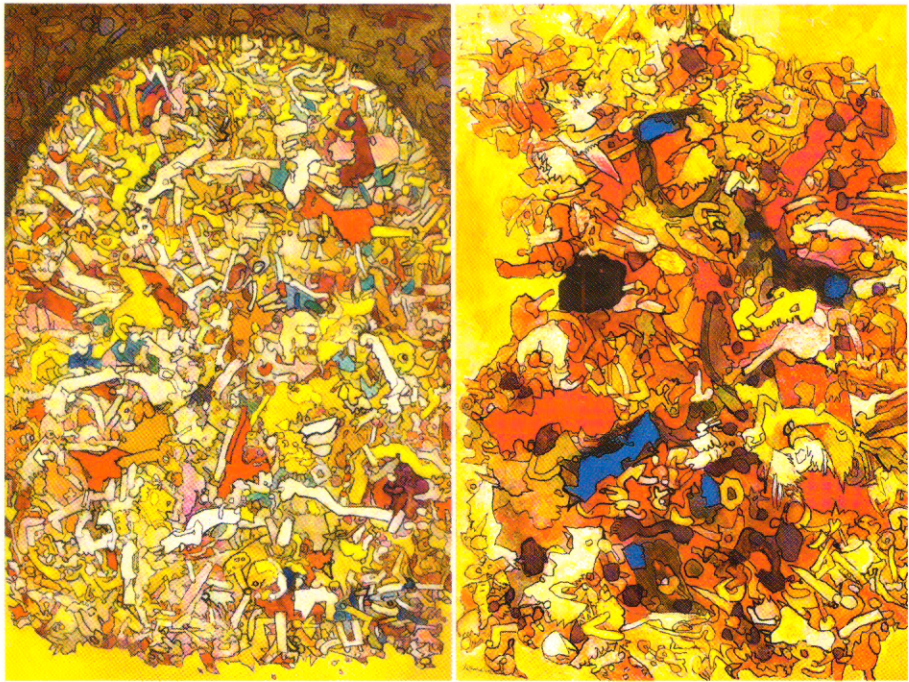


ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



190

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

190

(JULHO - 2011)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Kenichi Kaneko

é o autor das obras reproduzidas em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina**Daniela Juliano Silva** - Súmula Vinculante n. 29 - Uma nova dogmática tributária?

1. Considerações iniciais.
2. A reforma do Judiciário e o instituto da súmula vinculante.
3. A Súmula Vinculante n. 29 - Desdobramentos e consequências para a ordem jurídica tributária.
4. Conclusão.

9

Fábio Lima da Cunha - Os serviços sem transferência de tecnologia no contexto dos tratados para evitar a dupla tributação da renda

1. Introdução.
2. Objeto de nossa análise: prestação de serviços sem transferência de tecnologia.
3. O artigo 7º (lucros das empresas) dos tratados enquanto cláusula geral.
4. A extensão do artigo 12 (*royalties*) dos tratados aos serviços sem transferência de tecnologia.
5. Conclusões.

19

Frederico Menezes Breyner - Regime jurídico da fiscalização tributária: Constituição e Código Tributário Nacional

1. Introdução.
2. Conceito e fundamento constitucional.
3. Regime jurídico da fiscalização tributária.
4. Conclusão.

29

Hugo de Brito Machado - A massa falida e o imposto de renda das pessoas jurídicas

1. Introdução.
2. A massa falida e a relação tributária.
3. Liberação da responsabilidade na aquisição de bens.
4. O fato gerador do imposto de renda.
5. As multas tributárias e o direito dos credores.

45

Igor Mauler Santiago - Invalidade do art. 114, VIII, da Constituição, na redação da EC nº 45/2004 (competência da Justiça do Trabalho para executar de ofício as contribuições sociais incidentes sobre as verbas decorrentes de suas sentenças).

1. Violação ao art. 60, parágrafo 4º, III e IV, da Carta.
2. Conclusão.

54

Miguel Delgado Gutierrez - Do negócio indireto no Direito Tributário

1. Do negócio indireto.
2. Negócio indireto e simulação.
3. Negócio indireto e fraude à lei.
4. Exemplo de negócio indireto no Direito Tributário.
5. Conclusão.

