de 1891 e 1946 seguiram a mesma linha, e nada preceituou a respeito a Carta de 1937.⁶

Naturalmente, em que pese não haver expressa prescrição na Constituição de 1937 (vigente à época da edição do Decreto Falimentar de 1945), este era um preceito tacitamente reconhecido, tanto que nosso legislador expressamente excluiu do processo falimentar as sanções por ilícitos *penais* e *administrativos* praticados pelo falido.

Ocorre que, antes do advento do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966) havia uma discussão que envolvia a natureza jurídica da multa tributária. À época, imaginava-se que a multa tributária poderia ter dupla natureza jurídica: sanção (= inibitória da reiteração do ato por receio da pena) ou remuneratória (= remuneração pela indisponibilidade do numerário pelo fisco).

Esta discussão acerca da natureza jurídica da multa tributária fez com que o Supremo Tribunal Federal editasse duas súmulas, na primeira (Súmula n. 191), a Corte Excelsa fixou o entendimento de que a “multa fiscal simplesmente moratória” (= remuneratória) seria exigível da massa falida, enquanto que, na segunda (Súmula n. 192), consolidou o entendimento de que não se incluiria na falência a multa fiscal com natureza de pena administrativa, ou seja, com natureza jurídica de sanção.

De fato, tendo a multa natureza de sanção por infração decorrente de ação ou omissão de responsabilidade do falido, ela não poderia ser exigida da massa falida, sob pena de se sancionar agente diverso do infrator da norma tributária, qual seja, a comunidade de credores do falido (= massa falida subjetiva), que deixaria de perceber seus direitos creditórios que se transfeririam ao fisco em pagamento da sanção imposta ao terceiro: falido.⁷

Com a entrada em vigor do Código Tributário Nacional, a discussão que envolvia a natureza jurídica de multa tributária foi superada, doutrinária e jurisprudencialmente.⁸ A multa tributária passa a ter uma única natureza jurídica: sanção! Portanto, pena administrativa.

Sobre a natureza da multa tributária, vale transcrever a lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho, *literis*:

Caracterizada a infração deve ser a sanção. Vimos de ver que a hipótese de incidência das normas sancionantes é precisamente o ilícito. Com a realização da infração *in concreto* incide o mandamento da norma sancionante. Vale dizer: realizado o ‘suposto’ advém a ‘conseqüência’, no caso da sanção, conforme prevista e nos exatos termos dessa mesma previsão.

As sanções tributárias mais difundidas são *as multas* (sanções pecuniárias). Sancionam tanto a infração tributária substancial quanto a formal. As multas que punem a quem descumpriu obrigação principal são chamadas de ‘moratórias’ ou ‘de revalidação’; e as que sancionam aos que desobedecem obrigação acessória respondem pelo apelido de ‘formais’ ou ‘isoladas’.

Ambas, para citar Carnelutti, possuem a característica de ser ‘um evento danoso imposto a quem não cumpre o preceito’ e, à semelhança da sanção penal, comportam duplo efeito: ‘o intimidativo, (psicológico) que visa a evitar a violação do direito, e o repressivo, que se verifica após perpetrado o desrespeito à norma fiscal’, no magistério de festejado autor brasileiro.

A hipótese de incidência da norma sancionante que pune o descumprimento de obrigação principal é não ter o contribuinte – destinatário da multa – pago o tributo, tê-lo feito a destempo ou insuficientemente. As situações descritas se equivalem. A hipótese de incidência da norma sancionante, que aplica multa por descumprimento de obrigação acessória, é ter o contribuinte feito o que era proibido fazer ou não ter feito o que era obrigatório. No primeiro caso, há que constatar a mora ou a insuficiência do pagamento. No segundo caso é mister certificar a inexistência do ato obrigatório ou a inexistência do ato vedado, *em contraste com a lei*, por isso que *nullum tributo nulla poena sine lege*. A função básica da sanção tributária é a de tutelar o direito do Estado de receber tributos e de impor deveres secundários, visando a evitar o *periculum in mora*, *sem necessidade de recorrer à lei penal*.⁹

Diante da compreensão da natureza jurídica da multa tributária unificada: sanção; o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula n. 565, cujo texto não deixa margens para dúvidas: “A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência”.¹⁰ Com isso, restou superada a Súmula n. 191 do STF.¹¹

Destarte, a jurisprudência nacional se consolidou no sentido de que, a declaração da falência geraria a inexigibilidade de quaisquer multas tributárias por atos ou omissões do falido (Súmulas n. 192 e 565 do STF). Não poderia mesmo ser diferente, pois, em que pese o fisco não se sujeitar às normas processuais da falência, ele se sujeita às normas materiais do concurso falimentar, uma vez que “a cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso” (*caput* do art. 186 do CTN)¹²; portanto, ao processo. Materialmente, o fisco deve se sujeitar a todos os efeitos da quebra do contribuinte.

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. MASSA FALIDA. PENHORA POSTERIOR À DECRETAÇÃO DA FALÊNCIA. MULTA E JUROS. SÚMULAS 192, 565 E PRECEDENTES DO STF.

