

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
COORDENAÇÃO DE ATIVIDADES
COMPLEMENTARES E MONOGRAFIA JURÍDICA
CURSO DE DIREITO**

GIULLIANO CAÇULA MENDES

**GARANTIAS E PREFERÊNCIAS DO CRÉDITO
TRIBUTÁRIO: PRIVILÉGIO INJUSTO DO FISCO OU
INSTRUMENTO DE INTERESSE SOCIAL ?**

**Fortaleza
2006**

GIULLIANO CAÇULA MENDES

**GARANTIAS E PREFERÊNCIAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:
PRIVILÉGIO INJUSTO DO FISCO OU INSTRUMENTO DE INTERESSE SOCIAL ?**

Monografia submetida à apreciação de banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Francisco de Araújo Macêdo Filho.

**Fortaleza
2006**

GIULLIANO CAÇULA MENDES

**GARANTIAS E PREFERÊNCIAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:
PRIVILÉGIO INJUSTO DO FISCO OU INSTRUMENTO DE INTERESSE SOCIAL ?**

Monografia submetida à apreciação de banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Francisco de Araújo Macêdo Filho (Orientador)
Universidade Federal do Ceará-UFC

Prof. Luiz Eduardo dos Santos
Universidade Federal do Ceará-UFC

Prof. Abimael Clementino Ferreira de Carvalho Neto
Universidade Federal do Ceará-UFC

À minha noiva Ivana, pelas
noites de estudo que me
foram roubadas à sua
companhia.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela inspiração e pela força que me tem dado, sobretudo nas horas mais difíceis de minha vida.

Aos meus pais e irmãos, pela força que me deram ao longo de toda minha existência.

Aos professores da Faculdade de Direito da UFC, em especial o Professor Luiz Eduardo e o Professor Abimael Carvalho, pelos conhecimentos que me foram passados e pelo esforço e empenho dedicados aos alunos e ao curso.

Ao meu orientador, Professor Francisco de Araújo Macedo Filho, não apenas pela orientação na realização deste trabalho, mas por todas as lições e orientações que me deu na minha vida acadêmica.

Aos amigos Bosco, Leonice e Liza, pela ajuda dada nos momentos mais difíceis.

À minha noiva Ivana, estímulo maior a vencer todos os obstáculos que me são apresentados.

RESUMO

Discorre acerca das garantias preferências e privilégios titularizadas pelo crédito tributário, indagando se tais institutos jurídicos representam uma desproporção no equilíbrio entre a Administração Pública e seus administrados, ou se os mesmos são mecanismos legais titularizados pelo Estado na busca pela obtenção de seu fim maior que é o bem-estar coletivo. Analisa uma a uma as garantias, privilégios e preferências do crédito tributário enumeradas no Código Tributário Nacional, detendo-se com mais vagar na preferência titularizada pelo credor fiscal, quando da instauração do processo de execução concursal falimentar. Compara o novel diploma regulamentador do processo falimentar com a legislação anterior recém revogada, objetivando concluir se as inovações legais trouxeram ou não prejuízo ao Estado na atividade de arrecadação de seus tributos, dificultando ou não seu objetivo maior, qual seja o bem-estar social obtido através do fornecimento de bens e serviços públicos de qualidade.

Palavras-chave: Garantias, Privilégios e Preferências. Crédito Tributário. Administração Pública. Processo Falimentar. Inovações legais. Prejuízo ao Estado na arrecadação de tributos.

ABSTRACT

It discourses about guaranties, preferences and privileges entitled by the tributary credit, asking if these juridical institutes represent a disproportion in the equilibrium between the public administration and its administrated people or if they are legal mechanisms entitled by the State searching its biggest objective: the collective welfare. It analyses one by one of the guaranties, privileges and preferences of the tributary credit enumerated in the National Tributary Law, dwelling on details in the preference entitled by the fiscal creditor, when established the insolvency confluence execution process. It compares the new law that regulates the insolvency process with the previous legislation newly revoked, aiming conclude if the legal innovations brought or did not damage to the State in its activity of collecting duties or taxes, difficultating or not the biggest purpose- the social welfare achieved by the supplying of public services with quality.

Keywords: Guaranties, Privileges and Preferences. Tributary Credit. Public Administration. Insolvency Process. Legal Inovations. Damage to the State in collecting Duties or Taxes.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	8
2 HISTÓRICO E FINALIDADE DAS GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	11
3 DIFERENCIAÇÃO ENTRE OS TERMOS “GARANTIAS”, “PRIVILÉGIOS” E “PREFERÊNCIAS”.....	14
4 GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ENUMERADOS NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN).....	19
4.1 Caráter não taxativo das garantias e privilégios enumerados no capítulo VI do CTN.....	19
4.2 Responsabilidade Patrimonial pelo crédito tributário.....	20
4.3 Presunção de Fraude nas alienações.....	22
4.4 Indisponibilidade de bens do devedor fiscal.....	24
4.5 Preferências do crédito tributário.....	25
4.6 Créditos tributários e juízos universais.....	28
4.7 Concurso de preferências entre Pessoas Jurídicas de Direito Público.....	29
4.8 Créditos extraconcursais da massa falida.....	31
4.9 O inventário e os créditos tributários.....	34
4.10 Liquidação de Sociedades Não Empresárias e os Créditos tributários.....	34
4.11 Exigência da prova da quitação de tributos.....	36
5 GARANTIAS, PRIVILÉGIOS E PREFERÊNCIAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO PROCESSO FALIMENTAR.....	38
5.1 Posição do credor tributário na escala hierárquica de credores na vigência do Decreto-Lei 7661/45.....	39
5.2 Posição do credor tributário na escala hierárquica de credores com a vigência da Lei 11.101/2005 (Nova Lei de Falências).....	47
6 CONCLUSÃO.....	55
7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	58

1 INTRODUÇÃO

O ser humano, como ser frágil que é frente às intempéries naturais, necessitou unir-se em sociedade a fim de que juntamente com outros seres humanos, seus semelhantes, pudesse dominar a natureza e dela utilizar-se em benefício próprio.

Com a vida em sociedade surgiu a figura política do Estado, ente sobre-humano que seria responsável por garantir, a cada ser humano individualmente, o indispensável a seu bem estar e felicidade, tornando possível a sobrevivência, e por que não domínio, dos seres humanos sobre a Terra.

O Estado, como abstração jurídica que é, precisa ter exteriorizada a sua vontade, que deve coincidir com a chamada "vontade de geral" da sociedade e que representa uma "soma vetorial" das vontades individuais.

A exteriorização da vontade estatal, e conseqüentemente da vontade geral, é feita através dos governantes, líderes que tomam a frente de seu povo, buscando, pelo menos em tese, o bem estar de toda a coletividade.

Para atingir tão nobres fins, esses governantes utilizam-se e são auxiliados por um enorme aparato estatal, composto de um sem número de agentes públicos, de equipamentos, instalações e insumos, que tornem possível a realização de obras e a prestação de serviços públicos, voltadas para o objetivo final a ser atingido que é o bem estar da população.

Acontece que tal esforço necessita de uma quantidade enorme de energia e de recursos. Essa energia e recursos não surgem do nada, devendo sua origem vir de algum lugar. Ora, nada melhor do que a origem desses recursos advir daqueles que justamente serão os beneficiários finais das obras e serviços públicos. E quem são eles, senão os componentes do povo?

Esse raciocínio justifica a figura jurídica do tributo em seu sentido de contribuição. Tributar seria o ato de colher a contribuição dada pelos particulares, a fim de que, com a soma de todas essas contribuições, se adquirissem recursos suficientes para garantir o bem estar de todos. Seria como se todos contribuíssem para o bem de todos.

Tal linha de pensamento, apesar de simplificada, serve para justificar várias teorias relativas à origem dos tributos. Até mesmo nas sociedades Teocráticas, como a do Egito Antigo, em que o tributo era devido não ao Estado, mas ao Faraó, tal linha de pensamento mantém sua validade, pois o Faraó era considerado como uma divindade, o próprio Deus ou

um dos inúmeros deuses na Terra e os tributos seriam uma retribuição e estímulo a que ele abençoasse o povo a fim de sempre estar garantida a ocorrência de boas colheitas.

Acontece que nem toda a população se conforma em ceder uma parcela da riqueza que foi gerada por si para que seja atingido o bem de todos. É instinto natural do ser humano o egoísmo e a auto-preservação, de forma que somente com uma boa socialização e sentimento de coletividade e cidadania que se consegue obter cidadãos mais conscientes de seus direitos e deveres e mais preocupados com o bem estar social.

Para evitar que parte da população deixe de cumprir com sua parcela mínima para o bem estar social, surgiram e foram desenvolvidos ao longo do tempo uma série de mecanismos que terminassem por forçar o cidadão a contribuir com seu dever na coletividade e que inibissem as práticas tendentes ao inadimplemento dessas obrigações.

Assim nasceram as figuras jurídicas consistentes nos privilégios, preferências e garantias do crédito tributário, crédito este, entendido como representação do dever do particular, como cidadão, de contribuir para o bem coletivo.

Primeiramente tais garantias foram de violência terrível, sem respeitar a dignidade da pessoa humana, tais como decapitações, lançamento do devedor a animais selvagens, tortura e humilhações públicas, transformação do contribuinte faltoso em escravo, etc.

Posteriormente, com a evolução da sociedade e as pesquisas dos filósofos jusnaturalistas, desenvolveu-se a noção de dignidade da pessoa humana e tornaram-se mais aplicados os princípios de direito natural da proporcionalidade e da razoabilidade.

Passou-se a fazer diferença entre os tipos de contribuintes faltosos, sendo o tratamento mais benevolente àqueles que deviam tributos involuntariamente, devido a circunstâncias alheias ao seu controle como oscilações da economia ou mesmo ruína devido a intempéries naturais, tais como naufrágios, enchentes ou terremotos.

Para os contribuintes dolosamente faltosos, fraudadores ou falsários, continuaram sendo reservadas penas mais severas, porém não tão cruéis como as de antigamente, resumindo-se principalmente na perda do patrimônio e na possibilidade de prisão.

Além dos mecanismos de caráter penal, sejam eles patrimoniais ou a ameaça ao direito de liberdade, os diferentes ordenamentos jurídicos no mundo passaram a estabelecer vários mecanismos de mais variadas naturezas, sejam civis, administrativos ou políticos, de forma a que se torne quase impossível faltar com o pagamento do dever social de pagar o tributo e que se combata ao máximo a figura nefasta do sonegador.

O presente trabalho se propõe a analisar alguns dos principais mecanismos existentes em nosso ordenamento jurídico que visem a assegurar o cumprimento do débito social de

pagar o tributo, verificando, com espírito crítico, se há e se quais deles constituem abuso aos direitos individuais à luz de um estado Democrático de Direito e justificar, aqueles que de forma não abusiva, garantam o adimplemento de tão importante obrigação, essencial à sobrevivência da própria sociedade.

Possui também o objetivo específico de analisar a alteração jurídica num dos principais desses mecanismos, qual seja o grau de preferência do crédito tributário num processo falimentar, modificado após o advento da Lei 11.101/2005, conhecida como a "Nova Lei de Falências".

Por fim, tem como objetivo principal concluir se a existência de tais mecanismos, consistentes num sistema de garantias, preferências e privilégios legais, são nocivos aos interesses da coletividade ou se são tão somente um instrumento que visa a assegurar a satisfação dos interesses sociais.

2 HISTÓRICO E FINALIDADE DAS GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Na Grécia Antiga, Aristóteles¹ já afirmava: *O homem é um animal político*, podendo se acrescentar que, além de político, o ser humano é também necessariamente um animal social.

Devido à sua fraqueza biológica, a espécie humana jamais sobreviveria às intempéries naturais se não fosse o surgimento da civilização e da vida em sociedade. Para assegurar a satisfação das necessidades sociais surgiu a figura político-jurídica do Estado, entidade acima dos homens e que, representando a coletividade deles, garantiria a realização da chamada "vontade geral", concebida por Jean Jacques Rousseau² como um somatório de todas as vontades individuais, mas que, na verdade, era diversa destas, sendo-lhes superior por se destinar a assegurar o bem-estar de toda a coletividade.

Para garantir a sobrevivência do ente estatal e para se fazer possível o atendimento de todas as necessidades exigidas pela vida em sociedade, o Estado necessita de recursos provenientes da contribuição de cada cidadão em particular e que, pelo menos em tese, deverão ser transformados e revertidos a todos na forma de obras, bens e serviços públicos.

De acordo com Hugo de Brito Machado³:

Qualquer que seja a concepção de Estado que se venha a adotar, é inegável que ele desenvolve atividade financeira. Para alcançar seus objetivos precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar tais recursos.

O verbo tributar teria sua origem etimológica no latim *tribuere*, que significa dividir por tribos, dividir, repartir, distribuir. O tributo seria o resultado da ação estatal de tributar, indicando o encargo a ser repartido entre as diversas tribos e entre os diversos súditos. O súdito "contribuiria" para as ações estatais, já que o destinatário final delas seria ele mesmo, pois as mesmas se destinariam a beneficiar toda a sociedade.

