

Do fundamento constitucional para o não pagamento de multa tributária na falência segundo a Lei 11.101/05

Simone Cristine Araújo Lopes*

Sumário: 1 Introdução. 2 Situação jurídica das sociedades empresárias e da massa falida. 3 A figura do sujeito passivo da obrigação tributária. 4 Multas tributárias com finalidade punitiva. 5 A intranscendência das penalidades na falência: fundamento constitucional. 6 As súmulas do Supremo Tribunal Federal sobre multas fiscais na falência: precedentes. 7 Conclusão. 8 Referências bibliográficas.

1 Introdução

Com o advento da Lei 11.101/05, denominada “Lei de Recuperação de Empresas e Falência”, há o entendimento, corrente em certos meios acadêmicos, de que não é mais possível a exclusão da multa tributária no quadro de créditos no procedimento falimentar. Isso por conta de dispositivo previsto no referido diploma legal.

O presente artigo visa a demonstrar que, em verdade, não houve alteração da sedimentada jurisprudência a respeito. Ao contrário, houve reforço no entendimento doutrinário e dos Tribunais da impossibilidade de transferência de penalidade a terceiro por sucessão, em respeito ao princípio da intranscendência das penas, inclusive tributárias, que retira sua validade da própria Constituição.

2 Situação jurídica das sociedades empresárias e da massa falida

Sabe-se que o instituto da falência é aplicável apenas e tão somente às sociedades empresárias, denominadas, simplesmente, como “devedor” para os fins da Lei 11.101/05 em seu art. 1º.

Assim, logo se verifica que só podem falir as pessoas jurídicas de direito privado, excluídas aquelas dispostas no art. 2º da mesma lei.

Mas, deve-se, ainda, distinguir a sociedade empresária daquela intelectual, ou, no atual Código Civil, sociedade simples. É que, no art. 966 do Código Civil de 2002, denomina-se o empresário excluindo as atividades ditas intelectuais, científicas, literárias ou artísticas, “*salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa*” (parágrafo único do art. 966, CC/02).

Isso porque as sociedades de atividade eminentemente intelectual só podem se constituir como *sociedade civil* (equivalente à *sociedade simples* do novo Código Civil). Nesse sentido, veja-se o que diz o Prof. Dr. Vinícius Gontijo sobre o tipo “empresário” e por que alguns agentes estão excluídos de seu conceito:

Estes elementos [do conceito de empresário] são: a) profissionalismo; b) atividade econômica; c) organização; e d) produção ou circulação de bens ou serviços.

No entanto, para a compreensão do que seja empresário não nos basta verificar a presença dos quatro elementos fático-jurídicos prescritos pelo art. 966 do CC. De fato, há casos em que, ainda que presente todos os elementos legais, a pessoa natural ou jurídica não será considerada empresária por força da exclusão determinada pelo parágrafo único do art. 966 do CC, impondo-se o seu estudo para a melhor compreensão do ‘empresário’ a que nos dispusemos neste nosso trabalho.

Omissis.

Para que se compreenda a exclusão prescrita pelo parágrafo único do art. 966 do CC, há que se ter em mente a velha discussão acerca da unificação do direito privado travada entre Cesare Vivante e Alfredo Rocco, brilhantemente sintetizada por João Eunápio Borges. Como se sabe, o direito empresarial tem dentre os seus princípios o *individualismo* e a *oneriosidade* presumidos nas relações. Isso gera no empresário uma mentalidade, uma ética, um estado de espírito e atitudes diversas daquelas do cidadão comum. [...]

Cesare Vivante propôs a unificação do direito privado, mas Alfredo Rocco foi analisando e impugnando todos os argumentos colacionados por Vivante, e com isso demonstrando a impossibilidade, à época, da unificação. O próprio Cesare Vivante termina por assumir o equívoco doutrinário e, na quinta edição de seu monumental *Trattato del diritto commerciale*, fundamentando-se basicamente na ‘diversidade de espírito’ que havia entre o

* Bacharela pela UFMG. Especialista em Direito Tributário e Mestranda em Direito Público pela PUC/MG, com apoio da Fapemig. Advogada e Professora.

comerciante e o civil e à qual já nos referimos, concorda com Alfredo Rocco e se diz favorável à manutenção da divisão do direito privado.