1. Decretada a falência em 15.12.93, antes da realização da penhora no executivo fiscal, é indevida a multa administrativa após aquela data e os juros ficam condicionados à suficiência do ativo apurado para atender ao principal no Juízo da Falência.

2. Recurso especial conhecido, porém, improvido.¹³

Não cabe, é claro, ao juiz excluir, por ato de ofício, as multas tributárias:

EXECUÇÃO FISCAL – FALÊNCIA – MULTA MORATÓRIA – EXCLUSÃO DE OFÍCIO – INADMISSIBILIDADE.

Multa fiscal moratória – Falência – Exclusão de ofício – Impossibilidade.

1. Embora o entendimento majoritário da turma, na esteira deste tribunal, com base nas súmulas 192 e 565 do STF, seja de que a multa fiscal moratória ou punitiva não se inclui no crédito habilitado na falência e, da mesma forma, é indevida na cobrança judicial do crédito tributário, que não está sujeito à habilitação em falência, certo é que o juiz não pode excluí-la de ofício. Precedentes da turma.

2. Agravo provido.¹⁴

Observe-se que, inconformada com a inexigibilidade das multas fiscais da massa falida, a Fazenda Pública do Estado do Rio Grande do Sul argüiu a não-recepção pela Constituição Federal de 5 de outubro de 1988 tanto do art. 23, parágrafo único, III do Decreto-lei n. 7.661/1945 quanto das Súmulas n. 192 e 565 do STF. Contudo, a Suprema Corte entendeu pela recepção. Nesse sentido, tem-se:

EXECUÇÃO FISCAL – MASSA FALIDA – DÉBITO FISCAL – JUROS E MULTA.

Massa falida – Débito fiscal – Juros e multa.

O afastamento dos juros e da multa, previsto no Decreto-Lei nº 7.661/45, não conflita os artigos 150, § 6º e 151, inciso III da Constituição Federal. Descabe confundir o tributo com possíveis acessórios decorrentes do inadimplemento.¹⁵

O argumento favorável à inexigibilidade das multas fiscais de massa falida não se pautava exclusivamente em seu aspecto legal (art. 23, parágrafo único, III do Decreto-lei n. 7.661/1945), mas, segundo entendemos, principalmente no constitucional (art. 5º, XLV da Carta de 1988).

Ora, sendo a sanção uma pena, e sendo a multa uma sanção, tem-se que a multa é uma pena e, como tal, ela não pode passar do agente infrator da norma, sob pena de se violar frontalmente o preceito constitucional estatuído no inciso XLV do art. 5º da Constituição Federal de 1988:

Sanção é pena, castigo, restrição ao homem, seus bens ou direitos. A norma jurídica estatuidora de sanção tem por hipótese a prática de um ato ilícito violador de dever legal ou contratual. Por hipótese uma infração, por consequência uma restrição à vida, liberdade ou direitos outros do homem. No caso da subespécie **multa**, a norma sancionante tem por hipótese a prática de um ilícito – o descumprimento de algum dever legal ou contratual – e, por consequência, preceito que obriga o infrator a dar *dinheiro* a título de castigo (sanção). O titular da percepção, o sujeito ativo, pode

ser particular ou pessoa política. *No caso da multa legal, é sempre o Estado ou pessoa sua.* É o que ocorre com a multa tributária e também com a multa penal.¹⁶

Portanto, na vigência do Decreto-lei n. 7.661/1945 (antiga Lei de Falências), as multas tributárias originadas de fatos decorrentes de atos ou omissões do falido eram inexigíveis da massa falida não apenas por prescrição legal, mas principalmente por preceito constitucional.

Observe-se que, por outro lado, em se tratando de concordata, se tivesse havido a infração tributária, a sanção seria exigível na forma da Súmula n. 250 do STJ.¹⁷ Isso porque, não apenas não existia amparo legal para o afastamento de sua exigibilidade, mas também porque não haveria amparo constitucional a suportar tal privilégio, na medida em que seria o próprio infrator quem estaria sendo sancionado. De fato, o infrator da norma (= concordatário) teria de pagar a eventual multa pela infração que viesse ele mesmo a cometer.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal já externava que o critério para aferir se a multa tributária seria devida, ou não, estava intimamente ligado à imputação da pena ao agente infrator da norma:

ACÇÃO RESCISÓRIA. ACÓRDÃO QUE EXCLUI MULTA FISCAL DA RESPONSABILIDADE DA CONCORDATÁRIA, MEDIANTE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DA NORMA DO ART. 23, PARÁGRAFO ÚNICO, INC. III, DO DECRETO-LEI N. 7.661/45. ALEGADA VIOLAÇÃO DOS ARTS. 97, INC. VI; 111 E 112, INC. II, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E DO ART. 23, PARÁGRAFO ÚNICO, INC. III, DA LEI DE FALÊNCIAS.