61

Oscar Valente Cardoso - A obrigação de recolher contribuições previdenciárias após a aposentadoria

1. Introdução.
2. Princípio da solidariedade na Seguridade Social.
3. Princípio da filiação obrigatória na Previdência Social.
4. Recolhimento de contribuições previdenciárias pelo aposentado que exerce atividade de filiação obrigatória.
5. Conclusões.

67

Rafael Roberto Hage Tonetti - A incidência do imposto sobre operações de crédito no âmbito dos cartões de crédito

- Introdução.
1. O imposto sobre operações de crédito - Disciplina legal do tributo.
2. O cartão de crédito como meio de pagamento - Conceito e natureza jurídica do cartão de crédito em sua função principal - Compra de bens e serviços.
3. Análise do conceito de operação de crédito utilizado pelo constituinte originário.
4. Conclusão.

76

A Massa Falida e o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Temos afirmado que o Fisco é um grande violador da Constituição e das leis, e nossa convicção a cada dia fica mais forte ao tomarmos conhecimento de situações inusitadas, nas quais agentes da Fazenda Pública tentam arrecadar tributos e impor penalidades sem amparo legal.

Em nossa atividade profissional, recentemente nos deparamos com uma situação curiosa, na qual os profissionais que cuidavam do caso, especialistas em Direito Comercial, ficaram em dificuldade ao serem surpreendidos com uma exigência tributária. Dificuldade compreensível porque as questões tributárias, embora relativamente simples, não são conhecidas daqueles que atuam em outras áreas do Direito.

Estudaremos aqui a referida situação, na qual o agente do Fisco não tergiversou em lavrar auto de infração, embora desprovido de fundamento jurídico, como vamos demonstrar.

Começaremos estudando as relações que podem ser estabelecidas entre a massa falida e a relação tributária. Depois examinaremos a liberação da responsabilidade dos adquirentes de bens alienados no processo de liquidação da massa falida. Em seguida, vamos passar em revista a caracterização do fato gerador do imposto de renda, para demonstrar a necessidade dos elementos acréscimo patrimonial e disponibilidade, sem os quais não pode nascer o dever jurídico de pagar esse imposto. E, finalmente, examinaremos a questão do respeito ao direito dos credores do falido na imposição das multas tributárias.

2. A Massa Falida e a Relação Tributária

2.1. Subsistência da pessoa jurídica falida

A questão da subsistência da personalidade jurídica da empresa falida é extremamente difícil, dada a peculiaridade da situação que se instala com a decretação da falência. É indiscutível que um dos efeitos, talvez o mais importante, da decretação da falência de uma pessoa jurídica é a perda do poder de administrar o seu patrimônio.

Com a falência, a pessoa jurídica não perde o seu patrimônio. Perde o poder de administrá-lo, o que se dá no inte-



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

resse dos credores, com a busca da otimização de sua administração para viabilizar o pagamento dos credores. “A falência, ao promover o afastamento do devedor de suas atividades, visa a preservar e otimizar a utilização produtiva dos bens, ativos e recursos produtivos, inclusive intangíveis da empresa.”¹

O falido, que a lei denomina *devedor*, não perde o direito de propriedade sobre nenhum dos seus bens, mas apenas o poder de dispor sobre eles, tudo no interesse dos credores. Entretanto, uma vez efetuado o pagamento dos credores, o saldo, se houver, pertence de pleno direito à pessoa jurídica falida, sendo inegável, portanto, a subsistência desta, que na verdade é parte no processo de falência. Veja-se, a propósito do tema, o que escreve Gladston Mamede:

“O falido é uma das partes do processo falimentar, viu-se. Em fato, desde a decretação da falência ou do sequestro dos seus bens, prevê o artigo 103 da Lei nº 11.101/05, o devedor perde o direito de administrar os seus bens ou deles dispor. O parágrafo único deste artigo, no entanto, realça que o falido poderá fiscalizar a administração da falência, requerer as providências necessárias para a conservação de seus direitos ou dos bens arrecadados e intervir nos processos em que a massa falida seja parte ou interessada, requerendo o que for de direito e interpondo os recursos cabíveis. Assim, mesmo afastado da administração do seu patrimônio - a massa falida -, faz-se presente em juízo, devendo constituir advogado para a sua representação judicial, respeitados o art. 1º, I, da Lei nº 8.806/94 (Estatuto da Advocacia e da Ordem dos Advogados do Brasil), bem como o art. 36 do Código de Processo Civil. O empresário falido detém ampla faculdade processual: pode requerer medidas processuais e responder a medidas que sejam requeridas, impugnar atos do administrador judicial, recorrer de decisões judiciais, etc.”²

