

ENSAIO SOBRE A ESSÊNCIA CONTÁBIL *VERSUS* A FORMA JURÍDICA: (D)EFEITOS NA TRIBUTAÇÃO DE UMA MASSA FALIDA

CAROLINA MOREIRA FERNANDES

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS

POUERI DO CARMO MARIO

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS

RESUMO

O fenômeno da falência empresarial é estudado por várias áreas, sendo sempre controverso. Torna-se ainda mais instigante quando se alista com outro tema complexo, quer seja o da tributação das entidades. A busca pela tributação ótima e pela eficiência econômica dos tributos propicia a indagação se estaria a massa falida sujeita ao pagamento de impostos e contribuições à luz da sua essência contábil. A motivação deste ensaio teórico embasa-se na necessidade de uma análise interdisciplinar entre a contabilidade e o direito para que se tente obter uma unidade coerente entre as articulações de conceitos e esquemas cognitivos, visto que a tributação ou não da massa falida relaciona-se diretamente com o pressuposto da essência econômica em contraposição ao da forma jurídica. Nesse contexto, o presente artigo teve o objetivo de trazer à dimensão atual pontos conflitantes e seus possíveis efeitos, bem como aclarar e confrontar alguns conceitos contábeis e jurídicos para que se possa demonstrar a necessidade de se alcançar um equilíbrio entre a regulação e a realidade contábil, contribuindo para a discussão da eficiência e da aplicabilidade da legislação no *metiê* contábil.

Palavras-chave: Essência versus forma. Tributação. Falência. Massa Falida.

1. INTRODUÇÃO

Etimologicamente, falir, é proveniente do latim *fallere*, e, exprime a mesma coisa que faltar com o prometido, com a palavra, enganar. Daí dizer que falimento, falência, derivados de falir, significam falha, falta, omissão (MENDONÇA, 1964, p.12).

Schumpeter, em analogia a Charles Darwin, denominou a falência de seleção natural no mundo dos negócios (MATIAS, 1992, p.87). Num contexto histórico e passível de avaliação empírica, segundo a literatura do tema, verifica-se que a maior parte das falências decretadas é de empresas caracterizadas como pequenas ou médias, reforçando a idéia “schumpeteriana” de seleção natural. As empresas menores tendem a ficar à margem de todo o seu setor e, por isso, tornam-se mais suscetíveis às pressões econômicas (ALTMAN, 1983).

Juridicamente, a falência é constituída por meio de normas de direito material e processual que disciplinam um fenômeno econômico em utilidade pública para defesa do crédito caracterizando fatos e atos que denotam, comumente, um desequilíbrio no patrimônio (VALVERDE, 1931, p. 6). Para o mesmo autor, economicamente falando, é o efeito da função anormal do crédito, ou seja, é a situação patrimonial insuficiente para a resolução de débitos vencidos e sem perspectivas concretas para adimplirem essas e outras obrigações contraídas.

Ao se analisar o fenômeno pela Contabilidade, tendo essa a função de integrar ambas as visões (do Direito e da Economia), nota-se uma controvérsia da inadimplência: a auferida

pela empresa ou pelo empresário. A solicitação dos credores em processo judicial é um momento de identificação (*default*) do final de um processo de insolvência onde esse último processo, em função da deterioração econômico-financeira do negócio e da gestão normalmente é tipificado, no direito, pela simples falta do pagamento comprovado, gerando a dúvida sobre o incorreto processo de alocação de recursos (má-gestão) e de como ocorreu (causas).

Atualmente, os doutrinadores e legisladores concordam que o escopo do processo falimentar é assegurar a perfeita igualdade entre os credores da mesma classe (*par condicio creditorium*). Porém, tem-se que teleologicamente a falência realça o objetivo do Estado de eliminar concretamente, por meio de leis, empresários econômica e financeiramente inviáveis, porquanto podem causar insegurança ao mercado e reflexos negativos em seus organismos (ABRÃO, 1993, p.32).

Em decorrência, quer para garantir a *par condicio creditorium*, quer para possibilitar o saneamento da economia, com a eliminação do empresário inviável, abre-se a falência desencadeando-se o imediato desapossamento dos bens do falido que perde o direito de administrar ou alienar o próprio patrimônio da entidade. Desta forma, segundo Requião (2005, p. 151-152):

O devedor falido é desapossado de seus bens, perdendo o direito de administrá-los e de deles dispor. A garantia que seu patrimônio constitui para os credores, começa então a ser realizada. Os bens são arrecadados pelo administrador judicial, que os conserva e administra durante o período de informação da falência, em cujo decurso se configura definitivamente a massa falida que legitimamente concorre ao produto proveniente da venda dos bens arrecadados.