A norma do art. 23, parágrafo único, inc. III, da Lei [sic] n. 7.661/45, que exclui da falência as multas penais e administrativas, não tem aplicação na concordata, que não sujeita a empresa ao regime de liquidação, razão pela qual o pagamento de ditas penalidades não se reflete senão sobre o próprio concordatário, não alterando os índices fixados para o saldo das contas de seus credores quirografários. Caso em que a decisão impugnada aplicou normas jurídicas que a espécie não comportava. Configuração da hipótese do art. 485, V, do CPC. Procedência da ação.¹⁸

A exigibilidade da multa tributária das concordatárias servia, inclusive, como inibidor da prática do ilícito que, em última análise, poderia redundar em concorrência desleal, uma vez que o devedor empresário poderia se sentir estimulado a não cumprir fielmente suas obrigações fiscais antes do pedido da concordata na medida em que, depois, simplesmente, gozaria da sua inexigibilidade sem qualquer fundamento técnico-legal.

Por tudo o quanto foi exposto até aqui, podemos concluir que a inexi-

gibilidade das multas tributárias (como também seria das multas penais) é um corolário lógico do preceito constitucional de que a sanção não passa da pessoa do infrator da norma.

3 PANORAMA GERAL DA NOVA SISTEMÁTICA LEGAL DOS CRÉDITOS NA FALÊNCIA: CONCURSAIS E EXTRACONCURSAIS

Como se sabe, a Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005, modificou o Código Tributário Nacional (CTN) a fim de implementar vários preceitos da nova Lei de Falências que necessitavam ser validados por via de lei complementar porque refletiam sobre as normas gerais da legislação tributária (art. 146, III, CF/1988).

Nessa perspectiva, fixou-se que os créditos tributários decorrentes de fatos geradores *in concreto* havidos no curso da ação de falência são extraconcurrais¹⁹ (art. 188, CTN) – nada tendo sido fixado acerca de eventuais acessórios desses créditos, que, conforme já vimos, com eles não se confundem.²⁰

Foram, ainda, alteradas as preferências do crédito tributário do falido, prescrevendo-se que, na falência, o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcurrais ou às importâncias passíveis de restituição, nem aos créditos com garantia real até o limite do bem dado em garantia (art. 186, parágrafo único, I, do CTN).²¹

Finalmente, prescreveu-se que “multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados” (art. 186, parágrafo único, III do CTN) – nada tendo sido fixado sobre a origem da sanção que estaria na classe sub-quiografária, ou seja, se a infração sancionada seria do falido ou da massa falida.

Portanto, é necessário que, inicialmente, se constate a existência de duas situações completamente diversas: 1ª) os tributos e acessórios devidos pelo falido (fatos geradores *in concreto* havidos antes da sentença de falência, bem como infrações por ela cometidas); e 2ª) os tributos e acessórios devidos pela massa falida (tais como aqueles havidos em decorrência da continuação do negócio até que se implemente a realização do ativo arrecadado – art. 99, XI da Lei n. 11.101/2005). Com efeito, não se podem confundir as obrigações assumidas pelo falido e aquelas assumidas pela massa falida,²² outrossim, o crédito tributário e os acessórios daí emergentes.

Compreendida a situação fático-jurídica que envolve a falência no que se refere ao falido e à massa falida, temos agora que examinar a natureza dos créditos concursais (art. 83 da LF) e dos extraconcurrais (art. 84 da LF).

Em uma leitura que pensamos ser precipitada da nova Lei de Falências, poder-se-ia, inadvertidamente, imaginar que créditos extraconcurrais seriam aqueles decorrentes de encargos da gestão da massa falida.²³ No entanto, não é bem assim, uma vez que o inciso V do art. 84 da Lei n. 11.101/2005²⁴ determina que serão consideradas crédito extraconcursal as obrigações resultantes de atos

jurídicos válidos praticados durante a recuperação judicial, nos termos do art. 67 da novel legislação falimentar. Portanto, temos aí um caso que não se trata de obrigações emergentes da gestão da massa, mas sim do devedor recuperando e anteriores à convoção em falência que, ainda assim, são extraconcursais.

Com efeito, nosso legislador, com a finalidade de manter as relações jurídicas havidas entre os fornecedores e o devedor em recuperação judicial, determina duplo benefício para aqueles que não suspenderem suas transações com o devedor em recuperação judicial:²⁵ 1º) os créditos emergentes de obrigações surgidas no curso da ação de recuperação, em caso de convoção em falência, são extraconcursais; 2º) se classe superior já não detiverem, aqueles créditos que estavam sujeitos aos termos da recuperação ascenderão à classe com privilégio geral em caso de convoção da ação de recuperação judicial em ação de falência (art. 67 da LF).

Evidentemente, a primeira modalidade de crédito extraconcursal acima mencionada nada tem em comum com os encargos da gestão da massa falida, demonstrando à toda evidência que nem todos os créditos extraconcursais dizem respeito à essa gestão.

Em verdade, o elemento que orientou a fixação dos créditos extraconcursais é o benefício da própria comunidade de credores do devedor, e não os encargos da gestão da massa falida.