Os tributos (ou contributos), seriam depositados metaforicamente num grande cesto arrecadatório. Aliás, outro não é o significado etimológico da palavra "Fisco" senão "grande cesto". O Fisco seria a enorme cesta arrecadatória onde todos os fiéis cidadãos depositariam a sua contribuição para o bem estar social.

¹ EDITORA NOVA CULTURAL. **Os pensadores-Aristóteles**, 1996, p.16.

² ROSSEAU, Jean Jacques. **Do Contrato Social**. Tradução: NASSETI, P., 2002, p.99.

³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 2005, p.48.

Acontece que nem todo cidadão é dotado dessa consciência e dever cívico. Muitos desejam escapar a essa obrigação social de contribuir com parte da riqueza por eles gerada, para a obtenção da meta final que é o bem-estar coletivo.

De acordo com os ensinamentos de Paulo Bonavides⁴, para evitar e inibir tais comportamentos, o Estado necessitou criar sistemas repressores de tais condutas e muitos foram os mecanismos utilizados ao longo da história.

Os primeiros mecanismos utilizados para reprimir tais comportamentos eram condizentes com o modelo de Estado adotado na antiguidade. Assim, devido ao fato de o soberano exercer o poder de forma quase absoluta, uma falta com os deveres tributários corresponderia a uma ofensa ao próprio soberano, muitas vezes considerado como representante de Deus (ou até o próprio Deus como no caso do Faraó no Egito Antigo). A pena para tais ofensas era normalmente a morte, executada das maneiras mais cruéis e exemplares possíveis.

A pena de morte sem dúvida foi o primeiro e mais primitivo mecanismo utilizado pelo Estado para assegurar o adimplemento das obrigações fiscais.

Outras penas foram utilizadas ao longo da História, muitas delas de natureza desumana e degradante, tais como as penas de tortura, prisão perpétua, humilhações públicas, punição dos familiares do devedor, transformação do faltoso em escravo, etc.

Posteriormente, com o desenvolvimento de um pensamento mais humanista e jusnaturalista, passou-se a valorizar mais a dignidade da pessoa humana. O Jusracionalismo questionou bastante a crueldade das penas e começou a se desenvolver e utilizar mais os estudos sobre os princípios de Direito Natural da Razoabilidade e da Proporcionalidade.

Assim, as penas para quem deixava de pagar tributos passaram a ser menos degradantes. Passou-se a questionar mais as causas para o inadimplemento da obrigação tributária, colocando em patamares diferentes os contribuintes que se tornavam inadimplentes devido às vicissitudes da atividade econômica ou por ocasião de intempéries naturais e os indivíduos que dolosamente procuravam escapar do dever social de pagar o tributo através de todas as espécies de fraudes imagináveis.

Com a evolução do Estado Democrático de Direito, extinguiu-se, na maioria dos Estados ocidentais, a pena de morte em casos de inadimplemento de obrigação tributária.

Nos casos de devedores que não tinham o dolo deliberado de fraudar a arrecadação fiscal, reservaram-se principalmente as sanções patrimoniais, já que passou a vigorar o

⁴ BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 1976, p.51.

princípio de que "o patrimônio do devedor, e só o patrimônio do devedor, é que será a garantia de seus credores", abolindo-se o sistema de prisão civil por dívidas, ressalvados apenas em alguns casos previstos constitucionalmente.

Nos casos em que o devedor deliberadamente deseja se esquivar da obrigação de pagar os tributos, continuou o Estado punindo tal conduta nociva através do Direito Criminal, ao tipificar certas condutas como crimes de sonegação fiscal, porém agora sendo assegurada a ampla defesa e o contraditório, além da oportunidade de ocorrer a extinção da punibilidade penal se houver o pagamento integral do tributo, em certos casos.

De acordo com as lições de Dalmo de Abreu Dallari⁵, para se adequar ao desenvolvimento do Estado Democrático de Direito, o Estado teve que renunciar aos mecanismos repressores que fossem de encontro à dignidade da pessoa humana e à razoabilidade e proporcionalidade.

Dessa forma, teve que desenvolver mecanismos outros, num complexo sistema de garantias, privilégios e preferências de que é possuidor o crédito fiscal, a fim de resguardar de forma compatível com a evolução do Direito a atividade de tributação e arrecadação de recursos, de forma que se atinja o bem estar social.

⁵ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 2002, p. 26.

3 DIFERENCIAÇÃO ENTRE OS TERMOS “GARANTIAS”, “PRIVILÉGIOS” E “PREFERÊNCIAS”

É mister neste estudo, realizar uma breve diferenciação entre os conceitos de garantia, privilégio e preferência relativamente ao crédito tributário.

Segundo o professor Sacha Calmon Navarro Coelho⁶:

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

Portanto, compreende-se como garantia o conjunto de vantagens atribuídas ao Fisco, sejam elas decorrentes de aspectos processuais ou decorrentes do direito substancial onde se impõem obrigações acessórias aos contribuintes, cujo cumprimento facilita a fiscalização e arrecadação dos créditos tributários.

Já em relação a Privilégios do crédito tributário, o professor Sacha Calmon Navarro⁷ os define como:

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

Por fim, o renomado tributarista arremata definindo preferência tributária como (...) *de certo modo, modalidade de privilégio. Processualmente, a preferência dá à Fazenda Pública o direito de receber seus créditos antes de outros credores em concurso.*

O CTN confunde os conceitos de privilégios, garantias e preferências agrupando-os dentro da mesma seção e usando ora um ora outro termo sem nenhum rigor técnico.

⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 2005, p.879.

⁷ *Op. cit.*, p. 880.

O Professor Celso Cordeiro de Machado⁸ realizou estudo tentando identificar e classificar dentro do código tributário nacional as diversas categorias de garantias, privilégios e preferências que possui o Fisco na realização de seus créditos. Segundo seu magistério, assim se distribuem essas prerrogativas fiscais ao longo do CTN e antes da lei 11.101/2005 (Nova Lei de Falências):

Garantias

- *Presunção de ser fraudulenta alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução (CTN art. 185);*
- *Garantia de instância, oferecida pela massa falida, para discussão, no processo competente, de crédito tributário contestado no processo de falência ou concordata (CTN art. 188, § 1º);*
- *Reserva de bens suficientes à extinção total do crédito e seus acréscimos, por ordem do juiz, caso tenha de ser discutido, em processo competente, o crédito tributário contestado no processo de falência ou concordata (CTN, art. 189, parágrafo único);*
- *Reserva de bens suficientes à extinção total do crédito e seus acréscimos, por ordem do juiz, caso tenha de ser discutido, em processo competente, o crédito tributário contestado no processo de inventário ou arrolamento (CTN, art. 189, parágrafo único, c/c o §1º do artigo 188);*
- *Prova de quitação de todos os tributos relativos à atividade mercantil do concordatário, ou do falido, que pleiteie a declaração de extinção de suas obrigações, como condição da concessão de concordata ou da declaração da extinção das obrigações do falido (CTN, art.191);*
- *Prova de quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, como condição para que o juiz profira sentença de partilha ou adjudicação (CTN, art. 192);*
- *Prova de quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre, a ser feita pelo contratante ou proponente, perante departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, ou suas autarquias, para celebrar contrato ou apresentar proposta em concorrência pública (CTN, art.193);*

⁸ MACHADO, 1984 apud COELHO, 2005, p.880 e 881.

Privilégios:

- *Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, de seu espólio ou massa falida, inclusive os gravados por ônus real, ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens ou rendas absolutamente impenhoráveis (CTN, art.184);*
- *Dispensa da submissão a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, inventário ou arrolamento (CTN, art. 187), para a cobrança judicial do crédito tributário;*

Preferências:

- *Pagamento preferencial ao de qualquer outro crédito, seja qual for a natureza ou o tempo de constituição deste, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho (CTN art. 186);*
- *Pagamento preferencial a quaisquer créditos habilitados em inventário ou arrolamento, ou outros encargos do monte, dos créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo do de cujus ou de seu espólio, exigíveis no decurso do processo de inventário ou arrolamento(CTN art.189);*
- *Preferência dos créditos da União sobre os dos Estados, Distrito Federal e Territórios, e destes sobre os dos Municípios (CTN, art.187, I, II e III).)*

Além dos acima enumerados, há outros privilégios e garantias disseminados ao longo do próprio CTN bem como em outros diplomas de direito substancial e processual como, por exemplo, a lei 6830/80 (lei de execuções fiscais).

Para Hugo de Brito Machado⁹, garantia é (...) *meio ou modo de se assegurar um direito*, embora prossiga afirmando que nem sempre é fácil distinguir nitidamente uma garantia de um privilégio, considerando como sinônimos preferência e privilégio ao dizer *Assim vamos considerar, aqui, como privilégio apenas a preferência de que goza o crédito tributário no concurso com os demais.*

O professor Luciano Amaro¹⁰ afirma que: *Garantias reais ou pessoais melhoram a qualidade do crédito, no sentido de que, na hipótese de inadimplemento, dão ao credor maiores condições de satisfazer seu crédito.*

⁹ *Op. cit.*, p. 239.

¹⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 2005, p.469.

O constitucionalista Alexandre de Moraes¹¹ faz diferenciação entre os termos “direito” e “garantia” afirmando que a solução da questão se dá:

(...) ao separar as disposições meramente declaratórias, que são as que imprimem existência legal aos direitos reconhecidos, e as disposições assecuratórias, que são as que, em defesa dos direitos, limitam o poder. Aquelas instituem os direitos; estas, as garantias; ocorrendo não raro juntar-se, na mesma disposição constitucional, ou legal, a fixação da garantia com a declaração do direito.

Para Canotilho¹², as clássicas garantias seriam também direitos, embora se salientasse nelas seu caráter instrumental de proteção aos direitos.

Outro celebrado constitucionalista português, Jorge Miranda¹³, diferencia os termos afirmando que:

Clássica e bem actual é a contraposição dos direitos fundamentais, pela sua estrutura, pela sua natureza e pela sua função, em direitos propriamente ditos ou direitos e liberdades, por um lado, e garantias, por outro lado. Os direitos representam só por si certos bens, as garantias acessórias e, muitas delas, adjectivas (ainda que possam ser objecto de um regime constitucional substantivo); os direitos permitem a realização das pessoas e inserem-se directa e imediatamente, por isso, as respectivas esferas jurídicas, as garantias só nelas se projectam pelo nexó que possuem com os direitos; na acepção jusracionalista inicial, os direitos declaram-se, as garantias estabelecem-se.

De acordo com nosso entender, denominam-se garantias tudo aquilo que é instrumento para assegurar a integridade de um direito, sendo espécies desse gênero os privilégios e as preferências. Privilégios seriam estritamente relacionados com a origem etimológica de seu vernáculo (*Privata Lex*), representando tudo aquilo que garantisse um direito, mas que dissesse respeito particularmente a apenas um titular desse direito, não podendo ser utilizados por eventuais titulares de direito de igual natureza, como por exemplo, a não sujeição do crédito tributário ao juízo universal da falência.. Já preferência seria a modalidade particular de garantia que se manifesta em uma execução concursal, seja ela processo de insolvência civil ou processo falimentar, consistindo na satisfação de determinado crédito ter primazia sobre outro de natureza diversa.

¹¹ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**, 2004, p. 61.

¹² CANOTILHO 1993 apud MORAES, 2004, p.62.

¹³ MIRANDA, 1990 apud MORAES, 2004, p.62.

4 GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ENUMERADOS NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN)

4.1 Caráter não taxativo das garantias e privilégios enumerados no capítulo VI do CTN

O CTN em seu capítulo VI enumera uma série de garantias e privilégios de que é possuidor o crédito tributário, mas que, no entanto, não excluem outras garantias ou privilégios que porventura possam ser atribuídos ao Fisco, seja em outras seções do CTN, seja em outros diplomas legais específicos, em função da natureza do tributo a que tais leis possam se referir. Portanto, é permitido ao legislador federal, estadual ou municipal, estipular outras garantias para o crédito tributário, além das previstas no CTN.

Essa é a inteligência do artigo 183 do CTN que prossegue afirmando em seu parágrafo único, que a natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não tem o condão de alterar a natureza deste nem a da obrigação tributária que lhe corresponda.

Assim, se for atribuída ao crédito tributário uma garantia de natureza real ou fidejussória, nem por isso será alterada a sua natureza, não deixando de ser tributário para se transmutar em hipotecário ou pignoratício, em função da garantia que lhe tenha sido atribuída. Até mesmo porque se tal ocorresse, teria o condão de alterar a posição hierárquica ocupada pelo crédito tributário no quadro geral de credores do processo falimentar.

Tais vantagens, de acordo com o artigo 141 *in fine* do CTN, são matéria sob reserva de lei (o que constitui por si só outra garantia), não podendo ser dispensadas discricionariamente pela autoridade administrativa, sob pena de responsabilização pessoal.