Portanto, com a decretação da falência o falido é desapossado de seu patrimônio e, este, constitui-se a massa falida, que surge como entidade contábil para fins de análises e controles, mantendo a identidade do negócio independentemente do processo legal. Importante ressaltar que a massa falida não possui personalidade jurídica no direito positivo brasileiro, tampouco equipara-se a pessoa para fins tributários. Nessa perspectiva nasce uma interessante possibilidade para comparação entre as Teorias da Entidade e do Proprietário.

Percebe-se, pois, que a falência como processo jurídico é um instrumento de seleção e que sua eficiência para este fim é até mensurável. Mas como mecanismo aplicado para a melhoria do processo de alocação dos recursos econômicos, pode e deve ser questionado, considerando que o intuito principal desse mecanismo sempre foi punir o devedor que não cumpriu com suas obrigações (ALTMAN, 1993; NEWTON, 2003; SKELL JR, 2001).

Assume-se que a alocação eficiente de recursos envolve diversos interessados, dentre eles o Governo e sua atuação arrecadatória de tributos.

Nesse compasso, faz-se necessário a indagação se estaria a Massa Falida sujeita ao pagamento de impostos, contribuições e demais atribuições decorrentes tendo em vista a busca pela tributação ótima e pela eficiência econômica dos tributos?

Vários Pareceres Normativos (CST's 49/77, 56/79 e 48/87) da Secretaria da Receita Federal reconheciam que a massa falida não tendo personalidade jurídica, nem constituindo unidade econômica conforme disposto no art. 126 do CTN, não se sujeitava às normas tributárias, nem às prestações de declarações de rendimentos. Isso porque a empresa falida além de não possuir disponibilidade econômica possuía apenas a propriedade nominal dos bens arrecadados passando a administração e a integral disponibilidade a um terceiro por

força de lei. Porém, a lei n.º 9.430/96 introduziu contundentes modificações no tocante à sujeição da massa falida às normas tributárias vigentes.

Muito embora se possa alegar que a personalidade jurídica da empresa não se extingue no preciso momento da declaração do estado falencial, já que a entidade mantém até a realização do ativo a propriedade dos bens arrecadados. Lado outro deve ser analisado, vez que a massa falida pode arrendar, alugar ou celebrar outros contratos referentes aos seus bens visando à produção de renda através de uma liquidação ordenada dos ativos para saldar seus créditos concorrenciais.

A motivação deste ensaio teórico embasa-se na necessidade de uma análise interdisciplinar entre a contabilidade e o direito, principalmente, para que se obtenha uma unidade coerente entre as articulações de conceitos e esquemas cognitivos. A tributação ou não da massa falida relaciona-se diretamente com o pressuposto da essência econômica da entidade contábil em contraposição ao da forma jurídica personificada ou não, trazendo à dimensão atual pontos conflitantes e seus possíveis efeitos. Dessa forma, o presente estudo almeja aclarar e confrontar alguns conceitos contábeis e jurídicos para que se possa atingir um equilíbrio entre a regulação e a realidade contábil, contribuindo para uma discussão da eficiência e da aplicabilidade da legislação.

2. METODOLOGIA DA PESQUISA

Em se tratando de um ensaio teórico, a metodologia não poderia ser outra senão a baseada na pesquisa bibliográfica, onde se buscou trazer diversas opiniões de autores de Teoria da Contabilidade e dos Direitos Tributário e Falimentar num escopo de fazê-los “conversarem entre si” para produzir um esquema de análise comparativa de teses, antíteses e geração de uma possível síntese do contexto. Infelizmente, há escassez de trabalhos que divulguem o tema e o contexto aqui analisado. Assim, a exploração do tema instiga ainda mais pela originalidade de se observar o fenômeno.

Restringiu-se a pesquisa bibliográfica em autores renomados das duas áreas amplamente utilizados como fontes de sustentação para diversos textos teóricos ou aplicados. Esses textos são em sua grande maioria de livros e artigos já publicados, bem como trabalho prático produzido sob a forma de parecer em processo judicial tornando-se a única exceção por se tratar de uma pesquisa em documento.

