

REVISTA DE
DIREITO TRIBUTÁRIO
CONTEMPORÂNEO
RDTC

ANO 2 • 8 • SETEMBRO-OUTUBRO • 2017

COORDENAÇÃO:
PAULO DE BARROS CARVALHO



THOMSON REUTERS
REVISTA DOS
TRIBUNAIS™

CRÍTICAS À UTILIZAÇÃO DO INSTITUTO DA RECUPERAÇÃO JUDICIAL PARA COBRANÇA DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

*CRITICALS TO THE USE OF THE INSTITUTE OF THE JUDICIAL RECOVERY
(OR COURT-SUPERVISED REORGANIZATION) FOR THE COLLECTION OF TAX CREDITS*

CLÁUDIO TESSARI

Mestre em Direito pelo Centro Universitário Ritter dos Reis – UniRitter Laureate International Universities. Pós-graduado em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário Estratégico pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS. Professor Livre-Docente dos cursos de pós-graduação em Direito Tributário do Centro Universitário Ritter dos Reis – UniRitter Laureate International Universities; pós-graduação em Direito Tributário da PUCRS-IET; pós-graduação da Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia da PUCRS; pós-graduação em Direito de Família e Sucessões da PUCRS; pós-graduação em Direito e Gestão Tributária da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – Unisinos; pós-graduação em Direito de Família Contemporâneo e Mediação da Faculdade de Desenvolvimento do Estado do Rio Grande do Sul – FADERGS; pós-graduação em Direito de Família e MBA em Direito de Empresa com ênfase em Direito Tributário do Instituto de Desenvolvimento Cultural – IDC. Sócio do Instituto de Estudos Tributários – IET. Advogado Tributarista em Porto Alegre/RS.
tessari@bgt.adv.br

EDUARDO AUGUSTO ALLEGRETTI

Pós-graduado em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS-IET. Advogado em Porto Alegre/RS.
allegretti.adv@gmail.com

ÁREAS DO DIREITO: Tributário; Comercial/Empresarial

RESUMO: O instituto da recuperação judicial não tem como objetivo a cobrança de créditos tributários, mas sim a busca de conferir efetividade ao princípio da função social do empresário e da empresa e sua necessária preservação, razão pela qual, por meio da análise dos dispositivos da Lei 11.101/2005, e nas leis correlatas, que estabelecem os parcelamentos de dívidas tributárias concedidas às empresas em recuperação judicial e a obrigatoriedade, para a concessão desta, da apresentação da Certidão Negativa de Débitos

ABSTRACT: The judicial recovery (or Court-supervised reorganization) institute does not have the purpose of collecting tax credits, but rather seeks to confer effectiveness on the principle of the company's social function and your necessary preservation, which is why, through the analysis of the provisions of the Law 11,101/2005, and related laws, which establish the tax debts installments granted to companies undergoing judicial reorganization and the obligation to file the Negative Certificate

Tributários, identifica-se ilegalidade e inconstitucionalidade em decorrência da infringência às disposições constantes dos arts. 5º, XXII, XXIII, da CF/88 c/c 170, III, do CTN.

PALAVRAS-CHAVE: Instituto da recuperação judicial – CND – Parcelamento – Princípio da função social do empresário e da empresa e sua necessária preservação.

of Tax Debit, illegality and unconstitutionality are identified as a result of the violation of the provisions contained in articles 5th, XXII, XXIII, of the CF/88 c/w 170, III, of the CTN.

KEYWORDS: Institute of judicial recovery (or Court-supervised reorganization) – CND – Installment – Principle of the social function of the entrepreneur and the company and its necessary preservation.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. A recuperação judicial como instrumento de combate a crise econômico-financeira do empresário e da empresa. 3. O tratamento do crédito tributário referente à recuperação judicial na Lei 11.101/2005. 4. A contraprestação dos credores sujeitos ao plano de recuperação judicial. 5. Considerações sobre o parcelamento tributário na recuperação judicial. 6. As certidões negativas de débitos tributários no processo de recuperação judicial: a crítica doutrinária ao art. 57 da Lei 11.101/2005. 7. Corroboração jurisprudencial. 8. Conclusão. 9. Bibliografia.

1. INTRODUÇÃO

Diante da crise econômica mundial, o ano de 2017 e os seguintes serão, sem dúvida, de muitas dificuldades para os empresários e suas empresas, já que o Brasil experimenta hoje o que se pode chamar de anaciclose econômica¹, quando a retração da economia não gera receita suficiente ao Estado, que, por sua vez, aumenta a carga tributária, diminuindo ainda mais a possibilidade de crescimento econômico².

No Brasil, a Lei 11.101, vigente desde 8 de junho de 2005, substituiu a concordata pelo instituto da recuperação judicial, destinado aos empresários e às sociedades “empresárias que estão com sérias dificuldades financeiras”, e que tem como objetivo “promover medidas que recuperem a empresa, mantenham sua função social de gerar empregos e tributos estimulando a atividade econômica”³ (art. 47 da Lei 11.101/2005).

1. O termo é usado para referir-se à teoria dos ciclos de Políbio, adotada em sua teoria das formas de Governo, segundo a qual os regimes passam de uma forma a outra, retornando finalmente ao seu ponto de partida.
2. MARTINS, Bruce Bastos. Ilegalidade do Convênio ICMS n. 42. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 21, n. 4.700, 14 de maio 2016. Disponível em: [<https://jus.com.br/artigos/48915>]. Acesso em: 19.01.2017.
3. SALAMACHA, José Eli. A recuperação judicial pode ser a saída para empresas em crise financeira. *Revista de Estudos Tributários*. Porto Alegre, v. 11, n. 67, mai-jun. 2009. p. 87.

Nessa linha, pois, observa-se que tais objetivos se coadunam com o princípio da capacidade contributiva⁴ do direito tributário, reinserido no ordenamento jurídico brasileiro a partir da redemocratização instaurada pela Constituição Federal de 1988, com a instituição do Estado Democrático de direito que, além de proteger a propriedade, invoca valores sociais e deveres fundamentais. Há, portanto, nítida relação entre o Direito Tributário e políticas públicas.

Dentro dessa conjuntura, é fato comum e notório que as empresas que atravessam dificuldades financeiras, e lançam mão do instituto da recuperação judicial, via de regra, também estão acometidas de problemas oriundos de natureza fiscal decorrentes da altíssima carga tributária existente em nosso país.

Apesar disso, os créditos de natureza tributária não se sujeitam aos efeitos da recuperação judicial (conforme disposição literal do art. 187 do Código Tributário Nacional, que teve redação dada pela Lei Complementar 118 de 2005), tampouco são afetos à suspensão de execuções fiscais em curso, com a ressalva de préexistente adesão a parcelamento (art. 6º, § 7º, da Lei 11.101/2005).

É ver-se o art. 10-A da Lei 10.522/2002, instituído pelo art. 43 da Lei 13.043/2014, prevê que “o empresário ou a sociedade empresária que pleitear ou tiver deferido o processamento da recuperação judicial [...], poderão parcelar seus débitos com a Fazenda Nacional, em 84 (oitenta e quatro) parcelas mensais e consecutivas”.

No mesmo sentido, a Procuradoria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, por meio da Portaria – PGE 480, de 26.09.2013 –, determinou que “fica autorizado o parcelamento de créditos tributário ou não-tributários em cobrança judicial, de responsabilidade de empresas em recuperação judicial, em 84 (oitenta e quatro meses)”.

Além disso, a referida Lei 11.101/2005, também prevê a exigência de apresentação de prova de quitação de todos os tributos (CND – Certidão Negativa de Débitos Tributários ou Certidão Positiva com efeitos de Negativa) para concessão da recuperação judicial, tal como previsto nas disposições constantes do art. 157, da referida lei, e art. 191-A, do Código Tributário Nacional.