De acordo com o magistério do professor Celso Cordeiro Machado¹⁴, se porventura um terceiro pagar a dívida de um contribuinte ou responsável para com o Fisco, subrogando-se no lugar da Fazenda Pública, o crédito que terá ao exercitar contra o contribuinte devedor o seu direito de regresso, não será possuidor das garantias pertinentes ao crédito tributário, pois elas são inerentes à Fazenda Pública, sendo de interesse coletivo que existam, afinal o produto originado da arrecadação de tributos é em última instância revertido para toda a sociedade.

Por isso Luciano Amaro¹⁵, citando Celso Cordeiro Machado arremata: *As garantias do crédito tributário- registra Celso Cordeiro Machado- não se transferem para o terceiro que pague a dívida tributária, na condição de responsável.*

¹⁴ MACHADO, 1984 apud AMARO, 2005, p.470

¹⁵ *Op. cit.*, p. 470.

4.2 Responsabilidade Patrimonial pelo crédito tributário

A regra em nosso ordenamento jurídico é a de que o patrimônio do devedor responde por suas dívidas, sendo, portanto, a garantia de seus credores. Diferentemente do que acontecia na antiguidade, onde a responsabilidade era pessoal, o patrimônio do devedor, e apenas seu patrimônio, é que poderá responder por suas dívidas.

Em regra, todo o patrimônio do devedor é apto a responder pela totalidade de seus débitos, à exceção de alguns bens que, em homenagem ao princípio da dignidade da pessoa humana, são impenhoráveis (por exemplo: o bem de família da Lei 8009/90).

O CTN, em seu artigo 184, nada mais faz do que reafirmar essa regra geral adaptando-a às peculiaridades do crédito tributário ao afirmar que (**In verbis**):

Art. 184: “Sem prejuízo dos créditos especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis”.

O objetivo do CTN é tornar inoponíveis ao Fisco as cláusulas de direito privado celebradas por particulares que disponham sobre a inalienabilidade, incomunicabilidade ou impenhorabilidade de certos bens.

Não é que tais cláusulas percam sua validade, pois elas podem muito bem ser opostas a credores privados. O que o CTN afasta é a possibilidade de oposição dessas cláusulas ao Fisco, que serão tidas como não escritas quando da cobrança de dívidas tributárias, sendo ressalvadas apenas as impenhorabilidades absolutas, tais como o bem de família e os instrumentos de profissão, decorrentes de comando legal e que visam a preservar a dignidade da pessoa humana e o valor social do trabalho relativos ao devedor.

Observe que o artigo 184 do CTN, antes das mudanças ocasionadas pela nova lei de falências dizia que respondiam pelas dívidas tributárias, inclusive os bens gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, **seja qual for a data da constituição** do ônus ou da cláusula.

Assim, coadunando com o comando legal, a doutrina era uníssona ao afirmar que não importava se o direito real de garantia ou as cláusulas de impenhorabilidade ou

inalienabilidade tivessem sido constituídos bem antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, pois, no caso de não haver bens no patrimônio do devedor para atender a todos os credores, ainda assim o crédito tributário ocupava uma posição hierárquica superior na classificação dos créditos, com o Fisco devendo ser satisfeito antes dos demais credores, ficando atrás apenas dos credores de direitos oriundos da legislação trabalhista e os decorrentes de acidentes de trabalho.

Ilustrativa é a posição de Luciano Amaro¹⁶ ao afirmar:

É irrelevante a data de constituição do ônus ou do estabelecimento das referidas cláusulas. Isso implica dar ao crédito tributário preferência, por exemplo, sobre um crédito civil hipotecário, ainda que a obrigação tributária seja posterior à data da hipoteca.

Também ilustrativa do pensamento corrente à época é a opinião de Hugo de Brito Machado¹⁷:

É irrelevante a data de constituição do ônus ou da cláusula. Assim, mesmo que o ônus real ou a cláusula de inalienabilidade, ou impenhorabilidade, seja anterior à data de constituição do crédito tributário, o bem onerado responderá pelo crédito tributário. Somente prevalece contra o crédito tributário a impenhorabilidade absoluta decorrente de lei.

Assim não é mais atualmente. Como será melhor analisado em tópico posterior deste trabalho, com o advento da nova lei de falências os créditos com garantia real passaram a ocupar posição hierárquica superior ao crédito tributário, devendo ser satisfeitos logo após os créditos decorrentes da legislação trabalhista, ficando à frente do Fisco.

Já em relação às cláusulas de inalienabilidade e impenhorabilidade decorrentes da vontade de particulares, estas permanecem na situação em que sempre se encontraram, não podendo ser opostas ao Fisco independentemente da data de sua constituição ser anterior ao fato gerador da obrigação tributária. São opostos à Fazenda Pública apenas os casos de impenhorabilidade absoluta decorrentes de lei.

O professor Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁸ alerta para a válvula de escape da alienação fiduciária em garantia, que escapa da constrição prevista no artigo 184. É valiosa a lição do insigne mestre (**In verbis**):

¹⁶ *Op. cit.*, p. 471.

¹⁷ *Op. cit.*, p. 239.

¹⁸ *Op. cit.*, p. 884.

É que na trama jurídica da alienação fiduciária, trilateral, o vendedor entrega a coisa ao comprador (compra e venda), embora esta não lhe pertença, porque o domínio passa ao financiador.

Não se trata de direito real sobre coisa alheia. O mesmo raciocínio há de ser feito em relação à venda com reserva de domínio em relação jurídica bilateral. Em ambos os institutos, somente a posse é transferida aos adquirentes dos bens. Não pode a Fazenda Pública forrar-se em bens cujo domínio é de terceiros. Cabem embargos de terceiro possuidor.

De fato, na alienação fiduciária em garantia o verdadeiro proprietário é a instituição financeira que financia a compra do bem. Porém, ela permanece apenas com a posse indireta, já que a posse direta fica com o adquirente do objeto financiado. Diz-se que a propriedade da instituição financeira é resolúvel, pois assim que o possuidor direto do bem terminar de pagar as prestações existentes no contrato, ficará com a propriedade plena, resolvendo-se o domínio que a instituição financeira exercia sobre a coisa. Só então o adquirente poderá se proclamar como proprietário.

Porém, até a quitação das parcelas, o domínio, embora resolúvel, é da instituição financeira e no caso do adquirente estar devendo tributos às Fazendas Públicas, estas não podem arrecadar o bem alienado em garantia para saldar seus débitos porque na realidade trata-se de bem de terceiro. Sujeitar-se-iam ao recurso de embargos de terceiros.

A solução no caso utilizada pelas Fazendas Públicas é realizar penhora não sobre o bem, já que pertence à terceiro, mas sobre os valores já pagos pelo adquirente devedor de tributos.

Dessa forma, se a instituição financeira retomasse o bem, resolvendo o contrato de alienação fiduciária por culpa do devedor, ela teria que devolver ao consumidor-devedor-contribuinte as parcelas já pagas por ele ao longo do contrato, descontadas, é lógico, as perdas e danos decorrentes da resolução contratual, como por exemplo, a deterioração do bem. Sobre o eventual valor a ser devolvido ao consumidor-devedor-contribuinte é que poderá o Fisco assenhorar-se para o pagamento dos débitos fiscais.

4.3 Presunção de Fraude nas alienações

A presunção de fraude nas alienações é mais uma garantia do crédito tributário. O artigo 185 do CTN presume como fraudulenta (**In verbis**) :

Art. 185: A alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução.

Assim, se alguém é devedor de tributo e vende, onera ou aliena por qualquer outra forma um bem seu, depois de seu débito estar inscrito em dívida ativa, tal alienação é presumida como fraudulenta pelo CTN.

Tal presunção, segundo Hugo de Brito Machado¹⁹, é absoluta, *jures et jures*, não admitindo prova em contrário. Já Sacha Calmon Navarro²⁰ Coelho afirma que a presunção de fraude é relativa, *juris tantum*, pois admite prova de boa fé do alienante se forem reservados bens ou rendas suficientes para saldar a dívida fiscal.

Preferimos compartilhar da opinião do professor Sacha Calmon, já que, consoante o parágrafo único do artigo 185 do CTN, a presunção de fraude poderá ser ilidida se o devedor reservar bens ou rendas suficientes ao total do pagamento da dívida fiscal em fase de execução. A esse respeito já decidiu a jurisprudência:

Não ocorre fraude à execução se, não obstante a alienação de bens, acórdão reconhece a solvabilidade do alienante (STJ, Ac nº 21.021/PR, DJ de 22.06.92).

Portanto, a fraude à execução não está no ato de alienação, oneração ou seu começo, mas sim no fato de desta alienação ou oneração resultar a insolvabilidade do devedor ocasionando prejuízo ao Fisco.

Em relação ao momento em que a presunção de fraude se inicia, digladiaram-se bastante a doutrina e também a jurisprudência, devido à expressão final do artigo 185 (...) *regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução.*

A esse respeito, doutrinadores de peso divergiam, posicionando-se em duas correntes principais. Uns diziam que para se operar a presunção legal era necessário que a cobrança do crédito fiscal já estivesse sendo feita por intermédio da Ação de Execução Fiscal já ajuizada, enquanto outros diziam que a mera inscrição na dívida ativa da Fazenda Pública já era suficiente para fazer valer a presunção, pois a inscrição na dívida correspondia à fase inicial de uma execução fiscal.

No sentido da primeira corrente posicionavam-se Luciano Amaro, Bernardo Ribeiro de Moraes, Celso Cordeiro Machado, José Eduardo Soares de Melo.

¹⁹ *Op. cit.*, p. 241.

²⁰ *Op. cit.*, p. 885.

Já Hugo de Brito Machado²¹, apesar de reconhecer a existência de manifestações doutrinárias contrárias a respeito, sempre sustentou que a presunção se operava a partir na inscrição da dívida ativa, conforme argumenta: *Estar o crédito tributário em fase de execução não significa já haver sido proposta a ação de execução. A fase de execução começa com a inscrição do crédito como dívida ativa.*

Essa divergência doutrinária e jurisprudencial restou superada com o advento da Lei Complementar 118 de 09.02.2005 que deu nova redação ao artigo 185 do CTN, excluindo do texto a expressão final “(...) *em fase de execução*”.

Assim, o termo inicial para se considerar como fraudulentas as alienações e onerações que deixem o devedor em estado de insolvabilidade para com o fisco, passa a ser o da inscrição como dívida ativa, como sempre sustentou a corrente liderada por Hugo de Brito Machado.

4.4 Indisponibilidade de bens do devedor fiscal

A Lei complementar nº 118/2005 acrescentou ao CTN o artigo 185-A que cuja dicção é a seguinte (**In verbis**):

*Art 185-A do CTN: “Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, **preferencialmente por meio eletrônico**, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial”.*

O §1º do citado artigo prossegue completando que(**In verbis**): (...) *a indisponibilidade limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento de indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite.*

Trata-se da figura da **penhora on line**, mais uma garantia do crédito tributário acrescida ao nosso ordenamento por meio da Lei Complementar nº118.

Assim, se o devedor citado em ação de execução fiscal não pagar ou nomear bens à penhora, a autoridade fiscal pode requerer ao juiz que, através de meio eletrônico, ordene aos registros públicos de imóveis, departamentos de trânsito e entidades supervisoras do mercado

²¹ *Op. cit.*, p. 241.

bancário e do mercado de capitais como o banco central e a comissão de valores mobiliários, que torne indisponíveis os bens do executado até o montante da dívida.

O §2º do referido artigo preceitua que (**In verbis**):

Os órgãos e entidades aos quais for dirigida a comunicação da indisponibilidade dos bens do executado enviarão ao juiz, que lhes houver feito aquela comunicação a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem posto em prática.

Tal dispositivo serve para que o juiz verifique o montante que está indisponível e ordene o levantamento da penhora do que exceder o total da dívida.

A melhor doutrina acha temerário tal dispositivo, pois até que todas as entidades acima referidas enviem a relação de bens e valores que forem bloqueados e o juiz possa verificar que o total bloqueado excedeu o montante da dívida para poder ordenar o levantamento da penhora excessiva, o devedor terá tido inúmeros problemas na administração e alienação de seus bens, podendo inclusive ter todas as suas contas bloqueadas.

Hugo de Brito Machado²² profetiza: *Na prática, porém, tudo indica que muitos problemas ocorrerão, porque os meios de controle dessas providências ainda não estão bem definidos.*

4.5 Preferências do crédito tributário

Antes do advento da Lei 11.101/2005 (Nova Lei de Falências), preceituava o CTN em seu artigo 186 (**In verbis**): *O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for a natureza ou o tempo de constituição deste, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho.*

Assim, antes do novel diploma legal regulamentador dos procedimentos falimentares, somente os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho situavam-se em melhor posição na escala hierárquica de preferências no quadro de credores próprio das execuções concursais.

Não importava a data de constituição dos créditos, pois ainda que um crédito civil fosse anterior ao tributário, a preferência em regra, era do crédito fiscal. O crédito tributário era quase absoluto.