Utilizou-se como cenário empresarial ou “pano de fundo” para as discussões comparadas e as críticas a “empresa/empresário” em situação de falência decretada, principalmente, em que pode ocorrer até mesmo a permissão judicial da continuidade das atividades (Continuidade do Negócio pelo Falido no antigo diploma legal de 1.945), ou mesmo pelos instrumentos de manutenção e preservação da empresa, a antiga Concordata ou a Recuperação Judicial, em vigor.

Também, como pedra angular das críticas está a discussão da essência contábil (econômica) versus a forma jurídica, que se enquadrou perfeitamente ao problema em discussão.

Por hipótese, o que a lei diz que deve ser feito (ou leva a uma interpretação do que fazer) pode não encontrar respaldo teórico na essência contábil do fenômeno em observação e vice-versa - a empresa em processo falimentar e os desdobramentos que esse produz, bem como seus impactos, aqui restritos aos da esfera tributária.

3. UMA VISÃO CONTÁBIL DA EMPRESA

A contabilidade possui objeto próprio, o patrimônio das entidades, que delimita o campo de abrangência da ciência. O patrimônio de uma entidade delimita-se como um conjunto de bens, direitos e obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza. Relevante é

que esse patrimônio disponha de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes, o que significa que a entidade dele pode dispor livremente, nos limites abarcados pela ordem jurídica e, sob aspectos da racionalidade econômica e administrativa imputados aos gestores. Quando esses aspectos não são atendidos, como de fato algumas vezes não o são, devido ao comportamento não-alinhado dos gestores em relação aos interesses da empresa, dependendo dos atos praticados, há punições legais e administrativas aplicáveis.

Acentua Requião (2003, p. 49) citando Ferri que a empresa é um organismo econômico assentada em uma organização fundada em princípios técnicos e leis econômicas. Objetivamente considerada, a empresa apresenta-se como uma combinação de elementos pessoais e reais, colocados em função de um resultado econômico, e realizados em vista de um intento especulativo de uma pessoa, chamada empresário. Como criação de atividade organizativa do empresário e como fruto de sua idéia, a empresa é necessariamente aferrada à sua pessoa, dele recebendo os impulsos para seu eficiente funcionamento.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 464) afirmam que, contabilmente, os direitos de propriedade correspondem essencialmente à participação de um indivíduo em uma empresa e possuem diversas classificações para que se obtenha uma interpretação da posição econômica de uma empresa de vários ângulos dinamizando, assim, distinta ênfase quanto ao método de divulgação dos interesses dos diversos portadores de títulos ou grupos interessados.

Verifica-se que os direitos dos proprietários constituem simplesmente a diferença entre os ativos e os passivos da empresa, representado graficamente pelo patrimônio líquido. Este patrimônio é analisado por óticas diferentes, as quais avaliam os interesses na sistematização e divulgação da informação contábil.

Pela ótica (teoria) do proprietário independentemente do tratamento destinado aos passivos a propriedade é vista como o valor líquido da empresa para seus donos. De acordo com essa teoria, as receitas são aumentos da propriedade e as despesas representam diminuições, já que o lucro líquido (diferença entre receitas e despesas) vai direto aos proprietários e representa um aumento de suas riquezas (acumulação de rendas líquidas). Como o lucro é um aumento de riqueza é imediatamente adicionado ao capital dos proprietários ou à sua propriedade. Daí surge a discussão se a empresa não atua como agente dos donos ao pagar o imposto de renda que é, na verdade, um tributo sobre a renda destes, em montantes algumas vezes menores do que teriam na condição de pessoas físicas (HENDRIKSEN E VAN BREDA, 1999, p. 466). Há a possibilidade de uma confusão entre patrimônios, que no contexto da empresa em falência, ocasiona situações de conflitos e morosidade no processo pelo interesse muito específico do devedor que “mistura” a empresa consigo mesmo.

É importante esclarecer que no conceito de direitos de propriedade há o reconhecimento de uma entidade patrimonial separada dos negócios e de outros detentores de títulos ou direitos, visto que a empresa para a ótica (teoria) da entidade é vista como tendo personalidade e existência distinta dos seus fundadores e proprietários (HENDRIKSEN E VAN BREDA, 1999, p. 467).