Sabe-se, perfeitamente, que o Código Civil atual não unificou o direito privado, mantendo a dicotomia do direito empresarial e do direito civil, conservando diversidade de regulamentos, princípios, institutos etc. Da mesma maneira, o legislador *excluiu expressamente* da compreensão do que seja *empresário* pessoas que possam até mesmo exercer profissionalmente uma *atividade econômica*, devidamente *organizada de produção ou circulação de bens ou serviços* e que, em tese, estariam compreendidas como empresárias, pois teriam todos os atributos prescritos pelo *caput* do art. 966 do CC brasileiro.

Omissis.

Por outro lado, essa ‘diversidade de espírito’ em atos, ética, comportamento, etc. o legislador brasileiro não vislumbrou absorvida por aqueles que exercem atividade *intelectual*, pouco interessando se de natureza artística, literária ou científica. Daí a exclusão contemplada no parágrafo único do art. 966 do CC, que tem evidente conotação ética.

Omissis.

Quando o legislador do Código Civil prescreveu que o exercício da profissão intelectual não seria considerado objeto simples caso constituísse elemento de empresa, ele quis dizer que, se o exercício desta atividade estiver inserido na linha de produção da pessoa (natural ou jurídica), ela não estaria excluída da compreensão de empresária. Logo, seria uma pessoa empresária, mesmo tendo atividade intelectual como elemento (trabalho) de empresa (GONTIJO, 2005, p. 154-159).

Veja-se que o empresário, tal como definido no *caput* do art. 966, CC/02 é aquele que exerce a atividade econômica organizada para produção ou circulação de bens ou serviços com estado de espírito eminentemente comercial, o que não é o caso do trabalho intelectual.

E, quando se fala em atividade econômica organizada, está se referindo a um conjunto de fatores que compõem a *empresa*, tais como o capital, trabalho.

O elemento de empresa que o dispositivo trata no conceito de empresário se refere aos casos, por exemplo, em que um profissional liberal trabalha como parte integrante de uma empresa, como funcionário.

Esclarecido esse ponto nevrálgico para o Direito de Empresa – como é o conceito legal de empresário –, importa, por fim, afirmar que, como é de comezinho saber jurídico geral, a pessoa do sócio se distingue da pessoa jurídica da sociedade.

Tal constituição de personalidade jurídica distinta, própria a adquirir direitos e deveres, se dá, conforme melhor doutrina, com o contrato social, sendo o registro mero ato declaratório (arts. 967 e 983, CC/02).

Essa situação jurídica perdura enquanto não houver qualquer desconstituição do *status quo* legal atribuído. A desconstituição ocorre, por exemplo, com a superveniência da figura da massa falida. Isso porque, com a decretação da falência (e não mera declaração da falência, sem conotação desconstitutiva, como se pode verificar), passa a existir a figura daquilo que a doutrina convencionou denominar “massa falida subjetiva” e “massa falida objetiva”. Veja-se:

A falência, vale dizer, a possibilidade de o Estado intervir para a busca de uma solução na situação de insolvência de devedor empresário justifica-se como uma opção valorativa do legislador, que viu nas seqüências do encerramento das atividades da empresa efeitos negativos para uma série de sujeitos de direito.

Omissis.

A locução massa falida pode ser usada em dois sentidos: massa falida objetiva e massa falida subjetiva. A primeira se forma a partir do momento em que é decretada a falência, em razão da perda da administração dos bens pelo devedor, o afastamento do falido. No estado falimentar, o empresário não pode exercer as faculdades de proprietário em relação aos seus bens, muito embora preserve sua propriedade até que eles sejam encaminhados à venda judicial.

Massa falida objetiva é, então, o conjunto de bens que tem como peculiaridade serem todos de propriedade do empresário, cujo titular não detém mais sua posse e administração, que estarão em mãos do Estado. A massa falida objetiva é uma universalidade de direito sujeita a um novo regime jurídico incidente a partir da decretação da falência.