São créditos extraconcursais aqueles que permitiriam à comunidade de credores auferir vantagens (ou mesmo conservação) dos ativos do devedor comum. Diz-se do devedor e, não, do falido, porque a recuperação é, em regra, melhor que a falência para os credores – e não há recuperação possível sem a preservação das relações dos fornecedores com o devedor (daí porque este crédito é extraconcursal na forma do inciso V do art. 84 da LF) –, da mesma maneira, após a falência, a conservação da empresa com a gestão da massa falida e o afastamento do devedor na falência é do interesse de todos, com isso se implementando também o princípio da preservação da empresa que foi insculpido no art. 75 da nova Lei de Falências.

Logo, ao se analisar com profundidade os incisos do art. 84 da Lei n. 11.101/2005, constata-se que o elemento teleológico de nosso legislador foi proteger a própria comunidade de credores do devedor, e não simplesmente, facilitar a gestão da massa falida (ou mesmo privilegiar os créditos daí decorrentes). Isso somente se compreenderia tutelado indiretamente, enquanto, na falência, tutelada a própria massa falida subjetiva (e, claro, também a massa objetiva).

De modo semelhante, os chamados créditos concursais nem sempre se referem a relações jurídicas havidas com o falido ou decorrentes de atos ou omissões que ele implementou. Pode-se perceber a existência de obrigações que seriam da massa falida (surgidas em função de sua gestão), mas sujeitas ao rateio de credores. De fato, são obrigações que não implicam tutela direta

dos interesses da massa falida subjetiva, mas, quanto muito, da massa falida objetiva e, por isso mesmo, constantes do elenco do art. 83 da LF e, como tais, créditos concursais.

Nessa linha de raciocínio, observe-se que, ao teor do que prescrevem os arts. 117 e 118 da Lei n. 11.101/2005, o administrador judicial da massa falida, mediante autorização do Comitê de Credores (acaso existente) poderá, ou não, cumprir os contratos bilaterais e unilaterais. Para tanto, ele avaliará os interesses objetivos da massa, ou seja, se honrar os contratos significará reduzir o passivo da massa ou mesmo evitar o seu aumento ou, ainda, se forem necessários à manutenção e preservação dos ativos da entidade.

Destarte, na gestão da massa falida, ao administrador judicial é facultado rescindir os contratos e, com sua atitude, poderá gerar despesas, tais como multas contratuais e indenizações civis (art. 117, § 2º, da LF), que são créditos concursais. Observe-se que estas multas serão devidas porque a sanção estará se dando em relação ao agente infrator, qual seja: a própria massa falida que exerceu sua prerrogativa de rescindir os contratos celebrados pelo falido:

Dessa forma, como regra geral, os contratos continuam intactos, mesmo após a declaração da falência de uma das partes contratantes, não se extinguindo as obrigações assumidas pelo falido perante terceiros, que são transmissíveis à massa, sucessora daquele.

Caso o administrador judicial considere que o cumprimento do contrato não é conveniente para a massa, poderá resolvê-lo, extinguindo a relação contratual.

Todavia, nesta hipótese, estaríamos diante de uma resolução voluntária, uma vez que, como visto, a falência *per se* não autoriza o término da relação contratual. Por ser voluntária a resolução, cabe ao terceiro contratante o direito a uma indenização perante a massa.

Observe-se que caberá ao administrador judicial a decisão quanto ao cumprimento ou quanto à rescisão do contrato bilateral, ouvido o Comitê.²⁶

Nessa mesma linha, temos ainda:

O contratante interpelará o administrador judicial para que este diga se cumpre ou não o contrato. Se a deliberação for no sentido de não cumprir – ou se não houver manifestação expressa pelo cumprimento – restará à outra parte contratante demandar, ‘em processo ordinário’, o direito à indenização, cujo montante constituirá crédito quirografário.²⁷

Esses encargos gerados na gestão da massa falida não são extraconcursais e estão sujeitos ao rateio normal do crédito. Portanto, eles deverão ser habilitados pelo credor, por serem considerados, repita-se, créditos concursais, mesmo as

multas contratuais (art. 83, VII da Lei n. 11.101/2005). Tudo isso em que pese decorrentes da gestão da massa falida pelo administrador judicial:

É comum a inserção de cláusula contratual prevendo a obrigatoriedade do pagamento de multa em caso de rescisão contratual por culpa de uma das partes contratantes, portanto, caso a resolução do contrato seja voluntária. Caso o contrato preveja multa por infração contratual, será exigível caso, falida uma das partes contratantes, deixe o administrador judicial de cumprir o contrato.²⁸

Diante de tudo o quanto expusemos até aqui, constatamos que, no panorama geral da nova sistemática da Lei de Falências, não é possível confundir as obrigações do falido e da massa falida. Tanto há obrigações de uma e de outra que são concursais e extraconcursais, não sendo a origem da assunção da obrigação o vetor que norteou nosso legislador ao prescrever a dicotomia estudada dos créditos na falência: concursais e extraconcursais, mas sim os interesses da própria comunidade de credores do devedor comum (falido e/ou massa falida).

4 AS MULTAS FISCAIS DO FALIDO E DA MASSA FALIDA

Iniciamos este trabalho indagando se seria mesmo válida a exigência das multas tributárias devidas pelo falido, após a declaração de sua falência e, diante de tudo que examinamos, somente podemos concluir que *não*.