A teoria da entidade é embasada pela equação: ativos = direitos (passivos mais patrimônio dos donos). Desta feita, os passivos compreendem as obrigações específicas e delimitadas pela natureza transacional da empresa e os ativos são representados por elementos patrimoniais indicando o direito da empresa de receber bens, serviços ou outros benefícios, todos específicos e voltados somente para ela.

O lucro, para esta teoria, relaciona-se à variação residual do patrimônio após deduzir todos os outros direitos sobre os ativos da empresa incluindo juros das dívidas a longo prazo e os tributos sobre a renda. Ou seja, a diferença entre as variações de ativos e de passivos indica o impacto no patrimônio líquido que representa o resíduo pertencente aos donos. Nota-se que o imposto sobre a renda não constitui uma distribuição do lucro, mormente uma despesa da

empresa. Portanto, as despesas são deduções das receitas e essa diferença também mensura o lucro da empresa a ser distribuído ou reaplicado no negócio.

Demais autores de teoria contábil de abordagem normativa, como Kam e Iudícibus, também convergem com a exposição sintetizada aqui através de Hendriksen e Van Breda.

Nesse sentido, sob o âmbito da contabilidade de uma empresa importante se faz a definição de entidade contábil como delimitador de uma unidade econômica que exerce controle sobre os recursos, sobre a assunção de responsabilidades e sobre a condução da atividade econômica. Quando se realiza esta análise, dando ênfase a uma unidade de negócio que possui um patrimônio à disposição e uma pessoa responsável pelo gerenciamento, conclui-se que uma empresa independentemente da falência decretada continua sendo uma entidade contábil. Também assim pode ser vista a massa falida que se origina como aquela que é a guardiã do patrimônio da empresa falida.

Nesta ótica, verifica-se que a falência de uma empresa não obsta a possibilidade de escrituração, apuração de resultados e alocação de recursos atendendo, assim, ao escopo da contabilidade de apurar com a maior acurácia possível o resultado de um exercício social, demonstrando-o de forma clara e sintética aos usuários, para atender as exigências sociais e legislativas. Tanto é lógico tal aspecto, que a legislação falimentar avalia a existência da escrituração e dos livros comerciais da empresa falida; se se faz de fato, inúmeras são as situações a confirmar o sim e o não, o que não implica em termos que adotar aqui uma posição em detrimento de outra, mas apenas destacar o fato.

Ao se avaliar uma empresa em estado falencial percebe-se a relevância das teorias (óticas) contábeis relativas ao patrimônio líquido, veementemente a teoria da entidade e a do proprietário pelo papel que desempenham na limitação do instituto da responsabilidade dos donos de uma empresa. As relações entre patrimônio e proprietário desenvolvidas por essas teorias poderiam nortear a delimitação da atuação da contabilidade no cenário tributário de uma empresa, confrontando-se com os aspectos jurídicos orientadores do processo de reconhecimento de uma entidade (pessoa).

A contraposição entre a ciência contábil e a jurídica, em um cenário falimentar, se torna importante quando se aventa a tributação de uma massa falida, por tangenciar algumas situações possíveis:

- **Liquidação total dos ativos para pagamento de credores** – venda em bloco da empresa e utilização do caixa obtido para pagamentos a quantos credores for possível;
- **Utilização dos ativos na continuidade do negócio gerando renda para a massa falida** – mecanismo legal que faz a liquidação ordenada e busca obter o valor de uso dos ativos, revertendo esses benefícios para pagamento dos créditos concursais;
- **Utilização dos ativos da massa falida por terceiros** – os benefícios dos ativos são compartilhados, cabendo uma parte definida na forma, diga-se, de um aluguel à massa falida, com a finalidade de saldar as dívidas concursais.

A partir desse exame, pertinente se faz o questionamento se as “receitas” (denominação legal) auferidas pela massa falida seriam tributáveis nessas condições.

Segundo Martins e Lopes (2005, p. 146), receitas seriam as entradas ou outros aumentos nos ativos de uma entidade ou reduções de passivos durante determinado período advindos de esforços de vendas e /ou outras atividades da entidade.

Em um primeiro momento, percebe-se que a hipótese de incidência de alguns tributos ocorre quando do auferimento de renda pela massa falida. Entretanto, no Brasil, o grau de influência da legislação tributária na contabilidade é elevado asseverando que muitas vezes a essência contábil é mitigada pela forma jurídica.