Massa falida subjetiva é o conjunto de sujeitos de direito constituído, segundo a previsão normativa, unidos pelo interesse comum quanto à sorte dos bens do falido. Logo, é o conjunto dos credores do devedor falido, devidamente habilitados (BERTOLDI; RIBEIRO, 2006, p. 557)

Sendo assim, fica claro que a figura da massa falida é distinta do empresário falido, muito embora este possua personalidade jurídica e aquela, não. Trata-se de uma das inovações jurídicas para garantir a finalidade do instituto, que é o pagamento dos créditos devidos pela sociedade empresária sobre a qual sobreveio a falência.

A natureza jurídica da massa falida constitui um dos 'mistérios' do direito. Não constitui a massa pessoa jurídica, pois os bens que passam a compô-la não lhe são transmitidos. [...] Segundo Miranda Valverde trata-se de 'patrimônio do falido submetido a um novo regime legal' e para Rubens Requião um 'patrimônio separado' [...] É a massa falida, portanto, um patrimônio separado, afetado a um determinado fim, especificamente destinado pela lei ao pagamento igualitário dos credores (GUIMARÃES, 2007, p. 84-85).

Claro está que não se trata de uma dissolução da sociedade com a superveniência da massa falida, muito embora um dos objetivos da falência seja a extinção da pessoa jurídica falida, que pode, inclusive, não se implementar. É o caso das falências superavitárias, nas quais os sócios da antes massa falida poderão prosseguir com o empreendimento, ou seja, manter a sociedade empresária, ou, simplesmente, dissolvê-la.

Assim, passado o termo da falência em juízo, os bens remanescentes retornam ao patrimônio dos sócios, na sociedade. Eles poderão manter as atividades societárias, tal como antes, adequá-las ou, ainda, fechar o negócio como qualquer outro, dado o direito constitucional de livre iniciativa privada.

Feito esse esclarecimento, assente na legislação vigente, conclui-se pela distinção entre a figura da sociedade empresária – ou, simplesmente, empresário – e a massa falida.

3 A figura do sujeito passivo da obrigação tributária

Entre as hipóteses para a incidência do tributo, tem-se o sujeito passivo da obrigação tributária.

O art. 121, CTN dispõe que o "*sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*". Tal sujeito pode ser contribuinte, "*quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*" e pode ser responsável, "*quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei*".

Dessas disposições legais, deve-se distinguir a situação da sociedade empresária antes e depois da decretação da falência.

Isso porque, antes da falência, se estará diante de uma pessoa jurídica apta a praticar atividades que encontrarão subsunção na hipótese de incidência tributária, que a obrigará a um pagamento de tributo. Se descumprir tal obrigação tributária, além de configurar o inadimplemento, que poderá desembocar numa execução fiscal, haverá, ainda, as penalidades tributárias próprias, de cunho pecuniário ou meramente político, como são as positivamente em certidões de débito fiscal. Logo, a sociedade empresária - e só ela - arcará com as consequências.

Já depois da falência, figura a massa falida como sujeito passivo tributário dos fatos geradores que tenham cumprido todos os requisitos de hipótese de incidência tributária. Logo, a massa falida é contribuinte quando pratica fatos geradores que obrigam a um pagamento do tributo desde que realizados durante a sua existência jurídica. Por isso a previsão do art. 134, V, CTN, quando afirma ser o síndico (substituído pela denominação "Administrador Judicial" nos termos da Lei 11.101/05) responsável solidariamente pelos tributos devidos pela massa falida, excluídas as penalidades como afirma o parágrafo único do mesmo art. 134, CTN.

É que, ao contrário do imaginário popular, há casos de massas falidas que continuam a operar no mercado, durante todo o processo de falência e, por esse motivo, continuam a realizar fatos geradores de tributos e, portanto, obrigadas a cumprir, diligentemente, as obrigações tributárias que lhe são correlatas. Se não fosse assim, estariam em franca vantagem em face dos demais contribuintes que não estão em situação falimentar, desrespeitando os princípios da livre concorrência e isonomia no mercado, cerceando privilégio ou tratamento diferenciado que configurem abuso de poder econômico (art. 170, IV, c/c art. 173, § 4º, CR/88).