Segundo a lição de Hugo de Brito Machado²³:

²² *Op. cit.*, p. 248.

²³ *Op. cit.*, p. 242.

Créditos decorrentes da legislação do trabalho são quaisquer créditos de que sejam titulares os que prestam serviço em regime de emprego, e decorrentes dessa prestação de serviço. Esses créditos têm privilégio absoluto, por entender-se que os seus titulares merecem tal proteção especial da lei em face da posição econômica e social em que ocupam.

A já mencionada Lei Complementar nº118/2205 acrescenta ao *caput* artigo 186, em posição também superior aos créditos fiscais, os créditos oriundos dos acidentes de trabalho. O referido diploma complementar também acrescentou um parágrafo único ao citado artigo, criando normas especiais quanto à preferência do crédito tributário no caso de falência do contribuinte.

Assim, o referido diploma complementar, em consonância com a lei 11.101(nova lei de falências) determinou que:

- O crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar (Lei 11.101/2005), nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado;
- A lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho. Esse limite foi estabelecido em 150 salários mínimos pela lei 11.101/2005, passando o excedente que porventura houver, a ser inscrito como crédito quirografário;
- A multa tributária terá preferência apenas sobre os créditos subordinados, ficando abaixo dos credores quirografários;

Os créditos extraconcursais, exatamente por serem considerados como extraconcursais (não se sujeitarem ao concurso de credores), já não eram alcançados pela preferência do crédito tributário ou de qualquer outro. Podemos citar como exemplos de créditos extraconcursais as dívidas e os encargos oriundos da administração da massa falida, ou seja, dívidas surgidas após a decretação da falência como, por exemplo, a remuneração do síndico e encargos trabalhistas e fiscais originados da administração da massa falida.

Há que se diferenciar bem as dívidas da sociedade falida antes da decretação da falência das dívidas originadas após a sentença declaratória, sendo apenas essas últimas

consideradas como extraconcursais. Claro que dentro dessa gama de débitos extraconcursais, há dívidas de diferentes naturezas como fiscais, trabalhistas, etc. Entre elas mesmas há que se organizar um quadro hierárquico de classificação, para se saber quem terá prioridade na hora de saldar seus débitos.

Uma grande novidade consistiu em colocar os créditos com garantia real acima da preferência dos créditos tributários. Essa polêmica inovação, sob o argumento de que irá reduzir os juros bancários na medida em que reduz o risco econômico para os banqueiros será melhor analisada em tópico posterior deste estudo.

Outra novidade importante consiste no deslocamento das multas tributárias que ficaram, para fins de estabelecimento de preferências, descaracterizadas como créditos tributários, situando-se em posição hierárquica superior apenas aos créditos subordinados, logo abaixo dos créditos quirografários.

Essa medida causou menos polêmica, pois o STF já vinha entendendo de maneira semelhante, afirmando que:

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

No entender de Hugo de Brito Machado²⁴: (...) *a nova redação dada pela Lei Complementar 118 ao artigo 186 e seu parágrafo único do CTN apenas adaptou a norma do código ao entendimento jurisprudencial.*

Como será melhormente analisado em tópico posterior, esse entendimento é mais justo com os demais credores, pois as multas sendo decorrentes de atos ilícitos deveriam ser suportadas apenas por quem lhes deu causa e se elas dispusessem de alguma preferência em relação aos demais créditos, a pena resultante da prática do ato ilícito estaria sendo suportada não apenas pelo devedor que lhes deu causa, mas também pela totalidade de credores concursais que correriam o risco de não ter seus créditos satisfeitos se o pagamento das multas fiscais realizado anteriormente ao de seus créditos terminasse por finalizar o restante do patrimônio do falido.

²⁴ *Op. cit.*, p. 244.

4.6 Créditos tributários e juízos universais

A cobrança judicial do crédito tributário (ação de execução fiscal) não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento. Essa é a dicção do *caput* do artigo 187 do CTN. Isto significa dizer que a Ação de Execução Fiscal regulada pela Lei 6830/80, pode ser proposta e prosseguir normalmente, não sendo atraída pela competência universal do juízo falimentar, por exemplo.

Para o professor Luciano Amaro²⁵, essa não sujeição do crédito tributário ao concurso de credores é decorrência lógica do privilégio de sua posição hierárquica no quadro de credores.

Quando um mesmo devedor possui vários credores, mas encontra-se em posição de solvabilidade, possuindo bens suficientes para satisfazer a todas as suas dívidas, não ocorrerá o concurso de credores.

Contudo, quando o devedor é insolvente ocorrerá o concurso e será estabelecida uma hierarquia entre os créditos a fim de serem satisfeitos segundo o princípio da *Par Condicio Creditorum*, ou seja, os credores de maior hierarquia receberão seus créditos prioritariamente aos que ocupam posição inferior na escala hierárquica do quadro de credores.

Para tanto, é preciso unir todos os credores em torno de um mesmo juízo, por isso fala-se em competência universal do juízo falimentar, pois este atrai todas as execuções já propostas ou que ainda serão propostas contra o devedor em processo de falência, à exceção de alguns casos previstos em lei, como por exemplo, o caso das execuções fiscais, que escapam a esse concurso de credores a ser estabelecido no juízo concursal.

A esse respeito escreve Aliomar Baleeiro²⁶ (**In verbis**):

O credor fica impossibilitado de iniciar ou prosseguir a execução contra o devedor insolvente que tem outros credores. Deverá habilitar-se no processo de concurso de credores se o devedor não estiver sujeito à falência ou no desta ou concordata se ele for comerciante.

(...)

Em princípio o credor de defunto penhora 'no rosto dos autos' do inventário, a fim de que, na partilha lhe seja aquinhoado numerário para seu pagamento.

(...)

Mas a Fazenda Pública não está sujeita a esses processos de que se não podem se eximir os credores de direito comum.

²⁵ *Op. cit.*, p. 476.

²⁶ BALEEIRO, 1970 apud COELHO, 2005, P.886.

Portanto, as Fazendas Públicas executam diretamente os seus créditos no juízo especializado mediante a ação de execução fiscal.

Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho²⁷: *as Fazendas executam, soberanamente, os bens do devedor insolvente e do espólio, porque os seus créditos, tirantes os trabalhistas e os alimentares, possuem privilégios que se sobrepõem aos de toda a comunidade dos credores.*

Atualizando o grande mestre, após a nova lei de falências e a lei complementar nº 118, ambas de 2005, os créditos fiscais agora se situam um degrau abaixo na escala hierárquica de preferências, atrás dos credores trabalhistas e dos possuidores de créditos com garantia real.

Ainda segundo a lição de Sacha Calmon Navarro Coelho²⁸:

(...) a Fazenda, na execução fiscal, ataca a massa falida, o concordatário, os recursos do concurso de credores e o espólio, arrancando bens e rendas do vórtice concentracionário dos juízos universais (vis atractiva) para fazer recair sobre eles o peso de seus privilégios e preferências.

Em curso as execuções fiscais, sobrevivendo quaisquer desses concursos, a Fazenda neles não tem que se habilitar. Pode, prioritariamente, reservar bens suficientes à satisfação de seus créditos e dos acréscidos.

Assim, mais um privilégio dos créditos fiscais é essa não sujeição à universalidade dos juízos concursais que, em regra, atraem para sua competência todas as execuções presentes e futuras propostas contra o mesmo devedor sujeito à execução concursal, seja ela a falência ou a insolvência civil.

As execuções fiscais propostas não serão reunidas no processo concursal de falência ou insolvência, correndo independentemente no juízo especializado e, devido a essa prerrogativa decorrente do artigo 187 do CTN, se o processo de execução fiscal terminar de maneira mais célere que o processo falimentar, é possível que o crédito tributário seja satisfeito primeiramente que créditos que se situem antes dele na escala hierárquica do quadro de credores. O mesmo se dá em processos de inventários e arrolamentos.

4.7 Concurso de preferências entre Pessoas Jurídicas de Direito Público

No caso de haver mais de uma pessoa jurídica de direito público com crédito tributário a receber do mesmo devedor, então se verifica, de acordo com o parágrafo único do artigo

²⁷ *Op. cit.*, p. 887.

²⁸ *Op. cit.*, p. 887.

187 do CTN, o concurso de preferências na seguinte ordem: a) Primeiramente recebe a União; b) Em seguida recebem os Estados, o Distrito Federal e os Territórios, conjuntamente e *pro rata*; c) Depois recebem os Municípios, conjuntamente e *pro rata*.

Apesar da omissão da lei no tocante às autarquias e fundações de natureza autárquica, que segundo o código civil também são pessoas de direito público, a doutrina e a jurisprudência construíram a tese de que as autarquias se colocam na escala de preferência, logo após a pessoa jurídica de direito público a que pertencem.

Assim, as autarquias federais receberiam seus créditos logo após a União, as estaduais após os Estados, Distrito Federal e Territórios e as municipais, após os Municípios.

Autores dos mais abalizados chegaram a questionar a constitucionalidade do parágrafo único do artigo 187 em face do princípio federativo, afirmando que tal dispositivo fere a isonomia entre as pessoas políticas da federação, criando preferências de umas sobre as outras.

O professor Sacha Calmon Navarro Coelho²⁹ afirma expressamente (**In verbis**):

O parágrafo único do artigo, ao nosso sentir, é de duvidosa constitucionalidade, em que pese a posição do STF considerando-o compatível com a República e a Federação. As pessoas políticas são iguais dentro do pacto federativo. Justo ao contrário, a jurisprudência aprofundou a desigualdade ao colocar, depois da União, mas antes dos Estados, a administração descentralizada da União (autarquias federais e fundações) e, ao lado dos estados, mas antes dos municípios, as instrumentalidades do Estado-Membro. Segue religiosamente o CTN, contra a Constituição

No entanto, a súmula 563 do Supremo Tribunal Federal considerou como constitucional o referido parágrafo ao dispor:

Súmula 563 do STF: O concurso de preferência a que se refere o parágrafo único do artigo 187 do Código Tributário Nacional é compatível com o artigo 9º, I da Constituição Federal.

Na Constituição Federal de 1988, o dispositivo correspondente ao artigo 9º, I referido na citada súmula é o artigo 19, III.

²⁹ *Op. cit.*, p. 887.

4.8 Créditos extraconcursais da massa falida

O antigo artigo 188 do CTN, prescrevia que (**In verbis**):

Art 188: *São encargos da massa falida, pagáveis preferencialmente a quaisquer outros e às dívidas da massa, os créditos tributários vencidos e vicendos, exigíveis no decurso do processo de falência.*

Atualmente, com a nova redação que lhe foi dada pela Lei Complementar nº 118, é a seguinte a dicção (**In verbis**):

Art.188: *São extraconcursais os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do processo de falência.*

Isso quer dizer que não se submetem a concurso os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos após a sentença de decretação de falência.

Na redação anterior à referida lei complementar, o dispositivo dava a tais créditos a qualificação de *encargos da massa falida*. Atualmente diz-se *créditos extraconcursais*.

No entender de Hugo de Brito Machado³⁰: *Parece não ter havido mudança substancial, mas simplesmente de terminologia.*

O processo falimentar é uma espécie de execução coletiva cujo objetivo é a arrecadação dos bens de um empresário individual ou sociedade empresária falida, para posterior liquidação desses bens e pagamento de credores.

Após a decretação da falência por intermédio de sentença, há a nomeação de um síndico (hoje em dia chamado de administrador judicial) que administrará os bens da massa falida renegociando dívidas, realizando negócios jurídicos, tudo com o intuito de que o rateio dos bens do falido, quando chegar a hora exata no processo, possa atender o mais possível à totalidade de credores.

Toda essa administração requer despesas, com a massa falida assumindo diversas obrigações das mais variadas naturezas tais como trabalhistas (através da demissão e contratação de empregados), negociais (através da realização de negócios jurídicos com credores civis e comerciais como transações, novações, etc) e por que não, assumindo também obrigações tributárias, já que é perfeitamente provável que a massa falida dê ensejo à ocorrência de algum fato gerador de tributo.

³⁰ *Op. cit.*, p. 245.

A sentença declaratória da falência é o marco divisor que separa as obrigações da empresa falida das obrigações da massa. São da empresa as obrigações anteriores à sentença e são encargos da massa as obrigações que forem posteriores à declaração judicial.

O artigo 188 do CTN refere-se aos tributos originados após a decretação de falência. Estes constituem os chamados encargos da massa falida e preferem até mesmo aos encargos trabalhistas surgidos após a sentença declaratória, sendo inclusive o síndico (agora administrador judicial), pessoalmente responsável pelo adimplemento de tais obrigações tributárias.

É exatamente a conclusão a que se chega após combinar o referido artigo 188 com o artigo 134,V do CTN que diz:

Art.134 do CTN: Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

(...)

V: -o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário.