Isso se mostra ao analisarmos as três situações anteriores.

Quanto à primeira, não se pode tratar a venda em bloco dos ativos como receita ou renda auferidas pela empresa, visto se tratar apenas da liquidação pelo melhor valor obtido

daqueles ativos em processo forçado – nem sempre é possível obter uma avaliação justa dos ativos minimizando valores se comparados com um processo de liquidação por meio de uso dos benefícios. Nesse primeiro caso, então, a incidência de tributação sobre o patrimônio realizado, ou melhor, sobre os recursos levantados pela massa falida para saldar suas dívidas não têm sustentação econômica, nem mesmo jurídica. Estaria sendo tributado o patrimônio, e não a renda! Mais ainda, as garantias que sobraram para os credores.

Na continuação das atividades do negócio, respaldada pela legislação e devidamente autorizada, os “frutos” desse mecanismo que visa garantir a permanência do valor do patrimônio empresarial em sua essência precisam ser avaliados em relação à sua característica econômica. Os valores que forem repassados à massa falida constituem o esforço dessa em realizar, pelo valor em uso, os ativos colocados sob sua gestão, aumentando assim o valor das garantias aos credores e possibilitando que uma gama maior deles tenha seu pagamento. Todavia, seja a continuidade legal do negócio com a presença do falido ou a inserção de terceiro para atuar a frente dos negócios, essas novas entidades contábeis não de existir para que a parte que lhes cabe nas receitas receba o correto tratamento em relação à tributação.

Quanto à massa falida, se for considerado apenas como um processo de liquidação ordenada dos benefícios dos ativos para pagamentos dos credores, a parcela recebida, seja a título de aluguéis, não deveria ser objeto de tributação, uma vez que o contexto da falência busca atender ao processo de alocação eficiente de recursos econômicos e cumprir com o objetivo da massa, quer seja a liquidação de todos os créditos existentes.

Não havendo uma confusão das entidades, ou seja: a empresa falida, a massa falida decorrente, a continuidade do negócio e o aluguel dos ativos induz-se ao pensamento de que o fisco considera que cada uma é um ente contribuinte em potencial, o que ainda afeta diretamente no atendimento das denominadas obrigações acessórias (burocracia fiscal). Mesmo não pagando tributação sobre a realização em bloco de um patrimônio da massa falida ainda restará a essa as obrigações acessórias. Já a continuidade ou o aluguel implica na tributação direta daqueles que utilizam o patrimônio da massa falida, separando as entidades para esse fim.

Em síntese, quando uma dessas outras entidades não responde pelas suas dívidas tributárias caberia a massa falida a sua sucessão? Como isso poderia ocorrer se o patrimônio, antes dessas duas situações, já servia de garantia para os credores à época da decretação da falência?

Desta forma, os contabilistas encontram óbice no “déficit” da regulamentação operacional que dificulta, às vezes, o exercício da profissão contábil gerando incentivos para distorcentes assimetrias de informação e registros inadequados.

4. UMA VISÃO JURÍDICA DA EMPRESA

O conceito jurídico de empresa se assenta no conceito econômico e contábil, em função da difícil construção de um conceito jurídico próprio para tal organização. Os juristas analisam a empresa por meio de seus ângulos mais expressivos, quais sejam: a empresa como expressão da atividade do empresário, como idéia criadora a que a lei concede tutela, como um complexo de bens e como relações com os dependentes.

É preciso compreender, ainda, que a visão jurídica de uma empresa relaciona-se à tutela dessa atividade exercida pelo empresário. Disso decorre que para o direito a proeminente figura do empresário é avultada. É ainda obscura a visão em separado da entidade e do proprietário em alguns momentos do direito, valendo-se quase sempre do postulado da limitação da personalidade jurídica.

A falência é caracterizada preminentemente pela insolvência; presume-se a insolvabilidade por meio da insolvência aparente, toda vez que as dívidas excederem a importância dos bens. A decretação da falência dá-se, assim, em consequência não apenas da

inexistência de acréscimo patrimonial, mas também, em decorrência da presunção de inexistência de patrimônio líquido.