A sanção não poderá passar do agente infrator da norma e, sendo o infrator o falido e, não, a massa falida, esta não poderia ser sancionada por causa de infração de outrem, sancionando, por linhas travessas, os credores subordinados que deixariam de receber seu crédito. Até mesmo o pagamento dos juros devidos a todos os credores poderia se perder com o pagamento das multas, quando eventualmente a massa viesse a suportar o pagamento (art. 124 da LF), uma vez que a quantia seria vertida no pagamento das sanções penais e administrativas do falido. Estas multas, quando muito, somente poderiam ser exigidas do próprio falido após o trânsito em julgado da sentença de encerramento do processo falimentar e desde que sua exigibilidade não esteja extinta por qualquer razão jurídica.

De fato, a multa é uma obrigação acessória do crédito tributário que se caracteriza como *pena* e que não teria como ser imputada senão ao próprio infrator da norma. Portanto, a multa devida pelo falido é inexigível da massa falida mesmo na vigência da Lei n. 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. Naturalmente, outros acessórios que não tenham natureza jurídica de sanção poderiam ser exigíveis, tais como: juros e correção monetária, sempre em conjugação com a lógica e as regras de cunho material constantes da nova Lei de Falências.

Por outro lado, não há qualquer impedimento de se exigir da massa falida as multas tributárias por ações ou omissões imputáveis a esta entidade, sancionando-a. Muito pelo contrário, a lei é expressa. Como, aliás, são exigíveis as multas contratuais por ato ou omissão imputáveis à massa falida.²⁹

O inciso III do parágrafo único do art. 186 do Código Tributário Nacional determina a exigibilidade da multa tributária que deverá preferir apenas aos créditos subordinados.³⁰ Foi, nessa linha, que a nova Lei de Falências prescreveu no inciso VII do art. 83 a exigibilidade desta sanção exatamente preferindo aos créditos subordinados, tais como as debêntures subordinadas (art. 58, § 4º da Lei n. 6.404/1976). Obviamente, isso não quer dizer que as multas tributárias imputáveis ao falido sejam exigíveis, mas apenas aquelas cujo infrator esteja sendo pessoalmente sancionado.

Note-se que todas as multas (= sanções) imputáveis à massa falida (contratuais, penais e administrativas – inclusive as tributárias) foram alocadas em uma mesma classe sub-quiografária que prefere apenas aos créditos subordinados (art. 83, VII da Lei n. 11.101/2005) externando, também por interpretação lógico-sistemática, que as multas exigíveis na falência são sempre do mesmo nível e apenas aquelas de responsabilidade da própria massa falida.

Portanto, as multas tributárias exigíveis em caso de falência são apenas aquelas imputáveis à própria massa falida e, reitere-se à exaustão, nunca aquelas imputáveis ao falido, na medida em que a pena não pode passar do agente infrator da norma (art. 5º, XLV da Carta de 1988). Veja-se que a Lei n. 11.101/2005 tanto teve isso em mente que não distinguiu entre a multa por crime e a multa de ordem administrativa (art. 83, VII da LF) porque todas são sanções e, portanto, não transferíveis a terceiros.

Somente uma interpretação conforme a Constituição Federal é possível, sendo esta exatamente aquela que propomos neste nosso trabalho, pois, do contrário, a exigibilidade da multa fixada no inciso VII do art. 83 da Lei n. 11.101/2005 seria inconstitucional por transferir sanção (multa) imputável a alguém (falido) para agente diverso do infrator (massa falida).

Destarte, fazendo uma interpretação conforme a Constituição Federal de 1988, temos que concluir que as multas tributárias (como as multas penais) por infrações do falido são inexigíveis da massa falida e as multas tributárias por infrações da massa falida são exigíveis como crédito concursal que prefere apenas aos créditos subordinados.

5 CONCLUSÕES

Ante tudo o quanto expusemos neste nosso articulado e tendo respondido às indagações propostas na introdução, podemos concluir:

a) As multas tributárias (como também as penais) por ação ou omissão imputáveis ao devedor, em caso de sua falência, por terem natureza jurídica de

sanção, são inexigíveis da massa falida em qualquer circunstância.

a.1) Suas cobranças se caracterizariam como inconstitucionais por violarem o prescrito pelo inciso XLV do artigo 5º da Constituição Federal/1988, transferindo a sanção a agente diverso do infrator da norma.

b) O inciso VII do artigo 83 da Lei n. 11.101/2005 determina a exigibilidade das “penas pecuniárias por infração das leis penais e administrativas, inclusive as multas tributárias” na classe sub-quirografária, antes dos subordinados, por ações ou omissões imputáveis à massa falida.

b.1) Portanto, as multas tributárias exigíveis na falência serão apenas aquelas havidas por ações ou omissões da massa falida e, repita-se, nunca do falido.

6 REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique. In: TOLEDO, Paulo F. C. Sales de (Coord.) **Comentários à Lei de Recuperação de Empresas e Falência**. São Paulo: Saraiva, 2005.