Portanto, os créditos tributários oriundos de fatos geradores ocorridos após a decretação de falência, por serem extraconcursais, não entram no concurso de preferências, devendo ser pagos sem qualquer consideração a quaisquer outros credores, podendo inclusive o síndico ser responsabilizado pelo adimplemento de tais créditos.

Valiosa é a lição de Sacha Calmon Navarro Coelho³¹ :

Como vimos ao estudar a responsabilidade tributária, as pessoa físicas e as jurídicas podem ficar nesta posição por transferência do dever tributário. No caso vertente, o síndico da falência sucede o falido no cumprimento das obrigações tributárias deste. Quanto às obrigações da massa, o débito é próprio.

Prossegue afirmando o artigo 188, em seu parágrafo primeiro (**In verbis**):

Art. 188, §1º do CTN: “*Contestado o crédito tributário, o juiz remeterá as partes ao processo competente, mandando reservar bens suficientes à extinção total do crédito e seus acrescidos, se a massa não puder efetuar a garantia de instância por*

³¹ *Op. cit.*, p. 889.

outra forma, ouvido, quanto à natureza e valor dos bens reservados, o representante da fazenda Pública”.

Trata-se da garantia de instância. Se porventura o crédito tributário for contestado, o Juiz remeterá as partes ao processo competente, ordenando que sejam reservados bens suficientes à extinção total do crédito tributário e seus acréscimos, se a massa falida não puder efetuar a garantia por qualquer outra forma, devendo haver a manifestação do representante da Fazenda Pública interessada acerca da natureza e valor dos bens reservados.

O parágrafo segundo do artigo 188 arremata afirmando que: *o disposto neste artigo aplica-se aos processos de concordata.*

Para Hugo de Brito³²: (...) *na concordata é até mais importante que assim seja, porquanto, com o prosseguimento dos negócios, o volume de crédito tributário há de ser bem mais significativo.*

Portanto, conclui-se da análise do supracitado artigo que os créditos tributários vencidos e vicendos no decurso do processo de falência têm total proeminência sobre qualquer outro, podendo inclusive o síndico ser responsabilizado pelo adimplemento da obrigação tributária.

É valiosa a lição de Hugo de Brito Machado³³ que resume as conseqüências do disposto no artigo 188 do CTN (**In verbis**):

Em resumo, por força do artigo 188 do CTN, tem-se que:

- a) *Os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos depois da decretação da falência, ou de concessão de concordata, gozam de preferência absoluta, ainda que não vencidos;*
- b) *Preferem inclusive às demais dívidas da massa;*
- c) *Para contestá-los, a massa falida ou o concordatário precisa garantir a instância, o que poderá fazer depositando o valor correspondente, e se não puder garantir a instância, por esta ou outra forma, reservará bens suficientes à extinção total do crédito e seus acréscimos;*
- d) *O representante da Fazenda Pública credora deve ser ouvido a respeito da natureza e do valor dos bens reservados.*

³² *Op. cit.*, p. 246.

³³ *Op. cit.*, p. 246.

4.9 O inventário e os créditos tributários

Afirma o artigo 189 do CTN (**In verbis**):

Art.189: “São pagos preferencialmente a quaisquer créditos habilitados em inventário ou arrolamento, ou a outros encargos do monte, os créditos tributários vencidos ou vicendos, a cargo do de cujus ou de seu espólio, exigíveis no decurso do processo de inventário ou arrolamento”.

E prossegue em seu parágrafo único: *“Contestado o crédito tributário, proceder-se-á na forma do disposto no §1º do artigo anterior”.*

O dispositivo é análogo ao artigo 188 do CTN que trata dos créditos tributários extraconcursais no processo falimentar. Nesse caso, é o inventariante, em vez do síndico, que por ser representante do espólio, sucede o falecido no cumprimento das obrigações tributárias surgidas após a instauração do processo de inventário ou arrolamento.

Dentre as obrigações do inventariante inclui-se a de declarar todas as dívidas do hereditando e de seu espólio. A preferência geral e absoluta do crédito tributário surgido após a abertura da sucessão é similar à existente no processo falimentar e, da mesma forma, se houver contestação do crédito tributário, o juiz remeterá as partes ao processo competente, devendo haver a garantia de instância com o depósito do valor correspondente à controvérsia ou com a reserva de bens suficientes à extinção total do crédito e seus acréscimos, devendo ser ouvido a respeito o representante da Fazenda interessada.

Segundo as palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho³⁴, o comando contido no artigo 189 do CTN *É a mesma regra do artigo anterior, aplicada aos inventários e arrolamentos.*

4.10 Liquidação de Sociedades Não Empresárias e os Créditos tributários

É o seguinte o teor do artigo 190 do CTN (**In verbis**): *São pagos preferencialmente a quaisquer outros os créditos tributários vencidos ou vicendos, a cargo de pessoas jurídicas de direito privado em liquidação judicial ou voluntária, exigíveis no decurso da liquidação.*

³⁴ *Op. cit.*, p. 890.

Este artigo aplica-se às pessoas jurídicas não empresárias e que, portanto, não estão sujeitas ao processo de falência, mas a um processo de liquidação. As liquidações podem ser judiciais ou voluntárias.

No caso de liquidações judiciais, a aplicação desse dispositivo é exatamente análoga à aplicação do dispositivo concernente às falências, com a peculiaridade que a sociedade insolvente nesse caso, é uma sociedade civil, não empresária.

Portanto, também nesse caso, os créditos tributários surgidos após a instauração do processo de liquidação judicial (créditos extraconcursais) gozam de preferência absoluta.

No caso de dissolução voluntária das sociedades de direito privado, é importante a regular dissolução para evitar a responsabilização tributária de seus sócios. É lícito que uma sociedade resolva voluntariamente desaparecer, distribuindo os bens remanescentes entre seus sócios. Porém, é importante uma regular dissolução, pois a chamada “Dissolução de Fato” implica a responsabilidade de diretores e sócios, que ficam pessoalmente responsáveis pelos débitos tributários da sociedade extinta irregularmente.

É esta a conclusão a que se chega após combinar o artigo 190 do CTN com os artigos 134 e 135 do mesmo diploma legal, senão vejamos o seu teor (**In verbis**):

Art. 134: Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

(...)

VII- os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas”

Art. 135: “São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração da lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III-os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Assim, para fugir à responsabilização por dívidas tributárias da sociedade de pessoas, seus sócios devem proceder à sua liquidação regular com o devido registro na junta comercial, evitando a figura da “dissolução de fato”, costumeiramente sonegadora de tributos e responsável por inúmeras fraudes contra credores dos mais variados.

4.11 Exigência da prova da quitação de tributos

Outra importante garantia de que é possuidor o crédito tributário é a exigência da prova da quitação de tributos para as mais variadas finalidades. Assim, o artigo 191 do CTN exige para que seja proclamada a sentença que declare a reabilitação civil, penal e empresarial do falido a (...) *prova de quitação de todos os tributos*. (**In verbis**).

Igualmente, de acordo com o artigo 191-A acrescido pela lei complementar nº 118/2005, (**In verbis**): *a concessão de recuperação judicial depende da apresentação da prova de quitação de todos os tributos, observado o disposto nos artigos 151, 205 e 206*.

A ressalva refere-se a tributos cuja exigibilidade esteja suspensa, onde é possível obter uma certidão chamada de “certidão positiva com efeitos de negativa”. Dessa forma, para se obter os favores da recuperação judicial também há que se apresentar certidão provando a quitação dos tributos.

Também para o julgamento da partilha ou adjudicação e para que possa se consumir a formalidade de transmissão dos bens do autor da herança a seus sucessores, o CTN declara a obrigatoriedade da prova de quitação de tributos ao estatuir no artigo 192 que (**In verbis**): *Nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas*.

Providência similar é exigida no artigo 193 do CTN, nos casos de concorrências ou contratos com órgãos públicos, quando os licitantes ou contratantes deverão apresentar prova de quitação dos tributos devidos à Fazenda Pública interessada e relativos à atividade objeto do contrato ou concorrência.

No processo de licitação, na fase de habilitação dos concorrentes, há uma sub-fase em que se verifica a regularidade financeira e fiscal dos licitantes.

Para Hugo de Brito Machado³⁵, a prova de quitação dos tributos nesses casos é (...) *só no que diz respeito aos tributos devidos à Fazenda Pública com a qual contrata ou perante a qual licita. Não aos tributos devidos a outras entidades públicas*.

Além de dizerem respeito apenas aos tributos relativos à entidade pública interessada, a quitação também se refere apenas aos tributos relativos à atividade em cujo exercício o contribuinte contrata ou concorre, como se pode verificar através da leitura da parte final do artigo 193 (**In verbis**):

³⁵ *Op. cit.*, p. 247.

*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.***

Para Luciano Amaro³⁶, a despeito de estar na seção do código tributário correspondente às preferências do crédito tributário, os dispositivos 191, 191-A, 192 e 193 do CTN tratam-se na realidade de verdadeiras garantias, pois (...) *na verdade, não se regulam preferências (como se intitula a seção do CTN, iniciada no artigo 186), mas mecanismos que estimulam (e, em certa medida, forçam) o cumprimento de obrigações tributárias.*

³⁶ *Op. cit.*, p. 478.

5 GARANTIAS, PRIVILÉGIOS E PREFERÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO PROCESSO FALIMENTAR

O processo falimentar existe para que, caso o devedor empresarial venha a se tornar insolvente, possa se proceder à liquidação de seus bens e à partilha entre os diversos tipos de credores da forma mais igualitária possível.

Nos dizeres de Requião³⁷, o princípio norteador de tal processo é o Princípio da “*Par Condicio Creditorum*” que remonta ao Direito Romano, quando se buscava dar aos credores que estivessem na mesma situação jurídica um tratamento igualitário e proporcional na cobrança de seus créditos se o devedor comum caísse em estado de insolvência.

A concepção de igualdade, desde os tempos de Aristóteles³⁸, nunca se cingiu à mera igualdade formal, geradora de desigualdades ainda maiores que as naturalmente existentes no universo. Sempre se buscou, através da razoabilidade e proporcionalidade, se obter a tão chamada igualdade material que consiste *em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na mesma medida em que existirem suas desigualdades*.

Tendo tal objetivo em vista, desde tempos mais remotos os mais variados ordenamentos jurídicos procuram classificar hierarquicamente os diversos tipos de credores existentes, proporcionando àqueles que não possuem condições de diligenciar para a cobrança de seus créditos (trabalhadores) ou àqueles credores cuja satisfação dos créditos atinja um maior interesse social (Fisco) uma compensação jurídica que os coloque numa situação de equilíbrio com os demais credores que naturalmente já possuem condições de, por si sós, diligenciarem para a satisfação de seus direitos creditícios.

A primazia dos créditos fiscais sobre a maioria dos outros créditos representa o interesse social, sendo sua relativização justificada apenas por outros créditos que, devido à sua hipossuficiência (como os créditos trabalhistas e decorrentes de acidentes de trabalho) necessitam de uma compensação jurídica para equilibrar a desigualdade em que naturalmente se encontram no mundo fático.

Já os credores munidos de poder negocial (como as instituições financeiras e os demais empresários) podem muito bem, por si sós, estabelecer mecanismos que compensem os riscos da atividade econômica ao contratar com o devedor, riscos estes inerentes ao próprio conceito de atividade empresarial.

³⁷ REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Falimentar.**, 1998, p. 87.

³⁸ *Op. cit.*, p. 113.

Buscando atingir essa paridade entre os diversos tipos de credores, instaura-se o processo falimentar no qual uma de suas etapas é proceder à verificação e habilitação dos créditos a fim de ser elaborado um quadro hierárquico de credores, onde os diferentes créditos são escalonados de acordo com sua ordem de primazia.

Cumpra agora verificar como se dava esse escalonamento hierárquico na vigência do Decreto-Lei 7661/45 e como passa a se dar após o advento da Lei 11.101/2005, comparando os dois diplomas e analisando, sob um ponto de vista crítico, a posição em que antes se encontrava e a que agora passa a se encontrar o credor fiscal.

5.1 Posição do credor tributário na escala hierárquica de credores na vigência do Decreto-Lei 7661/45

O processo falimentar busca dar aos credores um tratamento paritário, que se por um lado assegura a igualdade entre credores de mesma natureza, por outro, estabelece a desigualdade ao determinar hierarquias e preferências.

Porém, essa desigualdade é apenas aparente, pois na verdade está sendo almejada a igualdade material.

O primeiro passo que o credor deve tomar para ter seu crédito atendido é proceder à habilitação do mesmo no juízo falimentar a fim de que seja procedida a verificação e classificação.

Em situação especial encontram-se os créditos trabalhistas, cujos direitos são conhecidos e declarados pela Justiça do Trabalho, constitucionalmente declarada competente para tal, e os credores fiscais, que de acordo com o artigo 187 do CTN, não se submetem ao concurso de credores.

São excluídos do processo de habilitação alguns tipos de créditos. Assim, não podem se habilitar no juízo falimentar os credores por obrigação a título gratuito, como uma promessa de doação simples, pois se fosse atendida esta obrigação seriam subtraídos da massa recursos em prejuízo do pagamento de credores a título oneroso o que seria por demais injusto.