Não é novo, aliás, o entendimento segundo o qual a personalidade jurídica da empresa falida subsiste à decretação da falência. É a lição de Fran Martins:

“Declarada a falência, a sociedade entrará em dissolução, mas a pessoa jurídica não se extinguirá. O Código Comercial, no art. 335, nº 2, citado, acrescenta que a sociedade seria reputada dissolvida pela sua falência ou de qualquer um de seus sócios. Hoje essa segunda parte não tem mais razão de ser, pois o direito brasileiro não considera falidos os sócios da sociedade. Assim, se uma pessoa fizer parte de várias sociedades, falindo uma destas, as outras não serão dissolvidas, pois os sócios apenas se sujeitam aos efeitos da falência, mas não são reputados falidos, segundo a atual lei que, entre nós, rege o processo falimentar.”³

Mesmo admitindo-se que a falência implica dissolução da sociedade, é indiscutível que a personalidade jurídica desta perdura até que se conclua a sua liquidação. A lei é clara a esse respeito, estabelecendo expressamente que “nos casos de dissolução da pessoa jurídica ou cassada a autorização para o seu funcionamento, ela subsistirá para os fins de liquidação, até que esta se conclua”.⁴

Por outro lado, existe também dispositivo legal estabelecendo expressamente que o falido perde o direito de administrar os seus bens ou deles dispor, mas poderá “fiscalizar a administração da falência, requerer as providências necessárias para a

¹ Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, art. 75.

² Gladston Mamede, *Falência e Recuperação de Empresas*, Atlas, São Paulo, 2006, p. 407.

³ Fran Martins, *Curso de Direito Comercial*, 8ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1981, pp. 307 a 308.

⁴ Código Civil de 2002, art. 51.

conservação dos seus direitos ou dos bens arrecadados e intervir nos processos em que a massa falida seja parte ou interessada, requerendo o que for de direito e interpondo os recursos cabíveis”.⁵

2.2. *Interesse processual para impugnar autuação fiscal*

A questão de saber se a empresa falida tem, ou não, legitimidade processual para impugnar ação fiscal movida contra ela quando já em fase de liquidação extrajudicial, deve ser solucionada com a verificação da presença de interesse jurídico seu no desfecho do conflito que então se instala.

É da maior evidência que se a cobrança de tributo for procedente, o pagamento deste se dará em prejuízo da massa falida, vale dizer, em prejuízo dos credores e em consequência em detrimento de interesse daqueles que integram a empresa falida, que terão reduzida a possibilidade de haver ao final algum saldo. E, no caso de que se cuida, não se pode deixar de considerar que parte significativa do valor cobrado na ação fiscal em tela diz respeito a multa, cujo pagamento nem ao menos pode ser suportado pelos credores da massa, tendo em vista que as multas tributárias preferem apenas aos créditos subordinados. Assim, até os credores quirografários estão livres desse ônus, sendo maior, portanto, o interesse dos que integram a empresa falida.

Não temos dúvida, portanto, quanto à legitimidade processual da empresa falida para impugnar autuações fiscais, e para embargar eventuais execuções fiscais.

2.3. *A massa falida como sujeito passivo de obrigações tributárias*

Dúvida não há de que a massa falida não é uma pessoa jurídica. Entretanto, como o Código Tributário Nacional alberga regra especial a esse respeito, a dizer que a capacidade tributária passiva independe da capacidade civil da pessoa natural, e mais especificamente, de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional,⁶ leva problema a questão de saber se em face dessa regra pode a massa falida ser considerada uma pessoa jurídica para fins tributários.

A nosso ver, a massa falida não pode ser tida como sujeito passivo de obrigações tributárias por uma razão muito simples. Ela não é titular de nenhum direito, nem pratica atividade econômica. Tem natureza jurídica peculiar e existência transitória, de sorte que nem pratica atos economicamente significativos, como a venda de bens, por exemplo, nem exercita atividade econômica ou profissional.

Nas alienações de bens realizadas no procedimento de liquidação, a propriedade dos bens é transferida da pessoa do devedor falido para a pessoa do adquirente. E o tributo devido, como o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis, por exemplo, deve ser suportado pela massa falida, sendo pago por quem exerce a administração desta, sob pena de ser pessoalmente responsabilizado, nos termos do art. 134, inciso V, do Código Tributário Nacional.