BEZERRA FILHO, Manoel Justino. **Nova Lei de Recuperação e de Falências comentada**. 3. ed. São Paulo: RT, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias: infrações tributárias; sanções tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

DERZI, Misabel Abreu Machado. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito Tributário aplicado**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Nova Lei de Falência e Recuperação de Empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1989, v. 1.

FRONTINI, Paulo Salvador. In: SOUZA JÚNIOR, Francisco Sátiro de; PITOMBO, Antônio Sérgio A. de Moraes (Coords.) **Comentários à Lei de Recuperação de Empresas e Falência**. São Paulo: RT, 2005.

JUNQUEIRA, Palmyrita Sammarco. In: MACHADO, Rubens Approbato (Coord.) **Comentários à nova Lei de Falências e Recuperação de Empresas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1994.

MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de Direito Comercial brasileiro**. Campinas: Russell Editores, v. 5, 2005.

OLIVEIRA, Celso Marcelo de. **Comentários à nova Lei de Falências**. São Paulo: IOB Thomson, 2005.

PERIN JÚNIOR, Ecio. **Curso de direito falimentar e recuperação de empresas**. 3. ed. São Paulo: Método, 2006.

ROQUE, Sebastião José. **Direito de recuperação de empresas**. São Paulo: Ícone, 2005.

- 1 KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1994, p. 79.
- 2 Na Lei n. 11.101/2005 se tem, por exemplo, aqueles créditos prescritos pelo art. 5^a.
- 3 Tendo em vista o processo de falência ser uma execução coletiva, sujeito ao princípio da *par condicio creditorum*, que proporciona tratamento igualitário a todos os credores da mesma categoria, devem todos eles concorrer ao juízo indivisível da falência, sejam comerciantes ou civis. São reunidos, em consequência, numa coletividade, conhecida por *massa falida subjetiva*. Como expõe o Prof. Otávio Mendes, é integrada pelos sujeitos dos direitos que compõem a comunhão dos credores, formada paralelamente à *massa falida objetiva*, que constitui o patrimônio do falido. (REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito falimentar**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1991. v. 1, p. 137.)
- 4 FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Nova Lei de Falência e Recuperação de Empresas**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2005, p. 284.
- 5 PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. EXECUÇÃO FISCAL. MASSA FALIDA. MULTA MORATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA. ART. 23, PARÁGRAFO ÚNICO, INCISO III, DA LEI DE FALÊNCIAS. SÚMULAS 192 E 565 DO STF.
 - I – Não ocorreu na hipótese a alegada ofensa ao art. 535 do CPC apontada pelo Município recorrente, eis que o Tribunal *a quo* julgou satisfatoriamente a lide, solucionando a questão dita controvertida tal qual esta lhe foi apresentada. As questões trazidas a debate foram analisadas pelo Tribunal, que emitiu julgamento fundado nos preceitos legais que entendeu cabíveis à espécie.
 - II – Destarte, não há que se falar em embargos de declaração cabíveis, por omissão, haja vista não ser o julgador obrigado a rebater um a um todos os argumentos trazidos pelas partes, visando à defesa da teoria que apresentaram, podendo decidir a controvérsia observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução.
 - III – O acórdão atacado encontra-se em consonância tanto com a jurisprudência do Pretório Excelso quanto com a deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de ser afastada a exigência da multa moratória em execução fiscal contra a massa falida. Isso porque se deve evitar que a penalidade em questão recaia sobre os credores habilitados no processo falimentar, que figuram como terceiros alheios à infração. Nesse sentido, as Súmulas 192 e 565 do Supremo Tribunal Federal.
 - IV – Agravo regimental improvido. STJ, AgRg REsp. 750.063/MG, Rel. Min. Francisco Falcão, 1. T., DJ de 21.11.2005, p. 157. (Grifo acrescido ao original.)
- 6 FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1989, v. 1, p. 160.
- 7 AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL CONTRA MASSA FALIDA. INCLUSÃO DO CRÉDITO HABILITADO EM FALÊNCIA DA MULTA FISCAL COM EFEITO DE PENA ADMINISTRATIVA. INVIABILIDADE DA SUA COBRANÇA. ART. 23, PARÁGRAFO ÚNICO, III DA LEI DE FALÊNCIAS. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.
 1. A falência tem a natureza de medida preventiva do prejuízo, para impedir a dissipação dos bens do devedor, que são a garantia comum dos seus credores. É também processo de execução extraordinária e coletiva, sobre a generalidade daqueles bens, com o objetivo de circunscrever o desastre econômico do devedor e igualar os credores quirografários [sic].
 2. Inexigibilidade da multa administrativa, que refletiria no montante da massa a ser partilhado pelos credores.
 3. Agravo regimental não provido. (STF, AgRg RE 212.839/RS, Rel. Min. Maurício Corrêa, 2. T., DJ de 14.11.1997, p. 58.783). (Grifo acrescido ao original.)
- 8 Multa moratória. Sua inexigibilidade em falência, art. 23, § único, III, da Lei de Falências. A partir do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25/10/1966, não há como se distinguir entre multa moratória e administrativa. Para a indenização da mora são previstos juros e correção monetária. (STF, RE 79.945/SP, Rel. Min. Cordeiro Guerra, T. P., julgado em 08 jul. 1976, DJ de 08.07.1976, p. 5.123.)
- 9 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias: infrações tributárias; sanções tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 39-40.
- 10 Sobre a natureza de *sanção* da multa não há dúvida, uma vez que a própria antiga Lei de Falências equiparava a “pena pecuniária” à infração de leis penais e administrativas. Portanto, a sanção penal pecuniária é equivalente à administrativa. A prática de uma conduta criminal ou administrativa que gerasse uma sanção de ordem econômica (= multa) em ambos os casos não poderia extrapolar o agente infrator da norma: o