Também não podem ser cobrados na falência os custos despendidos pelos credores na habilitação ou declaração dos créditos. As despesas, custas e honorários de advogados pagos por um credor que postula sua participação no processo falimentar não serão ressarcidos pela massa.

Porém o Decreto-Lei excetua os casos em que o credor não disponha de título líquido e certo e tenha que instaurar processo de conhecimento contra a massa falida para obtê-lo. Nesses casos, os custos da demanda de conhecimento serão acrescidos ao valor do crédito para fins de habilitação.

De acordo com Fábio Ulhoa Coelho³⁹, também estão excluídos da falência os créditos das Fazendas Estaduais ou Municipais decorrentes de multas por infrações a leis penais ou administrativas.

O objetivo da lei é não prejudicar a comunidade de credores, pois o pagamento das multas por atos ilícitos do devedor importaria em diminuição dos recursos da massa falida com prejuízo à totalidade de credores que nada fizeram para colaborar com o ilícito praticado pelo devedor. Se tal cobrança fosse possível, a pena de multa estaria passando da pessoa do apenado, ferindo o princípio constitucional da intranscendência.

Fábio Ulhoa⁴⁰, não sem antes questionar a constitucionalidade do diploma, ensina que o Decreto-Lei n 1893/81 determina que as multas por atos ilícitos devidas à **Fazenda Nacional** deverão ser classificadas como “créditos de massa”.

Evidente a dupla inconstitucionalidade no caso, primeiramente por desrespeitar o princípio constitucional da intranscendência e secundamente, por desrespeitar o princípio federativo, por estabelecer desigualdades e preferências entre os entes da federação.

Assim, os credores devem habilitar seus créditos na forma e no prazo prescritos na lei de falências, estando dispensados desta habilitação o Fisco e os credores trabalhistas.

Após a classificação, proceder-se-á à elaboração do quadro de credores com a respectiva classificação dos créditos segundo sua ordem de primazia. Os credores, de acordo com o Decreto-Lei 7661/45, são então divididos nas seguintes categorias, de acordo com a natureza do crédito:

a) credores por acidente de trabalho;

b) credores trabalhistas, compreendendo todos os pagamentos devidos pela sociedade empresária a seus empregados e incluindo-se nessa mesma classificação, por força da lei 4886/65, os créditos devidos aos representantes comerciais e por força da Lei 9467/97, os créditos devidos à Caixa Econômica Federal por dívidas de FGTS;

³⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial. Vol. 3.**, 2003, p.212.

⁴⁰ *Op. cit.*, p. 217.

- c) débitos de natureza tributária ou não tributária que estejam inscritos em dívida ativa;
- d) créditos devidos à Fazenda Nacional decorrentes de multas e penas pecuniárias, por força do decreto-lei 1893/81 e artigo 9º da lei de falências, dispositivos de duvidosa constitucionalidade;
- e) créditos com garantia real;
- f) créditos com privilégio especial;
- g) créditos com privilégio geral;
- h) credores quirografários
- i) credores subquirografários.

Observe que essa ordem de classificação, resultante da conjugação de uma série de diplomas legais, é apenas uma ordem dirigida ao síndico, mas nada impede que alguns credores possam ter seus créditos satisfeitos sem a necessária obediência a essa ordem .

Exemplo bastante pertinente a este trabalho é o do Fisco, pois já que a ação de execução fiscal não se sujeita à universalidade do juízo falimentar, se o procedimento executivo fiscal tramitar de forma mais célere que o processo falimentar é bem provável que o credor fiscal receba seus créditos antes mesmo dos trabalhistas.

De acordo com Fábio Ulhoa Coelho⁴¹, existiriam quatro diferentes espécies de credores num procedimento falimentar: a) os credores da massa; b) as restituições em dinheiro; c) os credores da falida e, por fim, os sócios ou acionistas.

Os credores da massa correspondem aos titulares dos créditos surgidos após e devido à declaração da falência.

Buscando obter uma administração mais profissional da massa falida, é justo que o síndico e seus auxiliares sejam remunerados primeiramente, pois, se ele só pudesse ser remunerado eventualmente se sobrasse recursos após o pagamento dos credores

⁴¹ *Op. cit.*, p. 200.

trabalhistas e do Fisco, decerto que ele não se empenharia na administração da massa, com evidente prejuízo para a totalidade de credores e para o interesse público.

Assim, deve primeiramente ser paga a remuneração do síndico e a de seus auxiliares e, em seguida, as despesas judiciais do processo de falência, despesas com arrecadação, administração dos bens do falido, bem como com a distribuição do produto de sua liquidação. Nessa mesma categoria de créditos ainda se encontram os tributos devidos pela massa, isto é, aqueles cujo fato gerador ocorreu após a sentença declaratória de falência.

A segunda categoria de pagamentos que deve ser realizada corresponde às restituições em dinheiro.

É bem provável que, quando da fase de arrecadação dos bens, estejam no estabelecimento do falido, bens que pertençam a outros donos.

Normalmente os verdadeiros donos poderiam entrar com “embargos de terceiros” para ter tais bens restituídos, mas se porventura estes bens já tiverem sido vendidos, furtados ou perdidos, deverá ser esperada a fase de pagamento na falência para que possa ser restituída a quantia correspondente ao valor de tais bens, como forma de evitar o enriquecimento ilícito da massa falida.

Após a satisfação desses dois tipos de credores passa-se ao pagamento dos credores da sociedade falida propriamente ditos, aqueles cujas dívidas ensejaram a “quebra” do falido. Por fim, se sobrar algum recurso, (o que é raro) distribui-se entre os sócios ou acionistas.

Com os credores da sociedade falida é que é elaborado o quadro com a classificação dos créditos.

Primeiramente devem ser pagos os empregados e equiparados. Dentro dessa classe, têm prioridade os créditos resultantes de acidente de trabalho causados por dolo ou culpa do empregador.

Após o pagamento dos créditos acidentários, passa-se ao pagamento das verbas trabalhistas propriamente ditas, tais como saldo salarial, férias não gozadas, décimo terceiro salário proporcional, etc.

Para fins de pagamento no processo falimentar, são equiparados aos empregados os representantes comerciais autônomos pelas comissões e indenizações que lhes são devidas (artigo 44 da Lei 4886/65 modificada pela Lei 8844/94) e a Caixa Econômica Federal, pelas dívidas de FGTS.

Em segundo lugar na escala hierárquica dos credores propriamente ditos da sociedade falida vêm os créditos públicos, entendendo-se estes como créditos titularizados pelo Estado ou por entes aos quais a lei estendeu as prerrogativas estatais.

Engloba assim os créditos fiscais e os parafiscais, de origem tributária ou não tributária, desde, no entanto, que estejam inscrito em dívida ativa.

Fábio Ulhoa Coelho⁴² atenta para o fato de que se os créditos de origem não tributária não estiverem inscritos em dívida ativa, não gozarão do privilégio concedido ao Fisco tendo como classificação correta (...) *a dos quirografários, subclasse dos créditos sujeitos a rateio, devendo o síndico processar o pagamento junto com os demais credores da mesma categoria.*

Mesmo entre os credores públicos há uma hierarquia na ordem de pagamento estabelecida pelo parágrafo único do artigo 187 do CTN. Assim, primeiramente devem ser pagos os créditos devidos à União e às autarquias federais, depois os créditos pertencentes aos Estados, Distrito Federal, Territórios e suas autarquias, conjuntamente e na forma de rateio e, por fim, os créditos tributários pertencentes aos Municípios e às autarquias municipais, conjuntamente e na forma de rateio.

Relembre-se a opinião de Sacha Calmon Navarro⁴³ acerca da inconstitucionalidade desse dispositivo por ferir o pacto federativo, opinião já analisada por nós em tópico anterior deste trabalho.

Ressalte-se que além do privilégio de ocupar o segundo lugar na escala hierárquica de credores, é possível que o Fisco seja atendido antes mesmo dos credores trabalhistas, pois, pelo fato de possuir a garantia de não participar do concurso de credores, há a hipótese de a execução fiscal terminar de modo mais célere que o processo falimentar ou de que o executivo fiscal movido por Município transcorra de modo mais ágil que um ajuizado por autarquia federal.

Já os créditos fiscais correspondentes à aplicação de penas pecuniárias por infração penal, tributária ou administrativa aplicados por autoridades estaduais, distritais ou municipais, não podem ser cobrados no processo falimentar antes dos demais créditos, pois se assim o fosse, estariam sendo estendidos os efeitos da condenação à totalidade de credores e, de acordo com o princípio constitucional da intranscendência, a pena não poderá passar da pessoa do apenado.

Porém os créditos dessa natureza que forem devidos à Fazenda Federal devem ser pagos logo após os créditos de natureza tributária, por determinação do Decreto-Lei 1893/81, de constitucionalidade duvidosa.

⁴² *Op. cit.*, p. 220.

⁴³ *Op. cit.*, p.887.

Após o pagamento dos créditos Fiscais, procede-se à satisfação dos credores não sujeitos a rateio. Nessa classe encontram-se os credores titulares de garantia real e os titulares de privilégio especial, que possuem em comum o fato de a liquidação de determinado bem da falida estar vinculado à satisfação de seus créditos. Seu direito é atendido com o produto da venda de determinados bens sobre os quais recaem a garantia real ou o privilégio especial.

A diferença entre essas duas espécies de credores diz respeito à origem da vinculação. Enquanto o credor titular de crédito garantido por direito real tem seu privilégio estabelecido pela vontade de ambas as partes, prevalecendo o cunho marcadamente contratual, os créditos com privilégio especial têm sua garantia decorrentes da própria lei, independente da vontade dos agentes do negócio jurídico obrigacional.

Assim, o produto da venda do bem onerado por garantia real, seja ela hipoteca, penhor ou caução, deverá ser destinado ao pagamento do crédito que ele garante e, se houver excedente, a diferença deve retornar ao montante da massa falida para posterior satisfação dos créditos sujeitos à rateio. Já se o produto da venda for insuficiente para atender à totalidade do devido, o crédito remanescente deve ser inscrito e classificado como quirografário.

Já os créditos com privilégio especial decorrem expressamente da lei, podendo ser citados como exemplos os créditos decorrentes de benfeitorias necessárias ou úteis sobre a coisa beneficiada (artigo 964, III do Código Civil); os do autor da obra, pelos direitos do contrato de edição, sobre os exemplares desta, na falência da sociedade editora (código civil, artigo 964, VII); o locador do prédio onde se encontrava o estabelecimento comercial da falida sobre o mobiliário nele existente (Decreto-Lei 7661/45, art.102 § 2º), etc.

Assim como os créditos garantidos por direito real, a satisfação destes créditos está garantida pela vinculação do produto da venda dos bens que lhes são respectivos e, sendo o caso de haver saldo excedente, este deverá ser revertido à massa falida ou, se pelo contrário, o produto for insuficiente para saldar a totalidade do crédito, a dívida remanescente deverá ser inscrita e reclassificada como quirografária.

Após o pagamento dos credores que não se sujeitam a rateio, pois têm a satisfação de suas dívidas assegurada pela venda dos bens sobre os quais repousa a garantia, vem a classe dos credores sujeitos a rateio.

Essa classe é ainda dividida em três subclasses: a dos credores com privilégio geral, seguida da dos credores quirografários e em terceiro a dos subquirografários.

A subclasse dos credores com privilégio geral é constituída por credores que possuem alguma espécie de privilégio previsto em lei em relação aos credores quirografários, mas que esse privilégio ou garantia seja insuficiente para satisfazer seus créditos antes dos credores da massa (extra-concursais), dos trabalhistas, dos fiscais e dos titulares de garantia real e privilégio especial.

Como exemplo de credores dessa categoria podemos citar os titulares de debêntures com garantia flutuante (Lei 6404/76) e o advogado, que goza de privilégio geral na falência da devedora dos seus honorários, seja ela cliente contratual ou seja ela a parte sucumbente na ação em que ele defendeu os interesses da parte vencedora.

Após a satisfação dos credores com privilégio geral e se sobrar dinheiro, proceder-se-á ao pagamento dos credores ditos quirografários, isto é, cujos títulos não possuem garantia alguma.

A subclasse dos credores quirografários é sem dúvida alguma a mais extensa e a que possui a maior diversidade de créditos. Nela se enquadram os credores negociais cujos direitos estão documentados num título de crédito como cheques, letras de câmbio ou duplicatas.

Também fazem parte os titulares de debêntures sem garantia, credores de indenizações por atos ilícitos decorrentes da responsabilidade civil extracontratual (aquiliana) e credores contratuais cujos contratos não possuam nenhuma garantia real.

Ainda se encontram nessa classe as chamadas “reclassificações de créditos”, como por exemplo o saldo credor existente quando a alienação de um bem gravado por ônus real não é suficiente para atender à totalidade do crédito com garantia real, classificando-se também como quirografários os créditos públicos que ainda não estejam inscritos em dívida ativa.