Importante salientar que a continuação da atividade da então massa falida é estimulada pela lei sob um novo prisma no ordenamento jurídico brasileiro, que busca implementar a política de preservação das atividades empresárias, num paradigma de cumprimento da função social da propriedade. Afinal, a maior empregadora em qualquer país não é outra senão a iniciativa privada, sem falar que é ela que gera as divisas e riquezas necessárias que compõem o Produto Interno Bruto – PIB – e até mesmo as receitas tributárias para a manutenção do Estado.

Com o princípio da preservação das atividades empresárias, das duas, uma finalidade, ao menos, será atendida: ou a recuperação da empresa ou a melhora no ativo para o pagamento do maior número possível de credores, inclusive o próprio Estado, sujeito ativo dos tributos.

4 Multas tributárias com finalidade punitiva

Ocorreu muita celeuma a respeito da qualificação das chamadas “multas tributárias” por conta das variadas e criativas formas como o sujeito ativo – Fisco – as instituiu.

Tanto que há uma aparente contradição entre duas súmulas pretorianas, a saber: número 191 – “*inclui-se no crédito habilitado em falência a multa fiscal simplesmente moratória*” – e a de número 565 – “*a multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência*”.

Contradição aparente porque, em verdade, a multa moratória fiscal de que trata a Súmula 191 do Supremo Tribunal Federal (STF), acima citada, data de 13.12.1963, ou seja, anterior à entrada em vigor do Código Tributário Nacional, de 25.10.1966. E, ademais, a referida multa, moratória, tinha por função restabelecer aos cofres públicos o valor sonegado quando do fato gerador no *valor atualizado* do efetivo pagamento, e não punir.

Difícil imaginar tal distorção na aplicação dos termos, nos tempos atuais. Mas é fácil compreender diante da realidade no País de meados do século passado, quando a praxe era o tabelamento oficial de preços e, portanto, se houvesse atualização monetária, seria aquela imposta pelo Poder Público.

Para exemplificar, basta citar o art. 2º, VI, da Lei 1.521, do ano de 1951, ainda incrivelmente em vigor, que dispõe ser crime contra a economia popular

transgredir tabelas oficiais de gêneros e mercadorias, ou de serviços essenciais, bem como expor à venda ou oferecer ao público ou vender tais gêneros, mercadorias ou serviços, por preço superior ao tabelado, assim como não manter afixadas, em lugar visível e de fácil leitura, as tabelas de preços aprovadas pelos órgãos competentes.

Ademais, veja-se a esclarecedora menção a esse respeito pelo Ministro do STF, Cordeiro Guerra, Relator do RE 79625/SP, de 1975, que vem a ser um dos principais precedentes da Súmula 565, em vigor:

A multa, por definição, foi instituída para suprir a falta da correção monetária, ou compensar, vamos dizer, a desvalorização da moeda decorrente da mora, porque os juros já existiam. *Hoje, acredito, além de legal, ela é sanção pecuniária* (f. 1.302, grifos acrescidos).

E, como se sabe, correção monetária não é penalidade aplicável em qualquer relação jurídica, nem sequer possui natureza indenizatória como são os juros.

Tanto que a Súmula 191, STF foi mencionada no julgado que deu origem à Súmula 565, que a adequou para a nova leitura jurídica, afastando aquela para manter e aplicar-se esta.

De fato, há, hoje, uma caterva de multas ditas “moratórias”, “de convalidação”, “administrativa”, “fiscal”, mas todas, sem exceção, não fogem à regra do art. 157, CTN, que dispõe que a “imposição de penalidade não elide o pagamento integral do crédito tributário”, o que implica dizer que toda multa ou outro nome ou categoria que se lhe der, que não integre o crédito tributário em seu valor principal, *só poderá ter caráter punitivo*.

Penalidade x tributo. Este artigo apenas esclarece que a penalidade não substitui o tributo devido, mas, sim, agrega-se a ele, ficando o contribuinte obrigado ao pagamento de ambos. Cumulação. ‘Deverá o infrator recolher a quantia equivalente à penalidade pecuniária e, além disso, cumprir a prestação do tributo’ (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 8. ed. Ed. Saraiva, 1996, p. 305) (PAULSEN, 2007, p. 1.019).