- falido. Razão da inexigibilidade de multa tributária da massa falida por infração cometida pelo falido.
- 11 Multa moratória. Sua inexigibilidade em falência. Art. 23, § único, III, da Lei de Falências. A partir do Código Tributário Nacional, Lei n.º 5.172, de 25.10.966, não há como se distinguir entre multa moratória e administrativa. Para a indenização da mora são previstos juros e correção monetária. RE não conhecido. (STF, RE 79.625/SP, Rel. Min. Cordeiro Guerra, T. P. julgado em 14 ago. 1975, DJ de 08.07.1976, in RTJ 80-01/104.)
- ”Multa fiscal moratória não se inclui no crédito habilitado em falência, divergência superada pelo julgamento, em Plenário, do RE 79.625, a 14.08.75, quando foi cancelada a Súmula 191. Embargos não conhecidos.” (STF, Embargos no RE 80.098/SP, Tribunal Pleno, v.u., rel. Min. Xavier de Albuquerque, DJ de 26/09/1975.)
- “Em 14.08.75, ao julgar o RE n. 79.625, o Plenário do STF decidiu cancelar o verbete 191 e manter o 192, ambos da Súmula, e, assim, firmou o entendimento de que a multa fiscal que tenha caráter de pena pecuniária não se inclui em crédito habilitado na falência, isso por causa do que exprime o art. 23, parágrafo único, III, do DL 7.661-45”. (STF, AgRg RE 80.517/SP, 1ª T., v.u., j. 18/11/1975, rel. Min. Antônio Neder, DJ de 26/12/1975.)
- 12 Grifo acrescido ao original.
- 13 STJ, REsp. 235.396/SC, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, 2. T., julgado em 05 jun. 2001, DJ de 08.10.2001, p. 196.
- 14 TRF 4ª Região, AI 2000.04.01.065618-2/RS, Rel. Juiz José Luiz B. Germano da Silva, 1. T., julgado em 05 set. 2000, DJU de 11.10.2000, p. 208. In **Repertório IOB de Jurisprudência**, 1ª quinzena de dezembro/2000, n. 23/2000, caderno 1, p. 592, RJIOB 1/15.405.
- 15 STF, AgRg em AI 181.245-1/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, 2. T., julgado em 29 set. 1997, DJU de 21.11.1997, p. 60.591, In **Repertório IOB de Jurisprudência**, 2ª quinzena de janeiro/1998, n. 02/1998, caderno 1, p. 37, RJIOB 1/11.850.
- 16 DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito Tributário aplicado**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 129.
- 17 Em que pese haver respeitáveis entendimentos contrários, tanto na doutrina (DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito tributário aplicado**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. p. 121 *et seq.*), quanto na jurisprudência, antes da edição da Súmula (STJ, AgRg no REsp. 235.037/SP, Rel. Min. José Delgado; 1. T., julgado em 17 fev. 2000, DJ de 29.05.2000. p. 123.)
- 18 STF, Ação Rescisória n. 1.316/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão; T. P., julgado em 05 mar. 1993, DJ de 07.05.1993, p. 8.328.
- 19 A esses créditos [extraconcursais] o legislador atribui preferência sobre os constantes da classificação do artigo 83, de forma que serão pagos na ordem em que dispostos nos incisos do artigo 84, antes de qualquer outro classificado no artigo antecedente (83). (JUNQUEIRA, Palmyrita Sammarco. In: MACHADO, Rubens Approbato (Coord.) **Comentários à nova Lei de Falências e Recuperação de Empresas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 236)
- Não precisam eles de habilitação e não se submetem a pagamento junto com os credores da falência, ou seja, aqueles que constam do quadro-geral de credores.
- Eles devem ser pagos imediatamente, conforme vá entrando o dinheiro em caixa. (ROQUE, Sebastião José. **Direito de recuperação de empresas**. São Paulo: Ícone, 2005. p. 60 e 61.)
- 20 Como já reconhecido pelo próprio Supremo Tribunal Federal, não há como se confundir a natureza do crédito tributário com a de eventuais acessórios dele: “EXECUÇÃO FISCAL. FALÊNCIA. MULTA MORATÓRIA. SÚMULA 565 DO STF. ALEGADA VIOLAÇÃO AOS ARTS. 1.º; 150, § 6.º; E 155, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.
- Decisão que está em consonância com precedentes desta Corte no sentido de que, sendo de natureza administrativa a multa a que se refere o art. 23, III, da Lei de Falências (Súmula 565 do STF) e não de débito tributário, é incabível a alegada afronta ao art. 150, § 6º, da Constituição Federal. Incidência, ainda, da Súmula 282 e 356 desta Corte. Agravo desprovido.” (STF, AgRg AI 388.247/MG, Rel. Min. Ilmar Galvão, 1. T., DJ de 11.04.2003, p. 29.)
- 21 Naturalmente, os créditos decorrentes da legislação do trabalho e dos acidentes de trabalho preferem aos tributários ainda que não haja falência do devedor (*caput* do art. 186 do CTN), sendo que, havendo falência (art. 186, parágrafo único, II, CTN), é possível limitar o privilégio do crédito trabalhista, e efetivamente há limitação: cento e cinquenta salários mínimos (art. 83, I da Lei n. 11.101/2005.)
- 22 Nesse sentido, bem observava José Xavier Carvalho de Mendonça quando lecionava: “Daí se conclui que a massa é capaz de contrair obrigações ativas e passivas. Surgem, assim, duas ordens de credores: credores concorrentes, que constituem a massa, credores *na massa*, e credores da massa.” (MENDONÇA, J. X.