O pagamento a esses credores deve ser feito após não existirem mais dívidas pertencentes a credores de classes anteriores. Com o produto da venda dos bens procede-se ao rateio proporcionalmente ao valor da dívida de cada credor quirografário.

A terceira subclasse é a dos credores subquirografários. Estes somente serão pagos após a satisfação de todos os outros credores da massa falida. Até os juros posteriores à decretação de falência têm prioridade sobre os credores subquirografários.

Em relação aos juros e correção monetária temos as seguintes regras: a correção monetária deve ser atualizada até o dia do efetivo pagamento, pois não significa acréscimo patrimonial algum, mas mera atualização financeira. Já os juros incidentes até o dia da sentença de decretação de falência serão cobrados e incorporados ao valor da dívida principal. Após a sentença declaratória suspende-se a fluência dos juros, não podendo os

juros posteriores à quebra serem cobrados antes dos credores quirografários. Somente após o total pagamento dos credores quirografários e se sobrarem recursos é que se procederá ao pagamento dos juros incidentes após a quebra.

Os credores subquirografários só poderão ter seus créditos atendidos após a integral satisfação dos credores quirografários, bem como do pagamento dos juros fluentes após a quebra. Como exemplo dessa espécie de credores, podemos citar os titulares de debêntures subordinadas, quando da falência da sociedade emissora (art. 58 da lei 6404/76).

Por fim, se sobrar algum recurso, o que é hipótese raríssima, estes serão distribuídos entre os sócios na proporção de seu capital social.

Ressalte-se que só se pode iniciar o pagamento de uma classe credores quando todos os créditos, incluindo a correção monetária e os juros incidentes até a sentença de decretação da falência, da classe antecedente na escala hierárquica estiverem totalmente satisfeitos.

Daí a importância para a coletividade de o Fisco ocupar o segundo lugar na escala de preferências, perdendo apenas para os créditos extraconcursais (créditos da massa) e os créditos trabalhistas.

Os créditos extraconcursais devem realmente possuir primazia porque senão o processo de falência tramitará de forma ineficiente ou “quase parando”, com prejuízo à totalidade de credores, inclusive ao Fisco, que representa os interesses da coletividade.

Assim, para se obter uma administração mais profissional da falência, os “créditos da massa” devem ser satisfeitos antes dos “créditos da sociedade”.

A prevalência dos credores trabalhistas sobre o Fisco também é justificada, nesse caso pela presença da hipossuficiência do trabalhador. É do interesse de todos, como forma de buscar uma maior igualdade social e evitar uma série de problemas sociais, que os trabalhadores, já tão explorados pela classe economicamente dominante, tenham assegurado a total satisfação de seus direitos.

Quanto ao Fisco, a posição na escala hierárquica imediatamente após os credores trabalhistas, associada às demais garantias titularizadas por seus créditos que estão previstas no CTN e em outros diplomas, são instrumentos suficientes para atender os interesses de toda a sociedade.

Vejamos agora as mudanças de posições na escala hierárquica de credores que ocorreram após a vigência da Lei 11.101/05.

5.2 Posição do credor tributário na escala hierárquica de credores com a vigência da Lei 11.101/2005 (Nova Lei de Falências)

Com o advento da Lei 11.101/05 e o início de sua vigência ocorreram significativas alterações na ordem de pagamento dos credores, dentre elas a alteração de posição do credor fiscal, acarretando com isto a diminuição de uma importante garantia titularizada pelas Fazendas Públicas na cobrança de seus créditos.

Adotando a força da doutrina de Fábio Ulhoa Coelho⁴⁴, que teve importante influência na elaboração da nova lei, o novel diploma estabelece em seu artigo 84 que os créditos originados da administração do processo falimentar, arrecadação dos bens e sua posterior liquidação para pagamento serão considerados como extra-concursais, devendo ser pagos em seus vencimentos, não se submetendo a rateio.

Tal dispositivo visa a uma maior profissionalização da administração dos bens na falência, fazendo com que o administrador judicial e seus auxiliares possam se empenhar a contento na administração da massa, possibilitando, assim, o atendimento de um maior número de credores.

Por isso, pagam-se com prioridade na falência os créditos correspondentes à remuneração do administrador judicial e seus auxiliares, os créditos derivados da legislação do trabalho ou decorrentes de acidente de trabalho quando originados após a decretação da falência, as despesas com a arrecadação, administração, realização do ativo e distribuição de seu produto, bem como as custas judiciais do processo falimentar, os créditos derivados das obrigações resultantes de atos jurídicos válidos praticados durante a recuperação judicial ou após a decretação de falência, assim como os tributos cujo fato gerador tenha ocorrido após a sentença declaratória.

Esses créditos, ditos extraconcursais, são classificados como créditos da massa falida e não da sociedade empresária ou empresário individual falido. Por isso devem ser satisfeitos antes das dívidas próprias do empresário ou sociedade empresária falida.

Assim, no tocante aos créditos tributários cujo fato gerador tenha ocorrido após a prolação da sentença declaratória de falência, estes devem ser pagos no vencimento, não se sujeitando a escala hierárquica de créditos.

Ressalte-se que não há hierarquia entre os créditos extraconcursais. Todos devem ser pagos em seus respectivos vencimentos.

⁴⁴ COELHO, Fábio Ulhoa. **Comentários à Nova Lei de Falências e de Recuperação de Empresas.**, 2005. p.219.

Assim é a lição de Fábio Ulhoa Coelho⁴⁵ que diz:

Toda e qualquer despesa com a administração da falência ou o andamento do processo falimentar tem a natureza de crédito extra-concursal com absoluta preferência” e “Os credores da massa devem ser pagos pelo administrador judicial assim que vencerem seus respectivos créditos. Não há concurso entre eles..

Além dos créditos decorrentes da administração profissionalizada da falência, também devem ser pagas antes de se proceder ao pagamento dos credores da falida propriamente ditos, as chamadas restituições em dinheiro.

Tais restituições ocorrem porque é bastante comum que, quando da arrecadação dos bens do falido, arrecadem-se bens que estejam em sua posse, porém que não sejam de sua propriedade, mas de terceiros.

Tais bens devem ser devolvidos aos respectivos donos, porém, se já tiverem sido alienados, furtados ou perdidos, deverão ter seu valor restituído em dinheiro, sendo os créditos decorrentes de tais restituições satisfeitos antes do pagamento dos credores da falida.

A seguir, começam os pagamentos dos credores da sociedade empresária ou empresário individual falidos que já ostentavam sua condição de credores antes mesmo da sentença de declaração da quebra.

Em primeiro lugar na escala hierárquica continuam os credores trabalhistas, porém com uma importante alteração que restringiu a primazia de seus créditos até o valor máximo de 150 salários mínimos, devendo o valor excedente ser reclassificado como crédito quirografário.

Tal medida causou certa polêmica, sob os argumentos de que restringia os direitos dos trabalhadores, e de que os empregados que ganhassem acima desse valor não se empenhariam tanto no exercício de suas funções, pois saberiam que não receberiam a totalidade do que lhes fosse devido em caso de falência do empregador.

Apesar da controvérsia, preferimos nos filiar à corrente que acredita que essa foi uma boa mudança, que se coaduna com o objetivo social de se atribuir primazia aos créditos trabalhistas. Senão vejamos:

⁴⁵ *Op. cit.*, p. 235.

A razão de existir a primazia dos créditos laborais sobre os demais créditos é justamente porque se entende que o credor empregado é hipossuficiente perante os demais credores, não podendo diligenciar eficazmente para a satisfação de seus créditos.

Ora, se essa é uma medida de cunho social, me parece perfeitamente adequado o alto valor limite de 150 salários mínimos, pois são poucos os empregados que recebem esse montante em nosso Brasil. Assim, ao se estabelecer esse limite, estaria sendo atingida a quase totalidade dos empregados no país.

Os pouquíssimos trabalhadores que recebessem acima desse valor não veriam ser fulminado o excedente de seu crédito. Apenas o que ocorrerá é uma reclassificação do excedente para a categoria dos quirografários, devendo ser satisfeitos após o pagamento integral das classes de credores que lhes precedem.

Além de rara ocorrência o fato de créditos trabalhistas ultrapassarem este patamar, quando isto ocorrer, provavelmente, será em razão de remunerações altíssimas, geralmente devidas a diretores e administradores da sociedade empresária falida que, não raro, são responsáveis pela situação de insolvência da sociedade.

No mesmo patamar dos credores trabalhistas, pela literalidade do artigo, estão os créditos derivados de acidentes de trabalho. Porém, de acordo com a doutrina majoritária, os créditos derivados de acidentes de trabalho devem preferir aos demais.

Também são equiparados a trabalhistas por força de leis extravagantes, os créditos devidos aos representantes comerciais autônomos (Lei 4886/65) e à Caixa Econômica Federal relativos ao FGTS.

Devido à equiparação, na satisfação de tais créditos também deve ser observado o limite máximo de 150 salários mínimos.

Em segundo lugar na escala hierárquica dos créditos encontram-se agora os créditos titulares de garantia real. Essa, a exemplo da limitação dos créditos trabalhistas, também foi uma das inovações mais polêmicas da Lei 11.101/05.

O que ocorreu foi uma inversão entre as posições ocupadas pelos créditos com garantia real e os créditos fiscais. A segunda colocação na escala de créditos, outrora ocupada pelos créditos titularizados pelas Fazendas Públicas, agora é ocupada pelos créditos com garantia real, passando os créditos fiscais a ocupar a terceira posição na escala, antes ocupada pelos credores com garantia real.

Tentou-se justificar tal mudança alegando que, ao aumentar as garantias dos credores reais em receber seus créditos, a lei na verdade estava facilitando o fornecimento de crédito aos empreendedores, pois os juros cobrados por esses créditos seriam barateados, já que os

mesmos estariam mais garantidos através de mecanismo legal, não sendo necessário recorrer aos mecanismos contratuais dos juros altos para garantir o pagamento das dívidas.

Os fornecedores de crédito no mercado (bancos e instituições financeiras) forneceriam empréstimos a juros menores, estimulando a atividade produtiva, principalmente das pequenas empresas, gerando o crescimento econômico do país e reduzindo as taxas de desemprego, através de novas contratações pelas novas empresas surgidas.

O argumento contrário é de que tal alteração trazida pelo novel diploma, beneficiou apenas determinada classe econômica, qual seja a dos banqueiros e financeiras, representando uma ofensa aos direitos de toda a coletividade, já que a arrecadação dos créditos fiscais, pelo menos em tese, reverterá em benefício de toda a população sob a forma de serviços de saúde, educação, segurança pública, moradia, etc.

Outro argumento utilizado para criticar tal medida é o de que devido ao *lobby* realizado pelos banqueiros, detentores de grande poderio político e econômico, os direitos de toda a coletividade foram preteridos em benefício dessa privilegiada classe econômica.

Nos parece que realmente o legislador não andou bem ao realizar esta alteração legal. Analisando a conjuntura política e econômica da época da elaboração legislativa, podemos verificar a enorme força política e econômica exercida pelos bancos e instituições financeiras, nacionais e principalmente internacionais.

Verifica-se também a já rotineira subserviência dos sucessivos governos brasileiros aos ditames do capitalismo internacional, à cartilha do FMI e à influência nefasta de uma pequena elite de empresários e financistas brasileiros, responsável em grande parte pelo aumento das desigualdades sociais neste país.

Para se ter noção dos efeitos que tal alteração trazida pela nova lei poderá trazer em nível de crescimento econômico ou redução do desemprego em curto ou médio prazo, se faz útil conhecer a opinião de um dos que participaram da elaboração da lei e advogado de muitos clientes banqueiros, o doutrinador Fábio Ulhoa Coelho⁴⁶:

Não devemos alimentar esperanças vãs. Tenho como cliente diversos bancos e, por isto, acho que entendo como raciocinam os banqueiros. A reforma da lei e falências deve contribuir para a redução dos riscos associados à inadimplência e insolvência, mas ninguém se iluda que, logo no dia seguinte, os spreads estarão reduzidos. Os banqueiros, primeiro, irão dizer que não estão reduzindo os juros porque ainda não se manifestaram os efeitos das inovações. E é fato:

⁴⁶ *Op. cit.*, p.219.

os spreads baseiam-se não só em projeções (futuro) como em estatísticas (passado). Somente após algum tempo, a contribuição da nova lei de falências irá se traduzir em dados estatísticos que influem a composição dos juros. Mas mesmo depois de a reforma frutificar, haverá banqueiros mantendo seus juros altos alegando um outro pretexto qualquer. A reforma deve ser feita, mas não vamos depositar nelas falsas ilusões.

Observe-se que Fábio Ulhoa alerta que a redução dos juros e o tão esperado crescimento econômico não serão imediatos. Avisa ainda que provavelmente muitos banqueiros continuarão mantendo a exorbitante taxa de juros cobrada pelo consentimento de seus créditos, a pretexto único de aumentar seus já exorbitantes lucros e frustrando a única e frágil justificativa para a preterição do crédito tributário em relação aos credores com garantia real.