Assim, tem-se sedimentado no Código Tributário Nacional o caráter e finalidade legislativa de punição pelo inadimplemento de qualquer obrigação tributária imposta ao sujeito passivo. Até mesmo porque, como definiu o art. 3º do próprio CTN, tributo não pode ser sanção de ato ilícito. O mero inadimplemento do tributo não é crime, nem é ilícito adstrito à seara do Direito Obrigacional.

Concluindo: juros e correção monetária não possuem caráter punitivo. Aquele possui cunho meramente indenizatório, pela perda da posse do bem “dinheiro” no tempo, pela mora do adimplemento; esta possui cunho de recuperação ou retorno do valor no *status quo ante*, na data do dever de adimplir, que, no caso de tributos, é pagar, em pecúnia. Já a multa, qualquer que seja a sua denominação, possui caráter punitivo, sancionatório.

5 A intranscendência das penalidades na falência: fundamento constitucional

A Constituição da República de 1988, norma máxima no ordenamento jurídico brasileiro, dispõe uma série de direitos e garantias para o indivíduo, aqui entendido não apenas em sua singularidade, mas, inclusive, em sua coletividade.

A massa falida possui, durante sua existência jurídica, vários direitos previstos na Constituição, como, por exemplo, direito de acesso ao Poder Judiciário (art. 5º, XXXV, CR/88), direito de petição junto aos órgãos e entes da Administração Pública (art. 5º, XXXIV, CR/88) e, também, no que se refere diretamente ao tema ora tratado, a pessoalidade da pena (art. 5º, XLV, CR/88), ou seja:

nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido.

Tal princípio é reconhecido desde a Constituição Imperial, do que nos dá notícia o Prof. Vinícius Gontijo:

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.'

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 pelo falido (GONTIJO, 2006, p. 203).

Desse modo, se a sociedade empresária (massa falida, na falência), que é distinta da pessoa dos sócios (que representam o falido, na falência), pratica qualquer ato que resulte em penalidade tributária durante a sua administração e existência, anterior à decretação da falência, somente ela pode arcar com as consequências, a saber: penas de caráter punitivo.

Em outras palavras, a massa falida, por se constituir num universo de credores, distinto da sociedade que faliu, não deverá suportar as multas tributárias a ela – sociedade – impostas.

O direito tributário sancionador, nesse aspecto, deixa a desejar quando trata da situação jurídica da massa falida, aplicável, ainda hoje, o princípio da pessoalidade da pena, não transmissível a terceiros. Nesse sentido:

Nesse particular, em matéria penal, impera o consenso entre os autores. Contudo, o mesmo não se verifica na seara do Direito Tributário Sancionador, ao menos no Brasil. Existem estudiosos com opiniões divergentes, algumas das quais, as mais conservadoras, chegam a empregar a personalização como critério de distinção entre as sanções estritamente tributárias e as sanções penais.

Omissis.

A intransmissibilidade das sanções estritamente fiscais e o reconhecimento da prevalência do princípio da personalidade no âmbito do Direito Tributário Sancionador encontram-se solidamente estribados em vigorosos e contundentes fundamentos. Contudo, quando as infrações são cometidas por pessoas jurídicas, a solução pode ser questionada, porquanto o princípio da personalidade da penas, que tem origem no Direito Penal, protege as pessoas físicas do sofrimento de sanções impostas a atos ilícitos praticados por outrem, não valendo para as pessoas jurídicas que, ao menos tradicionalmente, não podem ser consideradas autoras de crimes e tampouco padecerem de pena. Assim, a comunicabilidade das sanções estritamente fiscais entre pessoas jurídicas estaria a merecer considerações e consequências peculiares (COIMBRA, 2007, p. 323 e 330).

Com a devida homenagem ao eminente doutrinador e professor, não nos parece correta a assertiva de que não é possível a aplicabilidade do princípio de pessoalidade da pena às pessoas jurídicas e, por extensão, a figuras como a massa falida, por visar a proteção das pessoas naturais ao sofrimento de penas por crimes cometidos por outrem. Nessa colocação, há, pelo menos, dois equívocos.