Contudo, denota-se, com base em uma interpretação sistemática – tanto da legislação de regência da recuperação judicial, quanto da Constituição Federal –,

4. Conforme ensina Paulsen, “é dever fundamental contribuir para as despesas públicas, sendo que o principal critério para a distribuição do ônus tributário, inspirado na ideia de justiça distributiva, é a capacidade contributiva” (PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 35).

que tal instituto não tem como objetivo a cobrança de créditos tributários, mas sim a busca de conferir efetividade ao princípio da função social do empresário e da empresa e sua necessária preservação.

Assim sendo, é possível identificar ilegalidades e inconstitucionalidade nos dispositivos da Lei 11.101/2005, e nas leis correlatas, que estabelecem os parcelamentos de dívidas tributárias concedidas aos empresários e empresas em recuperação judicial e a obrigatoriedade, para a concessão dessa, da apresentação da Certidão Negativa de Débitos Tributários.

2. A RECUPERAÇÃO JUDICIAL COMO INSTRUMENTO DE COMBATE A CRISE ECONÔMICO-FINANCEIRA DO EMPRESÁRIO E DA EMPRESA

A intervenção do Estado na economia guia alguns ditames das relações obrigacionais dos particulares entre si, bem como deles com o poder público, com o escopo de promover o desenvolvimento social.

Na Constituição Federal do Brasil, a norma que implantou o modelo de ordem econômica foi o art. 170, que teve por fundamento a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa, com a finalidade de assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social.

Esse procedimento é afirmado na conjugação com a redação do art. 174 da Carta Magna, que dispõe:

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

Embora haja situações em que o Estado preveja um mecanismo de ajuste automático da economia, a partir de políticas públicas predefinidas, não é rara a intervenção do governo para colocar a sociedade em um nível mais elevado de bem-estar.

No entanto, a estabilidade econômica dificilmente é desfrutada nos dias de hoje, o que impacta profundamente as finanças das empresas do setor privado.

Uma vez deflagrada a crise, para evitar um colapso no mercado, a ordem jurídica deve apoiar a econômica, com o fito de auxiliar quem se encontra em dificuldades financeiras e contribuir para a retomada do curso normal de lucros nos negócios.

Como sucedâneo dessa missão atribuída ao Estado, a ordem jurídica, perante a função social desempenhada pelos empresários e pelas empresas, foi

erigida a engendrar soluções adequadas para enfrentar a crise. Para Pacheco⁵, com a momentânea alteração no curso dos negócios de um empresário ou sociedade empresária, inseridos em problemas de natureza econômica, financeira ou técnica, mostra-se razoável que a ordem jurídica proporcione anteparos, visando não somente a sua estrutura jurídica ou econômica, nem apenas o binômio credor/devedor, mas, sobretudo, a sua função social.

Em uma crítica pela longa trajetória percorrida pelo sistema jurídico brasileiro em definir o enfoque de maior notabilidade, Salomão e Santos⁶ vêm a complementar esse raciocínio ao referirem que, por muito tempo, não se logrou definir o limite em que deveria ser prestigiada a defesa de um e de outro (credor/devedor), o que se coaduna ao conceito moderno da missão do Estado, voltada em defesa do benefício social.

A concepção de situação de crise econômica é esclarecida por Pacheco diante da ocorrência dos seguintes fatores: “a) de dificuldades temporárias dos negócios; b) de iliquidez; c) de insolvência; d) de fato revelador de que a situação patrimonial está a reclamar uma readequação planejada das atividades empresárias.”⁷

Coelho⁸ sintetiza o assunto distinguindo crise em três modalidades: *crise econômica* (quando há retração considerável dos negócios da sociedade empresária); *crise financeira* (quando a sociedade empresária não tem caixa para honrar seus compromissos); e *crise patrimonial* (quando há situação de insolvência, isto é, a insuficiência de bens no ativo para atender à satisfação do passivo), observando que, normalmente, uma desencadeia a outra.

De toda a forma, estabelecida a crise, o empresário deve buscar soluções para combatê-la, seja de ordem interna ou externa, conforme explica Tomazette:

Aquelas que afetam apenas os interesses do empresário não ensejam maiores preocupações do ordenamento jurídico, uma vez que devem ser solucionadas internamente. De outro lado, aquelas que podem afetar interesses de terceiros ensejam grande preocupação do mercado e do aparato estatal.⁹

5. PACHECO, José da Silva. *Processo de recuperação judicial, extrajudicial e falência*. Rio de Janeiro: Forense. 2013. p. 143.
6. SALOMÃO, Luís Felipe; SANTOS, Paulo Penalva. *Recuperação judicial, extrajudicial e falência: teoria e prática*. Rio de Janeiro: Forense. 2012. p. 5-6.
7. PACHECO, José da Silva. Op. cit., p. 12.
8. COELHO, Fábio Ulhoa. *Comentários à Lei de Falências e de Recuperação de Empresas*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 68-69.
9. TOMAZETTE, Marlon. *Curso de direito empresarial*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2016. v. 3. Falência e Recuperação de Empresas. p. 3.

O referido aparato estatal, então, confere para esses empresários e empresas que se encontram em período de crise, mas que exercem uma função social e possuem perspectiva de viabilidade econômica, o instituto da Recuperação Judicial, disposto na Lei 11.101/2005.

No bojo da legislação supracitada, foram alterados alguns conceitos e termos jurídicos que eram encontrados no Decreto-lei 7.661/1945, destacando-se justamente a extinção da concordata e introduzindo-se a recuperação judicial de empresas, a qual, na análise do art. 47 realizada por Pacheco¹⁰, tem por fim:

I – viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do empresário ou sociedade empresária quando devedores; II – promover a preservação da empresa e sua função social; III – manter consequentemente: a) a fonte produtora; b) o emprego dos trabalhadores; c) o interesse dos credores; d) o estímulo à atividade econômica.

Ao encontro do que foi explanado, Tomazette¹¹ refere que a recuperação judicial trata-se de uma medida genérica para solucionar a crise pela qual a empresa passa e também serve para evitar que uma crise iminente se instaure sobre a atividade empresarial, definindo-a como “um conjunto de atos, cuja prática depende de concessão judicial, com o objetivo de superar as crises de empresas viáveis”, complementando que podem ser variadas as medidas de reestruturação, por isso a referência a uma série de atos na recuperação, e não apenas um ato específico.

Situando a relevância do instituto como instrumento de combate à crise econômico-financeira, o jornal *Valor Econômico*, em sua edição única dos dias 11 e 12 de outubro de 2016, publicou em seu editorial matéria divulgando dados sobre o número recorde de recuperações judiciais registradas no Brasil, apresentando informações a partir de levantamento da *Serasa Experian*, de que entre janeiro e setembro do ano de 2016, 1.479 recuperações judiciais foram requeridas na justiça, o que revelou um crescimento de 62% comparado ao mesmo período do ano de 2015.¹²

Portanto, é fato incontroverso que a recuperação judicial tem papel de destaque na sociedade ao refletir a ocorrência de enfermidade na economia.

10. PACHECO, José da Silva. Op. cit., p. 143.

11. TOMAZETTE, Marlon. Op. cit., p. 43.

12. Pedidos de recuperação judicial aumentam em ambiente hostil. *Valor Econômico*, São Paulo, 11-12.10.2016. Opinião. p. A12.

3. O TRATAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFERENTE À RECUPERAÇÃO JUDICIAL NA LEI 11.101/2005

De acordo com o art. 49 da Lei 11.101/05, como regra geral, estão sujeitos à recuperação judicial todos os créditos existentes na data do pedido, ainda que não vencidos.

Porém, diante da autonomia que o Direito Tributário desfruta perante os demais ramos jurídicos, e pela figura do Estado estar sempre presente em um dos polos da relação jurídica, mormente em situação de superioridade perante o particular, em face de o interesse tutelado ser socialmente coletivo, conforme esclarece Sabbag¹³, inicia-se a compreensão da razão de o crédito tributário não estar sujeito aos efeitos da recuperação judicial.