A nosso ver, a inovação legal representou um grande prejuízo para o interesse público, tendo como única beneficiária a classe econômica que atualmente comanda o país.

Em relação aos créditos titularizados pelas Fazendas Públicas, operou-se esta inversão de posição com os créditos com garantia real, porém mantendo-se os mesmos, pelo menos em sua maioria, os demais privilégios gozados pelo credor fiscal.

Continuam sendo considerados como créditos públicos e titulares dessas prerrogativas os créditos inscritos em dívida ativa, tenham eles sua origem em obrigações tributárias ou não tributárias.

Os créditos fiscais gozam da garantia de não participar do concurso de credores (artigo 187 do CTN e artigo 4º da Lei 6830/80). Dessa forma, o executivo fiscal ajuizado antes da sentença declaratória de falência não será suspenso e, segundo Fábio Ulhoa Coelho⁴⁷:

Assim, a execução fiscal ajuizada antes da decretação da falência não se suspende, nem se encontra o Fisco inibido de promovê-la mesmo após a quebra da devedora.

(...)

Em decorrência, dependendo da tramitação dos feitos (a execução fiscal e a falência), pode ocorrer de o credor público ter seu direito atendido antes dos trabalhistas e equiparados.

Permanece sendo aplicado com o novel diploma, o dispositivo do parágrafo único do artigo 187 do CTN, cuja constitucionalidade é duvidosa e que estabelece uma hierarquia na

⁴⁷ *Op. cit.*, p. 224.

ordem de recebimento de seus respectivos créditos, entre as diversas fazendas públicas.

Assim, primeiramente devem ser pagos os créditos da União e suas autarquias, em seguida dos Estados, D.F e suas autarquias, conjuntamente e *pro rata*, e por fim, os créditos dos municípios e suas autarquias, conjuntamente e *pro rata*.

Outra alteração importante no pagamento dos créditos tributários que adveio com a lei 11.101/05 foi o dispositivo do art. 83, VII que expressamente estabeleceu que as multas contratuais ou as penas pecuniárias por infração às leis penais ou administrativas, incluindo-se nesse rol as multas tributárias, só deverão ser pagas após o pagamento integral de todos os credores quirografários.

Essa disposição da lei é perfeitamente compatível com o princípio constitucional da intranscendência, que estabelece que a pena não deve ultrapassar a pessoa do apenado, não devendo, por isso, serem punidos os credores do falido por atos ilícitos cometidos pelo mesmo.

Diante da expressa disposição do novel diploma, entende-se por revogada a determinação constante no Decreto-Lei 1893/81 que determinava que as multas devidas à Fazenda Federal deveriam ser pagas logo após os créditos de natureza tributária.

Maria Helena Diniz⁴⁸ relembra a lei de Introdução ao Código Civil ao afirmar que a revogação de determinado dispositivo legal pode se dar de forma expressa ou de forma tácita, nestes casos quando o novo texto legal for incompatível com o anterior ou regular-lhe completamente a matéria que era tratada pelo diploma antigo.

Nesse caso, operou-se a revogação tácita, devendo ser aplicado o disposto no novel diploma, não somente pelo princípio cronológico, mas também porque o dispositivo trazido pela Lei 11.101/2005 é muito mais condizente com os valores escolhidos pelo legislador constituinte.

Assim, os valores devidos por multas e penalidades de natureza contratual, penal, administrativa ou tributária, inclusive os devidos à Fazenda Federal, deverão ser considerados como créditos sub-quirografários, devendo seu pagamento ser realizado somente após a satisfação integral dos credores quirografários e, evidentemente, se sobrar algum recurso.

Após a satisfação dos créditos fiscais permanece quase a mesma ordem hierárquica prevista no Decreto Lei 7661.

⁴⁸ DINIZ, Maria Helena. **Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro Interpretada.**, 2001, p. 83.

Os próximos a serem pagos serão os credores com privilégio especial vinculados a determinados bens ou coisas, como os créditos devidos a quem faz benfeitorias úteis ou necessárias, que deverão ser pagos com o produto da venda do bem sobre o qual foram realizadas as benfeitorias ou os créditos devidos ao autor da obra, pelos direitos do contrato de edição, sobre os exemplares desta, na falência da sociedade editora.

Em seguida devem ser pagos os créditos com privilégio geral, como os de debenturistas titulares de debêntures com garantia flutuante, na falência da sociedade anônima emissora (Lei 6404/1976, art. 58 §1º) e os titularizados por advogado, que goza de privilégio geral na falência da devedora de seus honorários, sejam estes devidos por serviços advocatícios diretamente prestados, ou sejam devidos pelo ônus da sucumbência.

A próxima e mais numerosa classe é a dos credores quirografários, que são os portadores de créditos sem nenhuma garantia a não ser a assinatura do próprio devedor (*quiros*= mão *grafia*= escrito; credor quirografário; aquele cuja garantia advém apenas de escrito do próprio punho).

Essa é a classe de credores residual, fazendo parte delas tanto os credores a título negocial que não possuem nenhuma garantia, quanto as chamadas reclassificações, que consistem no montante de um crédito que originariamente possuíam alguma garantia real ou privilégio especial, mas que não fora totalmente satisfeito com o produto arrecadado com a venda do bem. O crédito excedente será reclassificado como quirografário e se sujeitará a rateio com a totalidade dos credores desta classe.

Os créditos que vêm em seguida são os sub-quirografários, divididos em 2 classes: os créditos originados de multas contratuais ou penas pecuniárias decorrentes de infrações penais ou administrativas e os créditos subordinados.

Como já explanado anteriormente, a nova lei de falências trouxe uma importante certeza jurídica. A de que aquilo que é devido pelo falido pelo fato de o mesmo ter praticado algum ilícito, seja este civil, penal ou administrativo, não pode ser repassado à totalidade dos credores, pois do contrário restaria desrespeitado o princípio da intranscendência. A novel lei veio para afastar definitivamente o disposto no Decreto-Lei 1893/81, cuja inconstitucionalidade era flagrante.

Assim, mesmo que os créditos decorrentes de atos ilícitos sejam devidos por infrações tributárias e **titularizados pela Fazenda Federal**, ainda assim só serão pagos após a integral satisfação dos credores quirografários.

Em seguida vem o pagamento dos credores titulares de créditos subordinados, seguidos pelo pagamento de juros posteriores à decretação de falência (porque os anteriores

são incorporados ao crédito principal) e, por fim, o que é raríssimo, tendo em vista ser difícil sobrar algum bem ou recurso da massa falida após todos esses pagamentos, serão os bens distribuídos entre os sócios.

6 CONCLUSÃO

Diante do que foi apresentado, podemos concluir que a atividade de tributação é essencial à manutenção do Estado, de modo que somente através de recursos fornecidos por seus administrados é que se faz possível o retorno na forma de bens e serviços públicos.

Pela sua importância para a manutenção do Estado e da vida em sociedade, a atividade de tributação necessita de mecanismos que garantam uma maior eficácia na arrecadação, impedindo que os cidadãos com menor dever cívico fujam ao seu dever de contribuir para o bem-estar de todos.

Diversos mecanismos foram utilizados ao longo da História, alguns com excessivos rigor e crueldade, totalmente em descompasso com a dignidade humana. Com a evolução do Estado Democrático de Direito, fez-se necessário ao Estado desenvolver mecanismos legais eficazes de combate à evasão fiscal, mas que ao mesmo tempo não afrontassem a dignidade da pessoa humana.

Com isso, ao longo do tempo, os diversos ordenamentos jurídicos criaram os mais complexos sistemas de privilégios e garantias dos créditos tributários, de modo que as atividades de tributação e arrecadação não se vissem prejudicadas e se pudesse dar continuidade ao fornecimento de bens e serviços públicos, proporcionando o bem-estar da coletividade.

No Brasil, há uma enormidade de garantias, privilégios e preferências de que é possuidor o credor fiscal, sendo analisadas nesta obra aquelas que o autor considera de maior impacto e relevância, seja por sua utilidade ao Fisco, seja pela frequência em que são objetos de discussão judicial. São exemplos delas a exigência de certidão negativa de débito ao contratar com o poder público, a não sujeição dos créditos fiscais ao juízo universal falimentar e a presunção de fraude nas alienações de bens realizadas após o devedor tributário estar inscrito em dívida ativa.

Entendemos que tais mecanismos legais de preferências e garantias são instrumentos para se atingir o bem-estar social, beneficiando toda a coletividade e não, como pensam alguns, privilégios injustos do Fisco, que representariam uma hipertrofia demasiada em relação ao particular, que não veria saída a não ser realizar o pagamento de tributos extorsivos.

Observe-se que o estudo aqui realizado analisou o direito "em tese" do sistema de garantias tributárias do direito nacional, não sendo objeto da análise a má prestação dos

serviços públicos em nosso país e a altíssima carga tributária a que estão sujeitos os cidadãos brasileiros, que financiam a custo elevadíssimo o Estado brasileiro, sem ter praticamente retorno algum na forma de serviços públicos de qualidade.

Evidente que se analisarmos por esse prisma, o da ineficiência dos serviços públicos no Brasil e o da segunda maior carga tributária do mundo, tal sistema de garantias e preferências parecerá sim, um instrumento de extorsão.

Porém tal problema não se resolve suprimindo as garantias e preferências titularizadas pelo Fisco e necessárias a uma maior efetividade da tributação e arrecadação. O problema deve ser resolvido através da diminuição da asfíxiante carga tributária brasileira e através de uma prestação de serviços públicos mais eficaz e condizente com o montante arrecadado, combatendo a corrupção e falta de vontade política, que infelizmente são atávicos e endêmicos em nosso país.

Numa tentativa de mostrar vontade política do Congresso Nacional, a nova Lei de Falências veio com os nobres objetivos de trazer mais celeridade e efetividade ao processo falimentar, ao mesmo tempo preocupando-se mais com a manutenção da atividade empresarial a fim de preservar postos de trabalho, assegurar os direitos de credores e salvaguardar as economias local, regional e nacional.

Visando a esses fins, ela trouxe uma série de inovações, algumas delas polêmicas como a mudança de posição dos créditos fiscais no quadro hierárquico de credores e a limitação dos créditos trabalhistas.

A inovação legal falimentar mais pertinente a este trabalho foi justamente a alteração na posição do crédito tributário no quadro geral de credores, passando a ocupar agora o terceiro lugar, logo atrás dos créditos com garantia real.

Entendemos que tal mudança foi prejudicial à coletividade, já que os créditos fiscais, pelo menos em tese, representam os recursos que serão revertidos à toda a população na forma de bens e serviços públicos, tais como saúde, educação, moradia, previdência social, etc.

Tal mudança, a pretexto de ser mecanismo de barateamento das taxas de juros no mercado, o que ensejaria um maior estímulo às pequenas e médias empresas e acarretaria um conseqüente crescimento econômico e incremento no número de postos de trabalho, em nosso entender, representou apenas uma concessão realizada aos banqueiros e demais instituições financeiras, numa amostra do poderio político e econômico dessa classe privilegiada, que conseguiu ser beneficiada em detrimento de toda a sociedade.

É certo que ainda é cedo para se averiguar os reflexos de tais mudanças em nossa economia, pois a nova lei de falências mal acabou de fazer seu primeiro aniversário. Porém a opinião dos melhores analistas é a de que os prognósticos não são animadores, pelo menos em curto ou médio prazo.

Resta-nos esperar para ver se os objetivos intentados serão atingidos ou se tal alteração de posição dos créditos fiscais representou tão somente mais uma demonstração do poder econômico e político do grande capital em detrimento dos reais interesses de toda a coletividade.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, A. P.. **Curso de Falência e Concordata**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. 517 p.

AMARO, L.. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. 512 p.

BONAVIDES, P.. **Ciência Política**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976. 627 p.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 2005.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COELHO, F. U.. **Comentários à Nova Lei de Falências e De Recuperação de Empresas**.. São Paulo: Saraiva, 2005. 537p.

COELHO, F. U.. **Curso de Direito Comercial**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 3, 418 p.

COELHO, S. C. N.. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 938 p.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo**. 17. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2004. 751 p.

DALLARI, D. A.. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. 307 p.

DINIZ, M. H.. **Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro Interpretada**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. 439 p.

MACHADO, H. B.. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. 509 p.

MACHADO, H. B.. **Protesto de Certidão de Dívida Ativa**. Disponível em: <www.hugomachado.adv.br>. Acesso em: 10 maio 2006.

MORAES, A. **Direito Constitucional**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005. 948 p.

NEGRÃO, R. **Aspectos Objetivos da Recuperação de Empresas e de Falências**. São Paulo. Saraiva, 2005. 220 p.

OS PENSADORES-Aristóteles. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996. 320 p.

REQUIÃO, R.. **Curso de Direito Falimentar**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 1, 411 p.

ROUSSEAU, J. J.. **Do Contrato Social**. São Paulo: Martin Claret, 2002. 125 p.