O primeiro, quando trata a penalidade apenas e tão somente como consequência de ato ilícito ou crime. Não é. Tanto que, no Brasil, o simples não pagamento de tributo não importa em ilegalidade, mas mero inadimplemento, em âmbito obrigacional, apenas. O já mencionado art. 157, CTN, cumulado com o art. 3º, CTN, deixa claro a esse respeito. Uma coisa é a pena aplicada para os fins penais, outra, para fins obrigacionais. Mas ambas as penas estão na seara do fundamento punitivo, sancionador.

O segundo lapso é quando considera que pessoas jurídicas não possam padecer de penas. Tanto pode, como há todo um Direito Penal inovador construído para garantir a punição de sociedades e companhias em crimes ambientais, por exemplo. A única diferença é quanto ao *tipo de pena*, que,

forçosamente, não há de ser reclusão, em cárcere. E pena, aqui, possui, reitere-se à exaustão, caráter de sanção.

Isso é explicável pelo conhecimento de História. Pois, o que é o princípio do não confisco, hoje consagrado e estendido às sociedades e companhias de todos os matizes, senão a proibição do Rei João Sem Terra – a pessoa do governante se confundindo com a figura do “Estado” – de não tomar as terras dos senhores feudais e nobres, pessoas naturais ainda que de posse de bens reais, coisificadas? Se formos considerar todo o arcabouço do Direito Penal, ele sempre teve, como raiz, um fundamento pessoal que protegia as coisas não pelo que elas são e seus atributos, mas porque todas elas remetem, em última análise, ao Direito da Pessoa Humana.

Desse modo, a despeito de entendimentos contrários, perdura a posição de que as multas tributárias, *por possuírem caráter punitivo*, não podem ser pagas pela massa falida, estando na penúltima colocação do rol dos credores, como prevê o art. 83, III e VII, da Lei 11.101/05.

Massa falida não é sucessora, em nenhuma hipótese, da sociedade empresária. Trata-se, como já dito, de mera figura jurídica temporal e com finalidade legal específica, que não é a continuação, debaixo de sua figura, das atividades empresariais daquele que faliu.

Por isso, persiste a aplicação do princípio da pessoalidade da pena quando se trata da massa falida, afastando-se, por consequência, as multas tributárias de caráter punitivo.

6 As súmulas do Supremo Tribunal Federal sobre multas fiscais na falência: precedentes

Há 2 (duas) súmulas do STF, que continuam em vigor, aplicáveis para a questão jurídica sob análise, a saber: 192, cujo texto, *ipsis litteris*, é “*não se inclui no crédito habilitado em falência a multa fiscal com efeito de pena administrativa*”, e 565, pela qual “*a multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência*”.

A Súmula 192 teve aprovação na sessão plenária do STF em 13.12.1963, anterior ao Código Tributário Nacional, de 1966, enquanto que a Súmula 565 foi aprovada em 15.12.1976.

O que importa para o presente trabalho são os precedentes que fundamentaram a elaboração das respectivas súmulas, sendo certo que todas confirmam o acima já elaborado. Senão, veja-se a ementa do RE 79.625/SP, mencionado em outros precedentes:

Multa moratória. Sua inexigibilidade em falência, art. 23, parágrafo 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. RE não conhecido.

Verifica-se que qualquer valor reclamado em falência, que tenha conotação punitiva como as multas tributárias e mesmo contratuais, não pode ser requisitado preferencialmente aos de cunho meramente restaurador do *status quo* ou indenizatório, como são o caso da correção monetária e os juros. Veja-se extrato do voto do RE 79.625/SP a respeito:

Nessa conformidade, a sanção fiscal aplicada ao falido, compensada a mora pela correção monetária do tributo exigido e pelos juros moratórios, é sempre punitiva, pois que a sanção aplicada não o é pela mora, mas pelo simples fato do inadimplemento, daí considerar a sua natureza como punitiva, e não moratória.

Omissis.