Em obra específica sobre aspectos tributários na lei falimentar, Harada expõe que:

O crédito tributário, decorrente do poder impositivo outorgado pela Carta Política, que se constitui na principal fonte regular de receita pública, é bem público indisponível, irrenunciável e imodificável pela vontade de seu titular, porque instrumento de realização da missão constitucional de promover o bem-estar da sociedade.¹⁴

O raciocínio do jurista coaduna-se com os princípios que afastam o crédito tributário da sujeição ao processo de recuperação (e, por isso, não admite negociação), mencionados na lição de Tomazette¹⁵: princípio da legalidade e princípio da indisponibilidade do interesse público.

Especificamente, o primeiro é extraído do texto constitucional (art. 150, inciso I) e do Código Tributário Nacional (art. 97), os quais indicam que não há tributo sem lei que o institua, bem como não há exclusão tributária sem obediência à legalidade. Machado¹⁶ destaca que o princípio da legalidade, no direito tributário, significa que nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que o seja por lei, acrescentando ser o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação.

13. SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 44-45.

14. HARADA, Kiyoshi. *Aspectos tributário da nova lei de falências*. 1. ed. (ano 2005), 2. tir. Curitiba: Juruá, 2006. p. 92.

15. TOMAZETTE, Marlon. Op. cit., p. 71.

16. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 39 e 87.

O segundo, conforme conceitua Mello¹⁷, “significa que sendo interesses qualificados como próprios da coletividade, não se encontram à livre disposição de quem quer que seja, por inapropriáveis”. Acrescenta-se ao princípio da indisponibilidade do interesse público, ainda, a definição de Alexandrino e Paulo¹⁸, de que “são vedados ao administrador quaisquer atos que impliquem renúncia a direitos do Poder Público ou que injustificadamente onerem a sociedade”.

Todavia, mesmo respaldada por princípios do direito público, a não sujeição direta do fisco à recuperação judicial sofreu críticas por parte de juristas, consoante se manifestou Carlos Henrique Abrão¹⁹, na obra coordenada pelo professor Ives Gandra da Silva Martins e João Bosco Coelho Martins, ao aduzir que a voracidade fiscal do governo em receber o valor cheio do crédito tributário desconsidera as cadeias produtivas e o processo relacionado ao transitório estado de crise, lastimando que a percepção em torno de sua inclusão no procedimento do plano de recuperação da empresa em crise tenha refugio das discussões e do espírito do diploma normativo.

Na Lei 11.101/2005, quando o crédito tributário é tratado, não há, de maneira expressa, previsão de sua não sujeição quanto aos efeitos da recuperação judicial. Isso porque a Lei Complementar 118, publicada no mesmo dia da lei recuperacional, em 9 de fevereiro de 2005, alterou a redação, dentre outros, do art. 187 do Código Tributário Nacional, que passou a dispor que “a cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento”.

Não obstante esta opção do legislador, de enfatizar de forma clara apenas no Código Tributário Nacional a não sujeição do fisco ao concurso de credores na recuperação judicial, a Lei 11.101/2005 não é absolutamente omissa quanto às questões que envolvem dívidas tributárias, o que, aliás, nem poderia ser, tendo em vista a iminência de ser o próprio fisco um dos principais credores de uma empresa em crise.

17. MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 73-74.

18. ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito administrativo descomplicado*. 19. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011. p. 186.

19. ABRÃO, Carlos Henrique. Crédito tributário e a empresa em crise. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PASIN, João Bosco Coelho (Coord.). *Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Luciano Amaro*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 151.

Por isso, estabeleceu, em alguns de seus artigos, obrigações fiscais da devedora, providências a serem tomadas pelo juízo e as consequências (ou sequência) da cobrança do crédito pelo fisco, mesmo diante do deferimento do processo, após o requerimento da recuperação judicial, e ainda regulamentou e excluiu (como regra geral) a figura da sucessão de dívidas tributárias.

No campo das obrigações da devedora, o art. 57 determina que sejam apresentadas, após a juntada aos autos do plano aprovado, as certidões negativas de débitos tributários, embora, antes disso, o inciso II do art. 52, determine ao juiz deferir o processamento da recuperação judicial dispensando a requerente dessa obrigação.

Pela letra fria da lei, então, a empresa é dispensada de comprovar sua regularidade fiscal no momento do requerimento (art. 52, II), situação que perdura até que tenha o plano de recuperação judicial aprovado, quando deverá atender à exigência (art. 57). Porém, conforme será enfrentado adiante, na prática, não é exatamente o que ocorre, eis que atualmente já há uma flexibilização dessa norma.

Independentemente disso, o art. 68 prevê a possibilidade das dívidas fiscais (e previdenciárias) serem objeto de parcelamento, em sede de recuperação judicial, condicionando a necessidade de regulamentação por lei específica.

Nesse aspecto, conforme observado por Salomão e Santos²⁰, enquanto a Lei 11.101/2005 facultou a concessão de parcelamento aos créditos da Fazenda Pública (art. 68), outra alteração promovida no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar 118 foi mais específica, quando foram incluídos os §§ 3º e 4º ao art. 155-A, que concedem à empresa em recuperação judicial, não a faculdade, mas sim o direito ao parcelamento, o que, a toda evidência, se harmoniza com o espírito da lei insculpido no princípio da preservação da empresa, garantindo a ela acesso a planos de parcelamento, os quais, se não possibilitados, podem comprometer o soerguimento almejado.

Registra-se que parte da doutrina critica a redação do art. 68, conforme o faz Harada, ao afirmar que:

Se o legislador inseriu esse dispositivo como sucedâneo à exigência de certidão negativa e como condição para conceder a recuperação judicial, laborou equívoco, pois, a obtenção do parcelamento do crédito tributário não depende apenas da vontade do devedor.²¹

20. SALOMÃO, Luís Felipe; SANTOS, Paulo Penalva. Op. cit., p. 165.

21. HARADA, Kiyoshi. Op. cit., p. 87.

No que concerne às providências a serem tomadas pelo juízo, o inciso III do art. 52 da Lei 11.101/2005 estabelece que, no mesmo ato em que deferir a recuperação judicial, o juiz ordenará a suspensão de todas as ações ou execuções contra o devedor, com a ressalva das exceções previstas nos §§ 1º, 2º e 7º do artigo 6º, este último fazendo alusão às execuções fiscais, além daquelas relativas aos §§ 3º e 4º do art. 49 da mesma lei.

Outra providência encontra-se no inciso V do mesmo art. 52, o qual dispõe que o juiz ordenará a intimação do Ministério Público e a comunicação por carta às Fazendas Públicas Federal e de todos os Estados e Municípios em que o devedor tiver estabelecimento. Sob esse aspecto, chama-se atenção que, mesmo não sujeitando os créditos tributários aos efeitos da recuperação judicial, o legislador entendeu que o fisco (através das Fazendas Públicas) deve ser formalmente comunicado pelo juízo sobre o deferimento da recuperação, o que ratifica a importância de sua figura como credor.

Atinente às consequências da cobrança do crédito pelo fisco, consoante redação do § 6º, do art. 7º, a lei é expressa no sentido de que as execuções de natureza fiscal não são suspensas pelo deferimento da recuperação judicial, ressaltando, porém, o que foi destacado acima, sobre a concessão de parcelamento nos termos do Código Tributário Nacional e de legislação específica.

A esse respeito, a lei sofre outra crítica de Harada²², que entende que “esse parágrafo não se harmoniza com o objetivo da lei de propiciar a oportunidade de manutenção da empresa em dificuldade econômico-financeira momentânea”, assentando que a continuidade da execução fiscal, no rito já privilegiado, importa em consequências que podem inviabilizar todo o plano de recuperação judicial, concluindo o autor que até mesmo o parcelamento, como proposto, é inócuo, primeiro por ser causa de suspensão da exigibilidade (e da execução) e, segundo, por não ser autoaplicável.