Ora, se a falência é causada exatamente pela insolvência, pela inexistência de incremento patrimonial, bem como da inexistência de patrimônio líquido, mister se faz o estudo sobre a necessidade da massa falida se sujeitar ao pagamento de impostos e contribuições. O que de fato restará a massa falida senão os ativos e passivos da falida, que são os geradores de receitas e despesas pelas suas variações?

O raciocínio jurídico plausível relaciona-se à necessidade de existência de renda tributável pautada na comprovação da existência de patrimônio líquido e, conseqüentemente o aumento deste. Portanto, de forma míope, analisa-se que o resíduo do patrimônio da empresa é inexistente e portanto não há que se falar em tributação, desconsiderando todo o patrimônio restante e sua utilização.

Parece que, em princípio o estado falimentar não é patível com a possibilidade de se concretizar o fato gerador dos impostos e contribuições. É que como a situação falimentar não configura atividade econômica passível de lucro (?), comumente as operações da massa falida, bem como as operações de continuidade empresarial são analisadas como de afetação à satisfação das dívidas que oneram o falido e a massa, não podendo ser caracterizadas no campo de incidência de alguns tributos. Mas, afinal, qual é o conceito de lucro aqui utilizado?

Uma gama de pareceres normativos (CST's 49/77, 56/79 e 48/87), anteriores à lei n.º 9430/96, reconheciam que a massa falida não tendo personalidade jurídica, nem constituindo unidade econômica conforme disposto no art. 126 do CTN, não se sujeitavam às normas tributárias, nem às prestações de declarações de rendimentos, já que a empresa falida além de não possuir disponibilidade econômica, possuía apenas a propriedade nominal dos bens arrecadados, passando a administração e a integral disponibilidade a um terceiro por força de lei. Porém, a lei n.º 9.430/96 introduziu contundentes modificações no tocante à sujeição da massa falida às normas tributárias vigentes.

Estabeleceu o art. 60 da citada lei que:

As entidades submetidas aos regimes de 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 de seu ativo e o pagamento do passivo.

A simples leitura desse dispositivo legal transcrito permite inferir que se as massas falidas praticarem os fatos geradores dos tributos federais quando da realização das operações inerentes a massa falida, elas se sujeitarão às normas de incidência de impostos e contribuições de competência da União. Nesse passo, ficarão obrigadas ao pagamento das quantias devidas, bem como a adimplirem com as obrigações acessórias impostas pela legislação. O que mudou na visão do fisco em relação a esse aspecto? Quais os incentivos para uma regulação dessa ordem?

Várias discussões surgiram sobre a legalidade da aplicação dessa lei no caso concreto, já que refere às normas de incidências dos impostos e contribuições relativas às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização do ativo e o pagamento do passivo da empresa/empresário falido.

É preciso esclarecer que várias operações – hipóteses tributárias – podem ocorrer, sem que se questione a inexistência de capacidade econômica da pessoa falida, em especial nos tributos indiretos (IPI, ICMS, COFINS, PIS).

Entretanto, no que tange à massa falida, um balanceamento deve ser feito quando se analisa a incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. É que como a doutrina jurídica discorre que somente o acréscimo do patrimônio líquido pode ser atingido pelo imposto de renda e a falência é causada em grande parte pela insolvência, a conclusão lógica pauta-se na inexistência de acréscimo patrimonial e renda tributável passíveis de serem tributadas.

Atualmente predomina o entendimento que o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido não podem incidir sobre as operações realizadas pela massa falida, embora, as mesmas devam apresentar as declarações relativas a esse imposto.

Interessante ressaltar a hipótese em que a massa falida arrenda, aluga ou celebra outro contrato referente aos seus bens, visando à produção de renda uma vez que configura uma conjectura de incidência tributária não abarcada pela ordem jurídica. Tal situação leva os operadores do direito e os contabilistas a soluções conflitantes, posto que a essência contábil e forma jurídica não encontram correspondência no caso concreto.

Nesse aspecto, Calmon (1999, p. 217) diz que a venda dos bens do ativo, sua realização, não acarretam acréscimo patrimonial, muito menos acréscimo patrimonial disponível para o falido, ao contrário, configura verdadeira perda patrimonial, sua liquidação, para satisfação e benefício exclusivo dos credores. Alcança o objeto desejado pelo discurso apresentado, mas trilha um caminho que padece economicamente, faltando aliar os conceitos contábeis pertinentes.