- Carvalho de. **Tratado de Direito Comercial brasileiro**. Campinas: Russell Editores, 2005, v. 5, p. 372.)
- 23 Nesse sentido é, por exemplo, a doutrina de Bezerra Filho, quando afirma: “Esta figura de crédito extraconcursal inexistia na lei anterior, sem embargo de criação pretoriana que permitia o reembolso imediato das despesas necessárias à administração da massa falida. Do exame de cada um dos incisos abaixo, verifica-se que a Lei preocupou-se em determinar o pagamento preferencial dos valores despendidos com a administração prestada após o decreto da falência, por serviços prestados à massa ou por despesas decorrentes destes serviços.” (BEZERRA FILHO, Manoel Justino. **Nova Lei de Recuperação e Falências comentada**. 3. ed. São Paulo: RT, 2005, p. 211.)
- 24 Duplo enfoque a dicção normativa, o primeiro diante das obrigações emergentes da recuperação judicial, e o segundo concernente aos atos praticados depois da quebra realizada, abrangendo ainda os fatos geradores dos tributos. Bem assim, garante o legislador maior segurança com os credores que mantiveram suas linhas de fornecimento – produtos ou serviços, na consecução da recuperação, para que tenham natureza extraconcursal.
- De modo parelho, os tributos posteriores à quebra se consideram preferenciais e se coadunam com a regra geral do art. 83, privilegiando o Fisco, mas na graduação geral estabelecida no mencionado dispositivo legal. (ABRÃO, Carlos Henrique. In: TOLEDO, Paulo F. C. Sales de (Coord.) **Comentários à Lei de Recuperação de Empresas e Falência**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 217-218.)
- 25 Naturalmente, aqueles fornecedores de bens ou serviços que não continuarem a prover normalmente o devedor em recuperação judicial não gozarão dos privilégios mencionados.
- 26 PERIN JÚNIOR, Ecio. **Curso de Direito Falimentar e recuperação de empresas**. 3. ed. São Paulo: Método, 2006, p. 298-299.
- 27 FRONTINI, Paulo Salvador. In: SOUZA JÚNIOR, Francisco Satiro de; PITOMBO, Antônio Sérgio A. de Moraes (Coords.) **Comentários à Lei de Recuperação de Empresas e Falência**. São Paulo: RT, 2005, p. 436-437.
- 28 PERIN JÚNIOR, op. cit., p. 300. Este autor, em nota de rodapé, na mesma página citada, apresenta curioso precedente: “RTJ 4/302: ‘as multas moratórias adicionais, decorrentes de atraso nos pagamentos devidos, são inconfundíveis com as penas pecuniárias que não podem ser reclamadas da massa falida. A multa por infração contratual deve ser computada na dívida do falido.’”
- 29 Observe-se que, ao analisar o § 3º do art. 83 da nova Lei de Falências, Celso Marcelo de Oliveira registra que “as cláusulas penais dos contratos unilaterais não serão atendidas se as obrigações neles estipuladas se vencerem em virtude da falência” (OLIVEIRA, op. cit., p. 357). Por outras palavras: se não houve ação ou omissão imputável à massa falida, a multa é inexigível.
- 30 Naturalmente, aquela imputável ao próprio infrator, *in casu*, a massa falida.

THE IMPOSSIBILITY OF CHARGING TAX FINES IN CASE OF BANKRUPTCY

ABSTRACT

In this paper, the author explores the historical background of the impossibility of charging tax fines of taxpayers whose bankruptcy is declared, relating the previous legislation (Decree-Law 7.661/1945) with the new Law on Bankruptcies (Law 11.101/2005), in order to demonstrate that, even in the new legal background set after 2005, tax fines continue not to be included among the debts of the taxpayer, taking to the conclusion that only the collection of eventual fines due by the bankruptcy estate are demandable in the bankruptcy.

Keywords: Bankruptcy. Tax fine of the taxpayer. Impossibility of charging the bankrupt's creditors claims for the fines of the taxpayer. Tax fine of the bankruptcy estate. Tax fines as credits included in the bankrupt's creditors claims.