⁵ Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, art. 101 e seu parágrafo 1º.

⁶ Código Tributário Nacional, art. 126, inciso III.

A ideia de que a massa falida deve ser tratada como pessoa jurídica na relação tributária decorreu da ideia de pôr em prática a continuação das atividades da empresa falida, visto como existe na lei dispositivo que o permite.

2.4. *Prosseguimento das atividades da empresa falida*

Realmente, já na lei anterior figurava previsão expressa para a continuação das atividades da empresa falida. E a lei vigente é clara, ao estabelecer que a sentença que decretar a falência do devedor, dentre outras determinações, pronunciar-se-á a respeito da continuação provisória das atividades do falido.⁷

Decretada a falência, cessam as atividades da empresa falida. E em decorrência disto, deixa de existir sua condição de contribuinte, devendo ser cancelada sua inscrição no cadastro correspondente. Entretanto, se a sentença autorizar e de fato ocorrer a continuação das atividades da empresa falida, sua inscrição como contribuinte deve ser restabelecida. Sobre isto, aliás, manifestou-se já o Superior Tribunal de Justiça, concedendo mandado de segurança contra a Fazenda do Estado de São Paulo para garantir a inscrição de empresa falida.⁸

O art. 60 da Lei nº 9.430/1997, estabelece:

“Art. 60. As entidades submetidas aos regimes da liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização do seu ativo e o pagamento do passivo.”

Como se vê, a equiparação ocorre “em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização do seu ativo e o pagamento do passivo”. Assim, devemos entender que esse dispositivo legal se aplica apenas aos casos nos quais ocorra a continuação das atividades da empresa falida, pois somente nesses casos se pode falar de operações praticadas. Essa é a interpretação que torna a norma em questão compatível com o sistema jurídico, até porque não fosse assim, certamente haveria quem conseguisse a decretação da falência de sua empresa e a autorização para a continuação da respectiva atividade, apenas para livrar-se dos ônus tributários.

É evidente que ocorrendo a continuação das atividades da empresa falida se faz indispensável a manutenção ou o restabelecimento de suas inscrições nas repartições fiscais competentes, bem como o cumprimento de todas as obrigações tributárias, sejam principais ou acessórias. Em tal situação, a massa falida é realmente equiparada a uma pessoa jurídica, pois configura uma unidade econômica, para os fins do art. 126, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Ressalte-se que a lei estabelece expressamente como dever do falido “depositar em cartório, no ato de assinatura do termo de comparecimento, os seus livros obrigatórios, a fim de serem entregues ao administrador judicial, depois de encerrados por termos assinados pelo juiz”.⁹ Não é razoável, portanto, cogitar-se de obrigações tributárias acessórias para o falido, se este fica privado de seus livros obri-

⁷ Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, art. 99, inciso XI.

⁸ STF, Recurso em Mandado de Segurança nº 26.826/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 23 de julho de 2009.

⁹ Lei nº 11.101, de 5 de fevereiro de 2005, art. 104, inciso II.

gatórios. E para a massa falida só existirão obrigações tributárias decorrentes da atividade empresarial se ocorrer a continuação da atividade do falido. No caso em exame, todavia, não se cogita de continuação de atividade, não havendo, assim, razão para se cogitar de obrigações tributárias relacionadas à atividade empresarial.

Não ocorrendo a continuação da atividade empresarial não se pode cogitar de imposto de renda de pessoa jurídica. Entretanto, admitindo-se apenas para efeito de argumentação, que de tal imposto se pudesse cogitar, a sua base de cálculo teria de ser o acréscimo patrimonial verificado no encerramento do respectivo processo com a quitação dos débitos do falido.

3. Liberação da Responsabilidade na Aquisição de Bens

3.1. Regra indispensável para a liquidação do ativo da empresa falida

A Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005 estabelece:

“Art. 141. Na alienação conjunta ou separada de ativos, inclusive da empresa ou de suas filiais, promovida sob qualquer das modalidades de que trata este artigo:

(...)

II - o objeto da alienação estará livre de qualquer ônus e não haverá sucessão do arrematante nas obrigações do devedor, inclusive as de natureza tributária, as derivadas da legislação do trabalho e as decorrentes de trabalho.

§ 1º O disposto no inciso II do *caput* deste artigo não se aplica quando o arrematante for:

I - sócio da sociedade falida, ou sociedade controlada pelo falido;

II - parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do falido ou de sócio ou da sociedade falida; ou

III - identificado como agente do falido com o objetivo de frustrar a sucessão.