Tendo em vista posições doutrinárias divergentes à aplicação da lei n.º 9.430/96 seja pela hierarquia entre as normas ou pelo conflito com o CTN importante a análise de algumas situações que dedilham à tributação da massa falida.

Caso se entenda que não se deve aplicar o art. 60 da lei n.º 9.430/96, já que a lei brasileira não atribui personalidade à massa falida, tampouco a doutrina ou a jurisprudência, importante aclarar que não se deve generalizar a aplicação para todas as espécies tributárias, posto que a massa falida será contribuinte para alguns impostos como COFINS, PIS, ICMS, IPI desde que concretize o fato gerador dos mesmos. Assim, estará sujeita à realização das obrigações principais e acessórias destes tributos. Que dilema contábil: ser ou não ser contribuinte, eis a questão! Qual a solução praticada?

De outra senda, na eventualidade de se apreender que a massa falida é contribuinte ou a este equiparada, está sujeita a ampla tributação. Frise-se que nessa hipótese o estado releva o seu papel de garantidor da ordem e da segurança da sociedade por obstar a sonegação fiscal.

5. SÍNTESE POSSÍVEL – CONSIDERAÇÕES FINAIS

O instituto jurídico da falência é um dos mais complexos, na medida em que se apresenta como confluência dos variados ramos do direito. Em face disso, surgem inúmeros questionamentos, em nível tanto teórico quanto prático, guardando sérias conseqüências para a vivência diuturna de um processo falimentar.

Como o sistema falimentar vigente no Brasil é absolutamente anacrônico e não acampa os mecanismos técnicos adequados advindos de outras áreas do saber, comunga-se com o ensinamento do Professor Valverde (1931, p. 27) “uma lei de falências gasta-se depressa no atrito permanente com a fraude”.

Ressalta-se que não é devido às notórias limitações técnico-normativas que regulam o instituto falimentar que se deve abster da percepção de soluções práticas e doutrinárias para a adequação às necessidades cotidianas. A lei demanda, naturalmente, por regulamentações para que tenha sua eficiência plena alcançada.

Em que pese a longa pesquisa bibliográfica e documental sobre o tema aqui proposto, esta restou frustrada. A doutrina é escassa sendo que os poucos doutrinadores que se referem à questão nada esclarecem, limitando-se a uma apresentação sumária, quase que repetitiva dos

textos legais, e, no mais das vezes, quando, emitem uma opinião, não a justificam, não desenvolvem um raciocínio lógico, apresentando os elementos para a formulação da convicção.

A confusão realizada pelos operadores do direito, bem como pelo legislador no tocante à separação da empresa e do empresário em relação à gestão deste para a segregação dos ativos concretiza uma dificuldade encontrada pelo contabilista para aplicação da lei, mormente no aspecto tributário pela incongruência de conceitos e superficial enfoque doutrinário.

Nesse sentido, esse ensaio procurou apresentar conceitos como o da entidade contábil, dos direitos de propriedade, tributos, personalidade jurídica, hipótese de incidência tributária, visando instigar e alicerçar uma discussão sistemática em nível doutrinário sobre a matéria aqui proposta. Delinear a segurança jurídica e operacional para os operadores da contabilidade e do direito é fundamental para atender aos fins da falência, quais sejam, a liquidação do ativo e a solução do passivo do devedor.

Conclui-se que os questionamentos suscitados no presente artigo ainda merecem maior estudo, visto que ainda não estão arrimados na esfera contábil e jurídica. Ao se discutir o equilíbrio entre regulação e realidade contábil tem-se que a ótica dada pela contabilidade aos direitos de propriedade deveria ser utilizada juridicamente para se obter harmonia entre os ramos do saber e, principalmente, para que concretamente se obtenha garantia para a sociedade.

Analisar o instituto da falência pela sistemática contábil é perceber sérias e contundentes incongruências legislativas no contexto corporativo. A incoerência entre conceitos contábeis e jurídicos no tocante à tributação da massa falida deixa em aberto várias situações cotidianas realizadas por esses entes, já que a busca pela tributação ótima e pela eficiência econômica dos tributos relega a segundo plano a realidade, a essência contábil e econômica.

Assim, percebe-se a importância de se atingir um equilíbrio entre a essência contábil e a forma jurídica para que se obtenha uma política tributária embasada na transparência, equidade e segurança de conceitos, normas e regulamentações operacionais. Nota-se a necessidade de maior estudo para que se obtenha coerência na tributação de uma massa falida.