Por fim, cumpre frisar que o art. 60, *caput* e parágrafo único, da Lei 11.101/2005 traduz situação condizente com o objetivo da recuperação judicial, em que há a previsão de que, caso o plano apresentado pela devedora envolva alienação de filiais ou de unidades produtivas isoladas, como regra geral, as obrigações fiscais não serão transmitidas ao arrematante, o que representa segurança jurídica na cadeia da relação, diante da eliminação da figura da sucessão de dívidas tributárias, preceito outra vez ponderado pela Lei Complementar 118, que incluiu os §§ 1º, 2º e 3º ao art. 133 do Código Tributário Nacional, a fim de adequar a regra à legislação tributária.

22. HARADA, Kiyoshi. Op. cit., p. 85.

4. A CONTRAPRESTAÇÃO DOS CREDORES SUJEITOS AO PLANO DE RECUPERAÇÃO JUDICIAL

Diferente do fisco, o credor que se submete aos efeitos da recuperação judicial é o destinatário direto da proposta de pagamento apresentada pela empresa devedora, sendo, portanto, o titular do direito ao exame do plano que contém as diretrizes e condições diante da nova realidade da relação jurídica.

Embora com o requerimento da recuperação judicial os créditos a ela sujeitos mantenham suas condições originais, nos termos do que dispõe o art. 49, § 2º, da Lei 11.101/2005 (excetuando a suspensão, que deve ser tratada como uma consequência do seu deferimento), obviamente que, em decorrência da situação de crise da devedora, não haverá um plano de recuperação judicial que não apresente condições de pagamento diversas daquelas originalmente contratadas, ao menos em uma das classes, e que concedam à empresa recuperanda um mínimo de benefício, seja no prazo de pagamento, encargos, deságio ou período de carência.

Certo, portanto, que, sem os credores, a recuperação judicial não poderá prosperar, eis que há uma nítida natureza negocial do devedor com o universo dos credores e suas classes, os quais, conforme observa Coelho²³, reunidos em torno de uma “execução concursal”, possuem interesses convergentes e divergentes.

Aliás, a participação dos credores no modelo de recuperação judicial é sempre saudada pela doutrina, como bem expressada por Salomão e Santos²⁴, ao passo que reverteu uma tendência de descaso com os mesmos, proporcionando resultados muitos mais adequados às soluções de mercado e evitando ocorrências de fraudes na execução do plano.

No exame da Lei 11.101/2005, uma vez apresentado o plano, este pode ser aprovado tacitamente (quando for ausente qualquer oposição a ele), ou mediante a assembleia geral de credores (quando houver objeção a ele, conforme dispõe o art. 56, dentro do prazo concedido pelo art. 55), quando será, então, concedida a recuperação judicial (art. 58).

Sobre a assembleia geral de credores, o inciso I, *a*, do art. 35, da Lei 11.101/2005, estabelece que a mesma terá por atribuição deliberar sobre a aprovação, rejeição ou modificação do plano de recuperação judicial apresentado

23. COELHO, Fábio Ulhoa. *Comentários à Lei de Falências e de Recuperação de Empresas*. cit., p. 139.

24. SALOMÃO, Luís Felipe; SANTOS, Paulo Penalva. Op. cit., p. 19.

pelo devedor, a qual será composta pelas classes definidas nos incisos I a IV do art. 41 (trabalhista, com garantia real, quirografários, bem como enquadrados como microempresa ou empresa de pequeno porte),

Por isso, é importante ao empresário que se socorre do instituto da recuperação atender aos interesses de todos (evidentemente, dentro de sua realidade e disponibilidade), de modo que possa agregar de forma homogênea as condições propostas à deliberação, e alcançar os votos de mais da metade de cada uma das classes, nos termos do art. 45 da Lei 11.101/2005.

Nesse passo, se por um lado o devedor deve estar consciente do fôlego que estará pedindo aos seus credores, a estes caberá a importante análise da contraprestação, quando irão julgar se o plano é factível e atende, não apenas os seus interesses individuais, mas também aos outros.

O termo contraprestação é aqui utilizado tendo em vista que, na recuperação judicial, cada credor sujeito a ela deve abrir mão de uma parcela de seu direito com a finalidade de apoiar o erguimento do devedor em dificuldade.

Não por acaso Coelho²⁵ destaca que, “na recuperação judicial, cada classe de credores deve arcar com parcela do ‘prejuízo’ que lhes é imposto forçosamente, para que se criem as condições para o reerguimento da empresa”.

Toledo e Abrão anotam que:

(...) ao votar na assembleia geral, o credor não pode perpetrar o famigerado abuso de minoria e agir para atender, exclusivamente, ao seu interesse próprio, pois, convocado a deliberar sobre o plano de recuperação ou as alterações a ele propostas, o credor deve ponderar os princípios, que orientam a LRE, e os fins, por ela colimados (...).²⁶

Nessa acepção, muitas vezes os credores devem sopesar a natural proteção de seus interesses particulares, que podem ser antagônicos aos objetivos legais de preservação da empresa e de sua função social.

Diferente do crédito tributário, mesmo que o plano de recuperação deva atender aos requisitos do art. 53 da Lei 11.101/2005, com relação às condições, prazos, encargos e deságios para a proposta de pagamento aos créditos sujeitos ao processo de recuperação judicial, não há um limite estabelecido pelo legislador à proposta a ser apresentada.

25. COELHO, Fábio Ulhoa. *Comentários à Lei de Falências e de Recuperação de Empresas*. cit., p. 140.

26. TOLEDO, Paulo Fernando Campos Salles de; ABRÃO, Carlos Henrique. *Comentários à Lei de Recuperação de Empresas e Falência*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 85.

É pertinente a crítica de Coelho²⁷ ao referir que “todos os credores têm interesse em que o devedor se recupere e pague suas dívidas, mas cada um quer empurrar para os demais a conta da recuperação judicial”.

Por essa razão há uma enorme distinção na renúncia de direitos (ou mesmo do crédito) entre os credores sujeitos aos efeitos da recuperação judicial e aqueles que a ela não se sujeitam, como é caso das Fazendas Públicas.

A liberdade disponibilizada à empresa recuperanda na apresentação de seu plano impende ônus aos credores sujeitos aos seus efeitos, geralmente, muito maiores daqueles que o fisco deve suportar, os quais, contribuindo com voto favorável à aprovação (e abrindo mão de alguns interesses particulares), estarão garantindo os benefícios sociais decorrentes da manutenção da atividade empresarial saudável (princípio insculpido no art. 47, da Lei 11.101/2005), dentre os quais se encontra o próprio recolhimento de tributos.

Para alcançar esse escopo, Toledo e Abrão²⁸ citam que os credores (junto com a devedora) devem buscar a cooperação, conciliação e soluções solidárias e equitativas, priorizando a composição dos interesses conflitantes.

Todavia, embora o que se esteja tratando alie-se justamente com o sacrifício dispensado por tais credores, não se deve confundir a retração do pensamento individual ou egoísta, como uma imposição de responsabilidade pelo atendimento da função social da empresa em crise econômico-financeira.

É essencial haver transparência e boas intenções da empresa devedora perante seus credores, e o atendimento aos meios de recuperação judicial, enumerados de forma exemplificativa no artigo 50 da referida lei.

Mesmo que não haja um parâmetro predefinido, e a premissa de que os credores devem abdicar de alguns interesses particulares em prol da coletividade, não deve o credor aprovar o plano de recuperação judicial a qualquer custo, nem é oportuno que o faça. Conforme alhures, a contraprestação está no julgamento se o mesmo é factível e demonstra condições de viabilidade quanto ao seu futuro, bem como serve aos princípios da lei.

27. COELHO, Fábio Ulhoa. *Comentários à Lei de Falências e de Recuperação de Empresas*. cit., p. 140.

28. TOLEDO, Paulo Fernando Campos Salles de; ABRÃO, Carlos Henrique. Op. cit., p. 109.

No questionamento sobre quem suporta os custos da recuperação judicial, Coelho²⁹ afirma que nem toda a empresa merece ou deve ser recuperada, eis que o ônus da reorganização das empresas no Brasil recai, em última instância, na sociedade brasileira como um todo, dada por um encadeamento complexo de relações econômicas e sociais, razão pela qual a relevância de que somente empresas viáveis devem ser objeto de recuperação, capazes de justificar o sacrifício dos credores.