§ 2º Empregados do devedor contratados pelo arrematante serão admitidos mediante novos contratos de trabalho e o arrematante não responde por obrigações decorrentes do contrato anterior.”

Essas regras, como facilmente se vê, são indispensáveis para que a liquidação do ativo da empresa falida possa ocorrer sem brutal desvalorização dos bens que o integram. Quando é decretada a falência de uma empresa, as dívidas desta geralmente são muito elevadas. Maiores do que o valor de seus ativos. E os seus encargos trabalhistas geralmente também são muito grandes. Por isto mesmo o processo de liquidação torna-se muito difícil, praticamente impossível.

3.2. Dispositivos de lei complementar tributária

Essas disposições constantes da Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, são idênticas às que a Lei Complementar nº 118, da mesma data, fez inserir no Código Tributário Nacional, afastando, assim, qualquer dúvida que pudesse haver quanto à validade das mesmas em se tratando de dívidas tributárias.

4. O Fato Gerador do Imposto de Renda

4.1. Aquisição de disponibilidade de acréscimo patrimonial

O imposto sobre *renda e proventos de qualquer natureza*, que a União pode instituir e cobrar com fundamento no art. 153, inciso III, da vigente Constituição Federal, só pode ter como fato gerador a aquisição da disponibilidade de um acréscimo patrimonial. O Código Tributário Nacional afasta qualquer dúvida, ao dispor:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

A Constituição Federal atribui à União competência para instituir e cobrar imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, e diz expressamente que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre os fatos geradores dos impostos nela previstos.¹⁰ Daí por que o Código Tributário Nacional, cuidando de matérias reservadas à lei complementar, só por lei complementar pode ser alterado. E assim, são desprovidos de validade jurídica quaisquer dispositivos legais que, de qualquer forma e a qualquer pretexto, pretendam fazer devido o imposto de renda sem que se esteja diante da aquisição da disponibilidade de um acréscimo patrimonial.

Sobre o tema, Roque Antonio Carrazza ensina, com inteira propriedade:

“A Constituição, como já se viu, traça linha básica acerca do assunto, que nem o legislador, nem o Fisco, nem, muito menos, o intérprete podem ignorar: a base de cálculo do IRPJ deve ser uma medida da disponibilidade da riqueza nova realmente experimentada pela empresa, durante o período de apuração.”¹¹

Em síntese, para que seja devido o imposto de renda é necessário que ocorra um acréscimo patrimonial, e uma aquisição da disponibilidade desse acréscimo. Durante o processo de liquidação dos ativos e pagamento das dívidas da empresa falida não se pode, em princípio, cogitar de acréscimo patrimonial, nem muito menos de aquisição de disponibilidade, posto que a empresa falida fica, desde a decretação da falência, privada da disponibilidade de seus bens, e somente ao final se poderá saber se o produto da alienação dos ativos foi suficiente, ou não, para o pagamento de todas as dívidas. E somente na hipótese, de ocorrência praticamente impossível, de o produto da alienação dos bens da empresa falida ser superior ao valor necessário para o pagamento das dívidas, e a devolução do capital dos sócios ou acionistas, é que se terá um resultado qualificável como acréscimo patrimonial. E somente nessa hipótese é que os sócios ou acionistas da empresa falida adquirem, ao final, a disponibilidade desse acréscimo.

No caso de que se cuida, todavia, não se pode cogitar de acréscimo patrimonial, nem muito menos de aquisição de disponibilidade de qualquer acréscimo.

4.2. *Inocorrência de acréscimo patrimonial*

Nos processos de falência, eventuais ganhos na alienação de bens pertencem aos credores. Não ao titular do patrimônio, que é a empresa falida. A esta voltarão somente eventuais sobras, que dificilmente acontecem, quando aqueles ganhos forem de montante maior do que o total das dívidas da empresa falida. Seja como for, só quando terminada a liquidação e restarem quitados todos os débitos da empresa falida é que se vai saber se ocorreu o *acréscimo patrimonial*.

¹⁰ Constituição Federal de 1988, art. 146, inciso III, alínea “a”.

¹¹ Roque Antonio Carrazza, *Imposto sobre a Renda*, Malheiros, São Paulo, 2005, p. 93.