Portanto, este ensaio apenas enceta um esboço proveniente da observação do fenômeno falimentar calcado em consistentes indagações que por ora ainda não possuem uma resposta, sobretudo um direcionamento para futuras pesquisas.

6. REFERÊNCIAS

ABRÃO, Nelson. *Curso de direito falimentar*. 4 ed. São Paulo: RT, 1993.

ALTMAN, E.I. Why business fail? *Journal of Business Strategy*, p.15-21, Spring, 1983.

_____. *Corporate financial distress and bankruptcy: a complete guide to predicting e avoiding distress and profiting from bankruptcy*. 2. ed. New York: John Wiley & Sons, Inc., 1993.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS E TÉCNICAS (ABNT). *Referências bibliográficas: NBr 6023*. São Paulo: ABNT, 2003.

BARRETO FILHO, Oscar. *Teoria do Estabelecimento Comercial*. São Paulo: Max Limonad, 1969.

BEZERRA FILHO, Manuel Justino. *Lei de recuperação de empresas e falências comentada*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

BRASIL. *Código Civil*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. (Legislação brasileira).

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. (Legislação brasileira).

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. (Legislação brasileira).

BRASIL. Decreto-Lei nº 7.661, de 21 de junho de 1945. *Lei de Falências*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del7661.htm. Acesso em: 29 abril de 2005.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação Tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, 30 dez. 1996.

BRASIL. Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. *Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária*. Diário Oficial da União. Brasília, 9 fev. 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito tributário interdisciplinar*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FAZZIO JÚNIOR, Waldo. *Lei de falências e concordatas comentada*. São Paulo: Atlas, 2003, p. 81 apud LEITE, Almeida. [s.n.t].

FABRETTI, Lúdio Camargo. *Contabilidade tributária*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FERRI, Giuseppe. *Manuale di dirittocommerciale*. Turim: Unione Tipográfica, 1956.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de.; MARION, José Carlos. *Manual de contabilidade para não contadores*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2005.

MÁRIO, P.C. ; AQUINO, A.C.B. *Falências*. In IUDICIBUS, S.; LOPES, A.B. Teoria avançada da contabilidade. São Paulo: Atlas, 2004. p. 186-232.

_____. *Contribuição ao estudo da solvência empresarial: uma análise de modelos de previsão* – estudo exploratório aplicado em empresas mineiras. São Paulo, 2002. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). FEA – USP.

_____. *O fenômeno da falência: análise das causas*. São Paulo, 2005. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuaria, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

- MARION, José Carlos. *Contabilidade empresarial*. 8 .ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- MATIAS, A.B. *O instituto jurídico da concordata no Brasil como instrumento de recuperação econômica e financeira das empresas*. São Paulo, 1992. Tese (Doutorado em Administração), FEA – USP.
- MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. *Tratado de direito comercial brasileiro: da falência e da concordata preventiva*. 7. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1964. v. 7.
- MIRANDA, F. C. Pontes de. *Tratado de direito privado*. Rio de Janeiro: Borsói, 1971.
- NEWTON, G. W. *Corporate bankruptcy: tools, strategies, and alternatives*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc. 2003.
- PACHECO, José da Silva. *Processo de falência e concordata*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- PINDYCK, R. S.; RUBINFELD, D. L. *Econometria: modelos e previsões*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito falimentar*. São Paulo: Saraiva, 1995. v. 1.
- REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1.
- SANDRONI, Paulo. *Dicionário de economia*. 5. ed. São Paulo: Best Seller, 1989.
- SKEEL Jr, D. A. *Debt's dominio: a history of bankruptcy law in america*. New Jersey: Princeton University Press, 2001.
- TEIXEIRA, Alessandra M. Brandão; LOPES, André H. Otoni. *Parecer Técnico*. Processo Judicial Concordata Convolada em Falência de Ironbras Indústria e Comércio S.A. Não-publicado. 2008.
- TZIRULNIK, Luiz. *Direito falimentar.e*. ed. São Paulo: RT, 1997.
- VALVERDE, Trajano de Miranda. *A falência no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1931. v. 1.
- VALVERDE, Trajano de Miranda. *A falência no direito brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1931.
- VALVERDE, Trajano de Miranda. *Comentários à lei de falências*. 3. ed. Rio de Janeiro:Forense, 1999.