Em síntese, realçadas as principais ideias sobre a contraprestação dos credores sujeitos aos efeitos da recuperação judicial, resta observar neste tópico que, caso o plano não tenha sofrido objeção ou tenha sido aprovado em assembleia geral de credores, cumpridas as exigências legais, o juiz concederá a recuperação judicial, nos termos do art. 58 da Lei 11.101/2005. Entretanto, rejeitado o plano de recuperação pela assembleia geral de credores, o juiz decretará a falência do devedor (conforme redação do § 4º, do art. 56 da mesma lei).

5. CONSIDERAÇÕES SOBRE O PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO NA RECUPERAÇÃO JUDICIAL

Como visto previamente, o crédito tributário não se sujeita ao concurso de credores na recuperação judicial (art. 187 do Código Tributário Nacional), tampouco as execuções fiscais são suspensas (§ 7º do artigo 6º da Lei 11.101/2005).

Em que pese a situação de privilégio do fisco na cobrança, restou observado que a Lei 11.101/2005, bem como o Código Tributário Nacional, disponibilizam à empresa em recuperação judicial a possibilidade de parcelamento dos débitos com às Fazendas Públicas e com o INSS.

Na lei recuperacional, o art. 68 estabelece:

Art. 68. As Fazendas Públicas e o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS poderão deferir, nos termos da legislação específica, parcelamento de seus créditos, em sede de recuperação judicial, de acordo com os parâmetros estabelecidos na Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

29. COELHO, Fábio Ulhoa. *Comentários à Lei de Falências e de Recuperação de Empresas*. cit., p. 186-187.

No Código Tributário Nacional, destacado no dispositivo legal acima, há a seguinte referência no *caput* do art. 155-A, e em seus §§ 3º e 4º (estes últimos incluídos pela Lei Complementar 118 de 2005):

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

[...]

§ 3º Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial.

§ 4º A inexistência da lei específica a que se refere o § 3º deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica.

Nesse andar, pertinente a lição de Tomazette³⁰, quando referiu que não se admite negociação sobre os créditos fiscais, mas sim possibilidade de flexibilização do pagamento conferida por lei.

A necessidade de concessão de alternativas para a empresa em recuperação judicial pagar os seus débitos tributários se opera, em um primeiro momento, no risco que o prosseguimento das execuções fiscais pode causar ao escopo da recuperação judicial, perante a provável existência de débitos com o fisco que a empresa endividada possui.

A não submissão do crédito tributário ao plano e a imposição do legislador reservar à legislação específica a forma do parcelamento também significam que não haverá distinção entre os devedores, que todos terão a mesma possibilidade, o que, importante observar, compactua com os princípios da legalidade tributária e isonomia tributária.

Machado³¹, em artigo publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário*, já alertava que, diante de uma realidade que não se pode desconhecer, o passivo tributário constitui um grave problema para a sobrevivência de um grande número de empresas, sendo refletido na adesão aos parcelamentos comumente oferecidos por lei, destacando que o direito ao parcelamento se harmoniza com os dispositivos da lei ordinária disciplinadora da recuperação judicial,

30. TOMAZETTE, Marlon. Op. cit., p. 137.

31. MACHADO, Hugo de Brito. Dívida tributária e recuperação judicial de empresa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 120, p. 69-81, set. 2005.

bem como a Constituição Federal, recordando o princípio da capacidade contributiva.

Ao comentarem esse tema, Ochoa e Weinmann³² registram que “não há dúvida de que a recuperação de empresa somente é viável com o equacionamento dos passivos financeiro, tributário e trabalhista”.

Em uma realidade em que a empresa possui expressivo passivo fiscal, Coelho³³ pondera que a recuperação econômica sequer depende tanto do plano de recuperação judicial no âmbito do processo que tramite em juízo, mas sim do deferimento de sua solicitação de parcelamento junto aos credores fiscais.

Daí se dizer, então, que é indispensável ao contexto social que abrange a recuperação judicial a disponibilização de uma forma de parcelamento do crédito tributário eficaz e condizente às necessidades da empresa em crise.

No Código Tributário Nacional, o art. 172 estabelece que somente a lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário atendendo, dentre outras circunstâncias, à situação econômica do sujeito passivo (inciso I do citado artigo).

No âmbito das execuções fiscais, Pacheco³⁴ recorda que há muito tempo vinha se admitindo o parcelamento da dívida ativa da Fazenda Pública, o qual, mesmo antes da vigência da Lei 11.101/2005, com escopo na função social da empresa, implicava a suspensão do processo, nos termos do art. 792 do Código de Processo Civil de 1973 (atual redação dada pelo art. 922 do Código de Processo Civil de 2015), o que ficou mais claro com a faculdade outorgada pelo art. 68 da lei de recuperação, e com as alterações impressas no Código Tributário Nacional.

Em que pese o direito ao parcelamento dos créditos fiscais na recuperação judicial conferido pelo legislador e, sobretudo, a relevância até aqui destacada de sua regulamentação, a Lei 11.101/2005 percorreu um longo caminho sem o acompanhamento da lei específica reservada pelo seu legislador ordinário.

Essa situação, inclusive, induziu a jurisprudência a adotar critérios nos processos de recuperação judicial no sentido de viabilizar procedimentos aptos a

32. OCHOA, Roberto Ozelame; WEINMANN, Amadeu de Almeida. *Recuperação empresarial: nova lei de falências e novo direito penal falimentar*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 100.

33. COELHO, Fábio Ulhoa. *Comentários à Lei de Falências e de Recuperação de Empresas*. cit., p. 263.

34. PACHECO, José da Silva. Op. cit., p. 64-65.

auxiliar as empresas, conferindo operacionalidade ao instituto, relativizando, por exemplo, a regra do art. 57 da Lei 11.101/2005, que trata sobre a comprovação da regularidade tributária.³⁵

De uma maneira geral, correta a conclusão de Salomão e Santos³⁶ de que a inexistência de leis específicas de cada ente político dispondo sobre o parcelamento dificultava que os contribuintes desfrutassem deste direito.

Nesse panorama, quando se aproximava dez anos da vigência da Lei 11.101/2005, o Congresso Nacional promulgou, em 13 de novembro de 2014, a Lei 13.043, que, através de seu art. 43, introduziu o artigo 10-A na Lei 10.522/2002, instituindo o parcelamento especial de créditos tributários federais às empresas em recuperação judicial, suprindo a exigência legal.

Afora isso, como condições específicas, o dispositivo impõe às empresas em recuperação judicial para a adesão ao parcelamento previsto, a inclusão da totalidade dos débitos constituídos ou não, e inscritos ou não, em Dívida Ativa da União, bem como à desistência e renúncia acerca da discussão administrativa e judicial dos créditos tributários (conforme redação do art. 10-A, §§ 1º e 2º, da Lei 10.522/2002).

Essas restrições criadas pelo Poder Público para a adesão ao parcelamento do crédito tributário conflitam com os princípios constitucionais do contraditório, ampla defesa e acesso à justiça (art. 5º, incisos LV e XXXV, da Constituição Federal), especialmente porque condicionam a adesão ao parcelamento à impossibilidade de qualquer discussão sobre a licitude da cobrança.

No tocante à rescisão do parcelamento concedido, a Lei 10.522/2002 estabelece que, afora o caso de não concessão da recuperação judicial (prevista no § 4º do art. 10-A), o atraso de três parcelas (consecutivas ou não), ou o atraso da última parcela são motivos para automática rescisão do parcelamento (art. 14-B, incisos I e II), com a remessa do débito para inscrição em Dívida Ativa da União ou prosseguimento da execução fiscal (art. 14-B, *caput*).

Na esfera dos tributos estaduais, a Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul (PGE/RS), editou a Portaria 480, de 26 de setembro de 2013, publicada no Diário Oficial do Estado em 7 de outubro de 2013, disciplinando o parcelamento de créditos tributários e não tributários em cobrança judicial de responsabilidade de empresas em recuperação judicial.

35. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial (REsp) 1173735/RN, Rel. Ministro Luis Felipe Salomão, Quarta Turma, julgado em 22.04.2014, DJe 09.05.2014.

36. SALOMÃO, Luís Felipe; SANTOS, Paulo Penalva. Op. cit., p. 167.

Com relação ao prazo de pagamento, a portaria seguiu a linha do que foi incluído na Lei 10.522/2002, possibilitando o parcelamento em 84 (oitenta e quatro) vezes.

Porém, no caso da portaria, a análise deve ser feita tendo em vista a sua natureza jurídica, eis que se trata de ato administrativo ordinário, enquanto a Lei 11.101/2005 e o Código Tributário Nacional, como já observado, fazem expressa menção à necessidade de lei específica para tratar da matéria.

Nesse aspecto, dois impulsos devem ser considerados, o da lei e o do ato administrativo, ficando este sob o impacto daquela.

Segundo Mello, ato administrativo é a:

(...) declaração do Estado (ou de quem lhe faça as vezes – como por exemplo, concessionário de serviço público), no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional.³⁷

Conceituando portaria, Mazza³⁸ refere que são “atos internos que iniciam sindicâncias, processos administrativos ou promovem designação de servidores para cargos secundários”, expedidas por chefes de órgãos e repartições públicas.

Mello³⁹ ainda destaca que o ato administrativo somente será válido quando for expedido em absoluta conformidade com as exigências do sistema normativo.

O Código Tributário Nacional, que complementa a lei recuperacional, ao determinar que o parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica (art. 155-A), delegou ao legislador (de todas as esferas do Poder Público) a incumbência e a competência para fazê-la.

Logo, o raio de vinculação da portaria (ato administrativo) não pode ser sobreposto pela própria legislação, que determina a edição de lei específica (ato legislativo) sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial.

Não obstante essa irregularidade do plano da eficácia, a Portaria 480/2013 da PGE/RS ainda estipula a imediata revogação do parcelamento, independente

37. MELLO, Celso Antonio Bandeira. Op. cit., p. 378.

38. MAZZA, Alexandre. *Manual de direito administrativo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 239.

39. MELLO, Celso Antonio Bandeira. Op. cit., p. 380.

de comunicação prévia, tornando o saldo devedor automaticamente vencido, se verificado o encerramento do processo de recuperação judicial, por qualquer motivo (art. 6º, inciso III).

Esse tratamento dado pela portaria ao caso de encerramento da recuperação judicial merece especial atenção, pois a toda evidência diverge daquilo que foi estabelecido pela lei recuperacional.

Com efeito, o art. 63 da Lei 11.101/2005 dispõe que, cumpridas as obrigações vencidas no prazo previsto no *caput* do art. 61 da mesma lei, o juiz decretará por sentença o encerramento da recuperação judicial. Por seu turno, o dispositivo mencionado define que o devedor permanecerá em recuperação judicial até que se cumpram todas as obrigações previstas no plano, que se vencerem até 2 (dois) anos depois da concessão da recuperação judicial (leitura dos arts. 61, 62 e 63 da Lei 11.101/2005).

Como bem define Pacheco:

(...) o devedor permanecerá em recuperação até que se cumpram todas as obrigações previstas no plano aprovado, que se vencerem no prazo de dois anos depois da decisão que concedeu a recuperação.⁴⁰

Em suma, uma vez aprovado o plano, e sua execução seguindo o curso normal, o juiz decretará o encerramento da recuperação judicial após o prazo de 2 (dois) anos da decisão que o homologou e concedeu a recuperação à empresa.

Nota-se, portanto, que a portaria do Estado do Rio Grande do Sul é absolutamente conflitante com a própria lei recuperacional, pois, enquanto disponibiliza à empresa a possibilidade de parcelamento do crédito tributário em 84 (oitenta e quatro) meses (art. 1º), por outro lado determina sua revogação no momento em que a recuperação judicial for encerrada (art. 6º, inciso III), o que, via de regra, ocorre em dois anos.

Do ponto de vista formal, parece ter havido grave equívoco no emprego do termo “encerramento do processo de recuperação judicial”, utilizado na regra editada no inciso III do art. 6º da Portaria 480/2013 da PGE/RS, que dispôs sobre a revogação do parcelamento, sendo, a toda evidência, impróprio para o caso.

Diante de tais fatores, a regra estadual peca no escopo pelo qual foi pretendida, seja pela sua natureza jurídica (como ato administrativo e não lei específica), assim como por sua discordância material com as normas que objetivou disciplinar.

40. PACHECO, José da Silva. Op. cit., p. 214.

Numa visão geral, conforme a conclusão de Salomão e Santos⁴¹, o texto legal que regula a matéria acerca do parcelamento tributário na recuperação judicial impõe aos legisladores federal, estadual e municipal a obrigação de editar lei específica que defina suas diretrizes, o que foi observado (a nível federal) com a edição da Lei 13.043/2014, que incluiu o art. 10-A na Lei 10.522/2002, mas não parece ter sido levado a fio no Estado do Rio Grande do Sul, eis que a portaria editada pela Procuradoria Geral do Estado não supre aquela obrigação.

Embora a (in)observância da edição de lei específica para regulamentar a questão tributária dispostas no artigo 68 da Lei 11.101/2005 e artigo 155-A, § 3º do Código Tributário Nacional, a concessão de um parcelamento eficaz, que atenda às necessidades da empresa que se socorre ao instituto da recuperação judicial para superar sua crise, em consonância com os princípios constitucionais da preservação e função social da empresa, ainda merece um estudo mais aprofundado, o que será feito a seguir.

6. AS CERTIDÕES NEGATIVAS DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS NO PROCESSO DE RECUPERAÇÃO JUDICIAL: A CRÍTICA DOUTRINÁRIA AO ART. 57 DA LEI 11.101/2005

Embora na oportunidade do requerimento da recuperação judicial o devedor esteja dispensado da obrigação da apresentação de certidões negativas para continuar exercendo suas atividades (conforme art. 52, inciso II, da Lei 11.101/2005), sua obrigatoriedade, disposta no art. 57, da lei recuperacional, constitui uma das mais controvertidas questões surgidas desde sua vigência.

Referindo-se ao momento da decisão que defere o processamento do feito (o qual, como bem observa Coelho⁴², não deve ser confundido com a decisão concessiva da recuperação), Tomazette⁴³ avalia que, partindo do pressuposto que os devedores em crise geralmente possuem tributos em atraso e, conseqüentemente, não possuem tais certidões, manter sua exigência para o exercício regular da atividade (no curso do processo) seria inviabilizar a continuação e, conseqüentemente, a recuperação da empresa.

41. SALOMÃO, Luís Felipe; SANTOS, Paulo Penalva. Op. cit., p. 166.

42. COELHO, Fábio Ulhoa. *Comentários à Lei de Falências e de Recuperação de Empresas*. cit., p. 226.

43. TOMAZETTE, Marlon. Op. cit., p. 94.

Machado⁴⁴ é ainda mais contundente ao afirmar que a exigência da prova de quitação dos tributos para o deferimento da recuperação judicial seria inclusive inconstitucional, por ferir o princípio da razoabilidade.

Além da disposição expressa constante no art. 57 da Lei 11.101/2005⁴⁵, o Código Tributário Nacional estabelece, em seu art. 191-A, que a concessão de recuperação judicial depende da apresentação da prova de quitação de todos os tributos, em observância ao disposto nos arts. 151, 205 e 206 do mesmo código (os quais, dentre outros preceitos, fazem referência que a exigência pode ser suprida no caso de suspensão da execução fiscal através de parcelamento, usualmente denominada certidão positiva com efeito de negativa de débitos tributários⁴⁶).

Independente do momento em que a empresa deva comprovar sua situação com o fisco, grande parte da doutrina especializada faz severas críticas à obrigação imposta pelo Legislador.