No caso de que se cuida não se deu ainda a quitação das dívidas da empresa falida. Não se pode, portanto, afirmar a ocorrência de acréscimo patrimonial. O fato que foi considerado para a lavratura do auto de infração pelo Fisco federal foi apenas a venda de elementos do ativo. E sem que se leve em conta todos os elementos, positivos e negativos, do patrimônio da empresa falida, não se pode cogitar de acréscimo patrimonial.

O agente fiscal que lavrou o auto de infração de que se cuida limitou-se a invocar o art. 60 da Lei nº 9.430/1996, segundo o qual a empresa falida estaria equiparada às pessoas jurídicas como contribuinte do imposto de renda. E calculou o imposto por arbitramento, nos termos do art. 27 da referida lei.

Seja como for, ainda que tivesse havido algum acréscimo patrimonial em decorrência da venda em leilão de bens do ativo da empresa falida, é indiscutível que não ocorreu aquisição de disponibilidade necessária para a caracterização do fato gerador do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza.

4.3. Inocorrência de disponibilidade

É sabido que, em virtude da decretação da falência, a empresa falida perde a disponibilidade de todo o seu patrimônio. Já a massa falida, ainda que se entenda equiparada às pessoas jurídicas, também não adquire disponibilidade alguma. Os valores recebidos pela venda de ativos são destinados ao pagamento dos credores, de sorte que não estão disponíveis. Nem para a empresa falida nem para a massa falida.

A equiparação da massa falida às pessoas jurídicas - repita-se - só acontece nos casos em que ocorre a continuação das atividades da empresa falida. Não é o caso de que se cuida, pois na situação em exame não se deu a continuação das atividades da empresa falida. Entretanto, ainda que assim não fosse, só se poderia cogitar de fato gerador do imposto de renda quando terminado o processo de falência com o pagamento de todas as dívidas da empresa falida. Antes não existe disponibilidade, e sem aquisição de disponibilidade não se concretiza a hipótese de incidência do imposto de renda.

À consideração de que a aquisição da disponibilidade é essencial para que se considere ocorrido o fato gerador do imposto de renda, Roberto Duque Estrada sustenta a inconstitucionalidade do art. 60 da Lei nº 9.430/1996, em primoroso estudo no qual menciona decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal, que porta a seguinte ementa:

"Imposto de Renda - Retenção na Fonte - Acionista. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade 'desconto na fonte', relativamente aos acionistas, a simples apuração pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das formas de disponibilidade versadas no art. 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76."¹²

¹² STF, Plenário, Recurso Extraordinário nº 172.058-1/SC, DJU I de 13.10.1995, p. 34.282, citado por Roberto Duque Estrada, "Inconstitucionalidade da Tributação da Massa Falida e da Instituição Financeira em Liquidação Extrajudicial (art. 60 da Lei nº 9.430/96)", *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 43, Dialética, São Paulo, abril de 1999, pp. 126 a 139. A ementa referida está na p. 138.

E, na verdade, qualquer dispositivo de lei que tente fazer incidir o imposto de renda sobre o que não é disponibilidade de acréscimo patrimonial é desprovido de validade jurídica, porque em aberto e indiscutível conflito com a Constituição Federal.

4.4. Período de apuração

Mesmo que para efeito de argumentação se admita a possibilidade de acréscimo patrimonial durante o processo de falência, é certo que o período no qual deve ocorrer a apuração do valor desse acréscimo só pode ser o compreendido entre a decretação da falência e o encerramento do respectivo processo com o pagamento dos credores da empresa falida.

Aliás, o próprio Fisco federal afirma que é assim, quando em *site* da Receita Federal formula o Questionamento nº 226, no qual coloca a pergunta “Qual é o tratamento tributário dos lucros distribuídos apurados na liquidação da massa falida de pessoa jurídica?” É evidente que a expressão *liquidação da massa falida* só pode significar o término do processo de falência.

E a legislação pertinente ao imposto de renda realmente leva a esse entendimento. O próprio art. 60 da Lei nº 9.430/1996, e o dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda que o incorpora,¹³ ao definirem como contribuinte as entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência, reportam-se às *operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo*, autorizando, assim, o entendimento segundo o qual o período de apuração do resultado é aquele em que perdurarem os procedimentos para a liquidação da massa falida.