Por isso, entendo, como o Egrégio Tribunal local, e nesse sentido votei no plenário, no RE nº 80.093-SP e mais 80.193, 80.147 e 80.185, em 13.12.74, que as sanções fiscais são sempre punitivas, uma vez assegurados a correção monetária e os juros monetários. O princípio da Lei de Falências é o de que não se deve prejudicar a massa, o interesse dos credores. O que se assegura é o imposto devido, não as sanções administrativas. Esta a inteligência que dou ao art. 184 do CTN.¹

O novo art. 83, VII, da Lei 11.101/05 viola esse critério embasado em princípio geral de direito - disposto no art. 23 da antiga Lei de Falências (Decreto-lei 7.661/1945) - ao preferir “*as multas contratuais e as penas pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, inclusive as multas tributárias*” aos “*créditos subordinados, a saber: a) os assim previstos em lei ou em contrato*”, como dispõe o inciso VIII do mesmo artigo da nova lei de falências.

Em outras palavras: pagam-se as multas e demais penalidades pecuniárias com índole punitiva primeiro e, se sobrar, pagam-se os juros. É a consagração do absurdo jurídico! Mas ela tem uma explicação legislativa: é que a Fazenda, não raro, prevê uma variedade de multas de todos os matizes: “convalidação”, “moratória”, “fiscal”. Se um contrato, privado, fizer previsão de mais de um tipo de cláusula penal ou multa,

¹ F. 1.299-1.300.

certamente, será fulminada por uma decisão judicial que a afastará por constituir em abuso, violação da função social do contrato ou, recorrendo aos princípios publicísticos, *ne bis in idem*.

O grande problema do mencionado art. 83, VII, da Lei 11.101/05 é a sua *inconstitucionalidade*, que há de ser reconhecida pelo Poder Judiciário. Não para negá-la, mas *para determinar a correta disposição das preferências de crédito na falência*. Isso porque o agente que praticou o ato passível de sanção é pessoa diversa da massa falida, que, como dito, retrata o universo de credores da massa falida.

A manter a disposição legal tal como está, o credor que pleiteia pagamento dos juros indenizatórios, ficará por último, proporcionando evidente privilégio do Estado, que usa e abusa das multas para arrecadar às custas não só do contribuinte, mas de terceiros, como acontecerá na falência se o dispositivo não for declarado inconstitucional.

Pelo Código Tributário Nacional, todas as multas têm conotação punitiva, de penalidade, devendo ser pagas por último. De fato, veja-se o já mencionado RE 79.625/SP, datado de 14.08.1975:

O SENHOR MINISTRO CORDEIRO GUERRA - O V. Acórdão recorrido excluiu a multa moratória da condenação, em executivo fiscal, imposta à massa falida, em obediência ao art. 23, § único, III, da Lei de Falências, por entender que, face ao Código Tributário Nacional, todas as multas fiscais são de natureza administrativa penal.

Inconformado, recorre o Estado de São Paulo, para que se reconheça que a multa moratória é exigível de massa falida, nos termos da Súmula n. 191.

Omissis.

VOTO – [...] Não há dúvida, e o consagra a Súmula 192, que não se inclui no crédito habilitado em falência a multa fiscal com efeito de pena administrativa [...].

Essa proibição, como esclarece MIRANDA VALVERDE, 'figura no nosso direito falimentar desde a Lei 2.024, de 1908, e provém da lei alemã sobre falências, que, no § 63, n. 3, ordena a exclusão, do concurso, dos créditos por penas pecuniárias, porquanto se eles pudessem ser incluídos na falência, feririam não tanto o devedor, quanto os credores dela, contrariando, ainda hoje, o princípio, que não necessita estar mais nos códigos, de que a responsabilidade penal é absolutamente pessoal'.

Entretanto, esta Egrégia Corte sempre entendeu que, em se tratando de multa simplesmente moratória, inclui-se no crédito habilitado em falência, a multa de tal natureza – Súmula n. 191.