Na abordagem de Machado⁴⁷, a empresa que necessita de recuperação judicial possui notória dificuldade financeira, o que geralmente conduz a existência de dívidas tributárias. Assim, condicionar a concessão da recuperação judicial na dependência da prova de quitação de todos os tributos, segundo o autor, é inviabilizar o exercício do direito à recuperação judicial. Em crítica específica ao art. 191-A do Código Tributário Nacional, o qual o define como irrazoável (remetendo à análise do princípio da razoabilidade), Machado conclui:

Entre os credores do devedor em recuperação judicial o Estado é o que tem, indiscutivelmente, as mais fortes razões para viabilizar a preservação da empresa cuja recuperação judicial é requerida. Nada justifica, portanto, a colocação desse colossal obstáculo ao exercício do direito à recuperação judicial.⁴⁸

44. MACHADO, Hugo de Brito. Dívida tributária e recuperação judicial de empresa. *Revista Dialética de Direito Tributário*. cit., p. 72.

45. Lei 11.101/2005. Art. 57. Após a juntada aos autos do plano aprovado pela assembleia-geral de credores ou decorrido o prazo previsto no art. 55 desta Lei sem objeção de credores, o devedor apresentará certidões negativas de débitos tributários nos termos dos arts. 151, 205, 206 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

46. MACHADO, Hugo de Brito. Dívida tributária e recuperação judicial de empresa. *Revista Dialética de Direito Tributário*. cit., p. 72.

47. MACHADO, Hugo de Brito. Dívida tributária e recuperação judicial de empresa. *Revista Dialética de Direito Tributário*. cit., p. 81.

48. MACHADO, Hugo de Brito. Dívida tributária e recuperação judicial de empresa. *Revista Dialética de Direito Tributário*. cit., p. 81.

Tomazette⁴⁹ resume que algumas dessas críticas possuem embasamento no risco de que a referida ausência das certidões conduza à decretação da falência, por se tratar de um requisito essencial à concessão da recuperação judicial (disposto no artigo 57 da Lei 11.101/2005 e no artigo 191-A do Código Tributário Nacional). Todavia, o autor coaduna com o entendimento de que a não apresentação das certidões não traz qualquer consequência à empresa devedora em razão do sistema e dos objetivos da lei, esclarecendo também que não poderia significar a falência por ausência de previsão legal (fazendo alusão ao art. 73 da Lei 11.101/2005, que não contempla esta possibilidade nas hipóteses de convalidação da recuperação em falência).

De toda a forma, importante observar que, diante da ferrenha abordagem que a doutrina faz com relação à determinação contida na legislação sobre a apresentação de certidões negativas de débitos com o fisco na recuperação judicial, a necessidade de se disponibilizar um parcelamento condizente com os vetores da lei recuperacional, observada no tópico anterior, possui íntima relação com a finalidade da norma, até mesmo para não impor desvantagem exacerbada à Fazenda Pública em se cogitando apenas flexibilizar a norma.

Se o legislador cuidou de estabelecer previsão legal quanto à necessidade de apresentação de certidões negativas de débitos tributários para a empresa que se utiliza do instituto da recuperação judicial, ou o judiciário deve ser instado a julgar sobre a constitucionalidade do art. 57 da Lei 11.101/2005 e do art. 191-A do Código Tributário Nacional (respeitando a regra do art. 97 da Constituição Federal)⁵⁰, ou o legislador (de todas as esferas do Poder Público) deve editar lei específica que permita o parcelamento atendendo de forma condizente aos princípios norteadores da lei recuperacional, o que parece ser mais prudente.

Sendo inegável que sem o equacionamento do passivo tributário dificilmente o devedor conseguirá manter a integridade do plano de recuperação judicial, diante da problemática, oportuna a conclusão de Machado quando refere ser evidente “o dever do Estado de contribuir para a recuperação da empresa em crise, não se justificando, portanto, sob nenhum aspecto, que a existência

49. TOMAZETTE, Marlon. Op. cit., p. 220.

50. Sobre este tema, tramita no Supremo Tribunal Federal a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) 46, requerida pelo Governador do Estado do Distrito Federal em 9 de setembro de 2016.

de dívidas tributárias possa constituir impedimento a que tal recuperação se realize”.⁵¹

Somente assim haverá combinação entre todos os dispositivos legais existentes na lei recuperacional com o fundamento da recuperação judicial insculpido no art. 47, respeitando tanto a solidariedade social como a liberdade individual.

7. CORROBORAÇÃO JURISPRUDENCIAL

Em decorrência do pouco tempo de vigência do art. 10-A da Lei 10.522/2002, não há ainda hoje uma consolidação jurisprudencial acerca de seu propósito perante a autoridade do art. 57 da Lei 11.101/2005, isto é, que, de fato, o judiciário o acolherá como norma disciplinadora do parcelamento tributário para as empresas que se encontram em recuperação judicial. Mesmo assim, já existe decisão⁵² conferindo efeito suspensivo ao Recurso Especial que discute a necessidade de apresentação de certidões negativas fiscais em que foi apontado que o advento da Lei 13.043/14 (que incluiu o referido artigo na Lei 10.522/2002) não teria sido suficiente para garantir à recuperanda o direito à recuperação fiscal, consistente no iminente perigo de convolação da recuperação em falência em razão da ausência da CND.

Relevante destacar que, antes disso, já era observado em arestos jurisprudenciais a atenuação do rigor da norma que determina a apresentação das certidões negativas de débitos fiscais para empresas em recuperação judicial, conforme bem asseverado por Souza Junior⁵³:

Afortunadamente, nas poucas decisões em que o Poder Judiciário teve a oportunidade de se manifestar sobre a exigência de CND para a concessão da recuperação judicial, tem-se afastado as regras do art. 57 da Lei 11.101 e do art. 191-A do CTN.

No Estado de Santa Catarina, por exemplo, a Juíza de Direito da Comarca de Abelardo Luz, MM. Camila Coelho, nos Autos da Recuperação Judicial

51. MACHADO, Hugo de Brito. Dívida Tributária e Recuperação Judicial de Empresa. *Revista Dialética de Direito Tributário*. cit., p. 71.

52. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Petição 11.675 – GO (2016/0236337-0), Rel. Ministro Marco Aurélio Bellizze, Julgado em 08.09.2016, DJe 22.09.2016.

53. SOUZA JUNIOR, Osnilo de. O crédito tributário na recuperação judicial de empresas: um caso de irracionalidade a ser superado. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 149, fev., 2008, p. 53-54.

n. 001.06.000048-2, dispensou a empresa em recuperação da apresentação de todas as negativas, sob os seguintes fundamentos:

Deste modo, verifica-se que o objetivo primordial não é do adimplir a dívida com o fisco em detrimento de todos os demais fins expressos em lei e princípios que norteiam a matéria.

Além disso, a aplicação do artigo 57 da Lei 11.101/2005 e do art. 191-A do CTN, sem a observância e harmonização com os princípios acima referidos, conduziria à conclusão de que o objetivo principal da nova e esperada lei de recuperação de empresas é a quitação de dívidas fiscais.

Essa corrente, pois, é prestigiada por precedentes do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul⁵⁴, bem como do Superior Tribunal de Justiça⁵⁵, que firmaram posicionamento de que a apresentação de certidão negativa de débitos fiscais pelo contribuinte não é condição imposta ao deferimento do seu pedido, bem como concessão da recuperação judicial.

Logo, corrobora-se que o objetivo maior da Lei de Recuperação de Empresas é justamente a preservação da unidade produtiva e dos empregos que esta gera (art. 47 da Lei 11.101/2005), não podendo o sucesso da recuperação ser obstacularizado pela indevida exigência de Certidões Negativas de Débitos Fiscais, disposta no art. 57 da referida lei.

8. CONCLUSÃO

Buscar a harmonia de interesses que transcendem uma mera relação bilateral e caminham *pari passu* com a unicidade da ordem econômica requer uma análise abrangente da situação de crise que enfrentam, e enfrentarão, empresários e sociedades empresárias e das consequências que dela decorrem, diante da multiplicidade de princípios que resguardam os direitos e deveres de todos os envolvidos.