Não é razoável pretender-se tratar a massa falida, cuja finalidade essencial consiste na liquidação do ativo para pagamento do passivo, como se fosse uma “unidade econômica” cuja atividade deve ser seccionada em períodos anuais. Razoável, isto sim, é dar-se a ela o tratamento compatível com a sua peculiar existência e sua finalidade essencial, considerando-se como equivalente ao exercício social o *período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e pagamento do passivo*.

5. As Multas Tributárias e o Direito dos Credores

5.1. É inadmissível a punição dos credores

No contexto do tema aqui abordado, destaca-se a questão de saber se as multas tributárias podem ser cobradas da massa falida.

O art. 23, inciso III, da Lei nº 7.661/1945, já estabelecia que não poderiam ser cobradas na falência as penas pecuniárias por infração das leis penais e administrativas. A legislação evoluiu e a jurisprudência firmou-se no sentido de que realmente as multas tributárias, inclusive as de natureza moratória, não podem ser incluídas entre os créditos habilitados na falência. A esse respeito, aliás, comentando o art. 186 do Código Tributário Nacional, escrevemos:

¹³ RIR/1999, art. 146, parágrafo 2º.

“Outra novidade importante consiste no deslocamento das multas tributárias, que ficaram, para fins de preferência, excluídas dos créditos tributários. Aliás, já era assim. O Supremo Tribunal Federal, embora inicialmente tenha entendido que as multas moratórias deviam ser incluídas no crédito tributário habilitado na falência,^[14] já pacificara o entendimento segundo o qual as multas, mesmo as de natureza simplesmente moratória, constituem pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado na falência.^[15] Logo, a nova redação dada pela Lei Complementar nº 118, ao art. 186 e seu parágrafo único, do Código Tributário Nacional, apenas adaptou a norma do Código ao entendimento jurisprudencial.”¹⁶

E assim explicamos a razão dessa inovação:

“Pode parecer injusto para com a Fazenda Pública essa colocação, relativamente às multas tributárias, nessa condição de quem não é credor, porque fica em inferioridade de ordem na execução até dos quirografários.^[17] Não nos parece, porém, que seja assim. Na verdade as multas deveriam mesmo ficar nessa posição subordinada ao pagamento de todos os credores. Só assim não representará um sacrifício para estes, que não sendo responsáveis pelas infrações das quais resultaram não devem sofrer as sanções correspondentes. A final de contas, é inegável que o pagamento de multas tributárias em prejuízo dos credores da empresa falida implica impor a estes as consequências das infrações em virtude das quais foram aquelas multas aplicadas.

Ressalte-se que a razão pela qual o Supremo Tribunal Federal entendeu não deverem as multas participar dos créditos tributários habilitados na falência foi exatamente esta: a pena não pode alcançar quem não é responsável pela infração da qual decorre.”¹⁸

Realmente, colocar as multas tributárias entre os créditos a serem pagos pela massa falida seria uma inadmissível punição dos credores, que nenhuma responsabilidade têm pelas infrações das quais decorrem as referidas multas.

5.2. *Jurisprudência pacífica*

Registramos que a jurisprudência é pacífica no sentido de que as multas tributárias não podem ser cobradas da massa falida.

Assim é que o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, confirmando decisão de primeira instância, já decidiu: “1. As empresas em regime de falência são beneficiadas pela exclusão da multa de mora. Súmula 565 do STF. 12. Os juros moratórios não são devidos pela massa falida (art. 26 da Lei nº 7.661/45).”¹⁹ No mesmo sentido, o Tribunal de Justiça de São Paulo, em execução contra massa falida decide pela exclusão da multa, com fundamento na mesma Súmula nº 565 do STF.²⁰ E outro não é o entendimento que tem prevalecido no Superior Tribunal de Justiça.²¹

¹⁴ STF, Súmula nº 191.

¹⁵ STF, Súmula nº 565.

¹⁶ Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, 2ª edição, vol. III, Atlas, São Paulo, 2009, p. 675.

¹⁷ Modesto Carvalhosa, *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*, vol. 1, Saraiva, São Paulo, 1997, p. 58.

¹⁸ Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, 2ª edição, vol. III, Atlas, São Paulo, 2009, pp. 675 a 676.

¹⁹ Apelação/Reexame Necessário: APELREE nº 293/SP 2006.61.19.000293-4.

²⁰ TJSP, Apelação: APL nº 994.061.763.492-SP, em <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudência>.

²¹ STJ, Recurso Especial nº 1.185.034/MG, julgado em 11.5.2010.