Em reiterados julgados, os eg. Tribunais de São Paulo têm entendido, porém, como na espécie, que, a partir da vigência do Código Tributário Nacional, não obstante o disposto no seu art. 184 e 134, § único, toda multa fiscal é punitiva, e, conseqüentemente, inexigível em falência.²

Em face das distinções entre sociedade empresária falida e a massa falida e, ainda, do caráter pessoal da penalidade pecuniária, é que se afastam, taxativamente, por disposição constitucional, as multas em classe preferencial na falência. Tal ponto é tão importante em matéria falimentar que, em outro momento no voto do v. acórdão paradigma da Súmula 565 do STF, ainda em vigor, foi ressaltado:

Fundamental, nos termos dessa exposição para que a multa pecuniária se exclua do processo da falência, é a circunstância de caber ao falido a responsabilidade pessoal pela infração, que haja dado causa à pena. Filia-se essa interpretação, como é sabido e como se registra, aliás, em nota ao comentário do insigne comercialista, à exposta nos motivos da lei alemã, explicativos das razões que haviam induzido o legislador germânico a mandar excluir do concurso de créditos fundados em penas pecuniárias. 'Se as penas pecuniárias' – rezavam os motivos dessa lei – 'em que estivesse incurso o devedor comum, pudessem ser reclamadas na falência, elas feririam, não tanto esse devedor, quanto os credores da falência'.

4. Se bem que houvesse sido esse, originariamente, o motivo que determinou se excluíssem do processo de falência os créditos oriundos de pena pecuniária, a contenda, na aplicação dessa regra, passou a ferir-se, todavia, acerca de saber se a chamada multa moratória constitui pena ou, mais precisamente, pena pecuniária. A questão em torno da qual gira a divergência consiste, assim, em apurar se esse gravame é multa simplesmente moratória ou se, ao contrário, reveste, malgrado esse *nomen iuris*, o caráter de multa penal. À idéia de que a sanção pelo descumprimento de obrigação fiscal possui natureza meramente civil, com a função de ressarcir dano causado pelo inadimplemento desse dever jurídico contrapõe-se, desse modo, a concepção de que, na multa moratória, se traduz verdadeira sanção penal, transcendendo a reação punitiva, nela expressa, os limites do mero ressarcimento de prejuízo ou dano acarretado pelo descumprimento da obrigação fiscal.³

² F. 1.297-1.298.

³ F. 1.308-1.309.

Numa fina analogia, o Ministro Cunha Peixoto, em seu voto no mesmo RE 79.625/SP, explica:

Além disso, penal ou moratória, o falido deixa de pagá-la para transferir a seus credores. O Fisco recebe não na moeda da falência, mas na moeda atual, quando os demais credores vão receber na moeda da falência, e, além disso, ainda contribuem para pagar ao Fisco na moeda atual. Razão por que também acompanho o eminente Relator [...] ⁴.

Frise-se que os Ministros que foram vencidos nesse julgado, Ministro Thompson Flores e Ministro Xavier de Albuquerque, aplicavam a Súmula 191, STF, dizendo que a multa moratória seria correção monetária sob outro nome, no que foram advertidos pelos demais componentes da Corte Pretoriana sobre o equívoco, qual seja: na data da edição da Súmula 191, STF, a referida “multa moratória” era, na verdade, a junção dos índices de correção monetária com os juros de mora.

7 Conclusão

Feitas essas observações, não há como persistir o equívoco presente no art. 83, VII, da Lei 11.101/05, que determinou a preferência das multas em face dos juros nos termos do inciso seguinte, visto que inconstitucional.

De fato, o princípio constitucional da intranscendência das penas que tem como espécie as multas, contratuais privadas ou mesmo estatais, como é o caso do Fisco, não sofreu qualquer reparo, devendo se aplicar por supremacia à norma infraconstitucional.

Qualquer multa em falência só pode ser adimplida por último e em derradeiro, visto que só assim se estará garantindo a aplicação sancionatória a quem, efetivamente, a provocou.

8 Referências

BERTOLDI, Marcelo M.; RIBEIRO, Márcia Carla Pereira. *Curso avançado de direito comercial*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão do RE 79.625/SP. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 16 nov. 2008.

GONTIJO, Vinícius José Marques. Inexigibilidade de multas tributárias do contribuinte na sua falência. *Revista de Direito Mercantil*, v. 141, São Paulo: Malheiros, jan. a mar./06.

GONTIJO, Vinícius José Marques. O empresário no Código Civil Brasileiro. *Revista dos Tribunais*, v. 831, ano 94, jan./05.

GUIMARÃES, Maria Celeste Moraes. *Recuperação judicial de empresas e falência à luz da Lei n. 11.101/2005*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

⁴ F. 1.315.