Sobreleva, assim, que os princípios norteadores que regem a Lei 11.101/2005, da preservação e função social da empresa, estão vinculados não apenas à vontade dos credores e do titular da atividade, mas também aos incentivos econômicos necessários para alcançarem os seus objetivos.

54. TJ-RS. Agravo de Instrumento 70063908404, Sexta Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Luís Augusto Coelho Braga, Julgado em 28.05.2015, DJe 09.06.2015.

55. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial (AgRg no REsp) 1133705/SP, Rel. Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 25.03.2014, DJe 31.03.2014.

É por isso que o tratamento da dívida tributária no processo de recuperação judicial não pode ser efetivado desconsiderando a realidade em que se encontra a empresa em crise econômico-financeira, tampouco se descuidando da importância que a manutenção de sua atividade representa no desenvolvimento do setor da economia no qual está inserida.

Em que pese a não sujeição do fisco ao concurso universal de credores da recuperação judicial, o seu interesse no sucesso do reerguimento da empresa é notório, especialmente para que ela possa honrar com os débitos tributários devidos, além de continuar contribuindo para a manutenção da máquina estatal e colaborando com a promoção de direitos sociais.

Todavia, a existência de um ambiente de tensão e, de certa forma, controvertido quanto às obrigações com o fisco que a devedora possui e deve cumprir, contrastam com o espírito da lei recuperacional.

A busca pela ponderação e moderação que envolve a cobrança do crédito tributário provenientes de empresas acometidas por momentânea dificuldade financeira, e que se socorrem do instituto da recuperação judicial, enseja cooperação do Estado, como tutor desse poder impositivo outorgado pela Constituição Federal.

Dentre o que foi observado, urge, então, que a exigência das certidões negativas de débitos tributários e o direito ao parcelamento de tais débitos andem em sintonia para não sobrecarregarem o equacionamento desse passivo, manifestamente existente no momento de crise da empresa, inclusive para que não haja risco de prosseguimento de execuções fiscais e ao êxito do plano de recuperação.

O equilíbrio entre as disposições legais e mecanismos proporcionados à devedora, os quais refletem diretamente na relação com os credores que se sujeitam ao plano, perante o agir rígido da administração tributária, apresenta-se como fator de suma importância a fim de afastar indefinições sobre o futuro.

Deve prevalecer, na interpretação dos mecanismos de recuperação, uma visão moderna, considerando a intenção e os princípios valorados pelo legislador ordinário, em consonância com os desígnios constitucionais como um todo, não restringindo sua aplicação àquela empregada tão somente no momento da instituição dos tributos, mas também para a moderação de sua cobrança.

Assim, conceder-se-á fôlego para empresas endividadas buscarem resultados positivos e, sobretudo, pagarem todo o universo de credores (inclusive o fisco).

Por outro lado, ainda que se observe um caráter incentivador e solidário no instituto da recuperação judicial, tais conceitos não podem ser afastados da ética, a ponto de favorecer o oportunismo daqueles que, atraídos por eventual vulnerabilidade do sistema, valem-se de seus preceitos para transferir responsabilidades, sob pena de contaminar o mercado e elevar ainda mais o custo a ser pago em face da crise.

O empresário, como investidor, contribuinte e devedor, bem como o advogado, como operador do direito e, por que não, como consultor, devem ter a recuperação judicial para corrigir disfunções que não puderam ser resolvidas, seja pelo caminho moderado (que poderia ser atendido por soluções que o próprio mercado proporciona), seja pelo caminho drástico (quando a falência se apresenta como inevitável solução).

Arriscar-se na recuperação judicial depende, pois, de coerência, para afastar qualquer tipo de preconceito que possa ser gerado a partir do seu cenário, e para que a economia não seja ainda mais enfraquecida.

Diante das considerações feitas, o instituto da recuperação judicial não tem como objetivo a cobrança de créditos tributários, mas sim a busca de conferir efetividade ao princípio da função social do empresário e da empresa e sua necessária preservação.

Assim sendo, identificam-se ilegalidades e inconstitucionalidades nos dispositivos da Lei 11.101/2005, e nas leis correlatas, que estabelecem os parcelamentos de dívidas tributárias concedidas aos empresários e empresas em recuperação judicial e a obrigatoriedade, para o deferimento do mesmo, da apresentação da Certidão Negativa de Débitos Tributários, em decorrência da infringência das disposições constantes dos arts. 5º, XXII, XXIII, da CF/88 c/c 170, III, do CTN.

9. BIBLIOGRAFIA

- ABRÃO, Carlos Henrique. Crédito tributário e a empresa em crise. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PASIN, João Bosco Coelho (Coord.). *Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Luciano Amaro*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito administrativo descomplicado*. 19. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011.
- BEZERRA FILHO, Manoel Justino. *Lei de Recuperação de Empresas e Falências: Lei 11.101/2005: comentada artigo por artigo*. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

- COELHO, Fábio Ulhoa. *Comentários à Lei de Falências e de Recuperação de Empresas*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. São Paulo: Saraiva, 2005. v. 1.
- HARADA, Kiyoshi. *Aspectos tributários da nova lei de falências*. 1. ed. (ano 2005), 2. tir. Curitiba: Juruá, 2006.
- JUCÁ, Francisco Pedro. Capacidade contributiva e direitos fundamentais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PASIN, João Bosco Coelho (Coord.). *Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Luciano Amaro*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. Dívida tributária e recuperação judicial de empresa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 120, p. 69-81, set. 2005.
- MACHADO, Rubens Approbato (Coord.). *Comentários à Nova Lei de Falências e Recuperação de Empresas*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- MARTINS, Bruce Bastos. Ilegalidade do Convênio ICMS n. 42. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 21, n. 4.700, 14 de maio 2016. Disponível em: [<https://jus.com.br/artigos/48915>]. Acesso em: 19.01.2017.
- MAZZA, Alexandre. *Manual de direito administrativo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MIRETTI, Luiz Antonio Caldeira. Os créditos tributários no processo de recuperação de empresas e de falência. In: MACHADO, Rubens Approbato (Coord.). *Comentários à Nova Lei de Falências e Recuperação de Empresas*. São Paulo: Quartier Latin.
- OCHOA, Roberto Ozelame; WEINMANN, Amadeu de Almeida. *Recuperação empresarial: nova lei de falências e novo direito penal falimentar*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
- PACHECO, José da Silva. *Processo de recuperação judicial, extrajudicial e falência*. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.
- POHLMANN, Marcelo Coletto; IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Tributação e política tributária: uma abordagem interdisciplinar*. São Paulo: Atlas, 2006.
- SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

- SALAMACHA, José Eli. A recuperação judicial pode ser a saída para empresas em crise financeira. *Revista de Estudos Tributários*. Porto Alegre, v. 11, n. 67, p. 85-88, mai-jun. 2009.
- SALOMÃO, Luís Felipe; SANTOS, Paulo Penalva. *Recuperação judicial, extrajudicial e falência: teoria e prática*. Rio de Janeiro: Forense. 2012.
- SOUZA JUNIOR, Osnilo de. O crédito tributário na recuperação judicial de empresas: um caso de irracionalidade a ser superado. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 149, fev. 2008.
- TOMAZETTE, Marlon. *Curso de direito empresarial*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2016. v. 3. Falência e Recuperação de Empresas.

PESQUISAS DO EDITORIAL

Veja também Doutrina

- A cobrança tributária em face de empresa em processo de recuperação judicial: uma reflexão à luz de recente julgado do STJ e da edição da Lei 13.043/2014, de Carolina Dorneles Pisani – *RTrib* 123/209-222 (DTR\2015\9811);
- Parcelamento fiscal especial na recuperação judicial: comentários posteriores ao advento da Lei 13.043/2014, de Wallace Corbo e Rodrigo Saraiva Porto Garcia – *RT* 974/303-337 (DTR\2016\24526); e
- Recuperação judicial e a eficiência da aplicação do princípio da preservação da empresa no direito brasileiro, de Bruno Marques Bensal – *ReDe* 10/229-242 (DTR\2015\10919).