

## 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

The tax collection in the face of company in judicial reorganization process: a reflection  
in the light of the recent judgment of the STJ and the edition of the Law 13.043/2014  
Revista Tributária e de Finanças Públicas | vol. 123/2015 | p. 209 - 222 | Jul - Ago /  
2015

Crise Econômica e Soluções Jurídicas | vol. 1 | Out / 2015

DTR\2015\9811

---

Carolina Dorneles Pisani

Pós-graduada em Direito Público e Direito Processual Tributário pela Universidade  
Anhanguera - Uniderp. Procuradora da Fazenda Nacional. carolpisani@hotmail.com

Área do Direito: Tributário; Comercial/Empresarial

Resumo: O presente trabalho tem por objetivo apresentar uma visão prática quanto à  
problemática da cobrança tributária federal em face de empresas que estão em processo  
de recuperação judicial, considerando o posicionamento jurisprudencial sobre a questão,  
bem como diante da omissão legislativa até então existente quanto ao parcelamento  
previsto no art. 155-A, § 3.º, do CTN, contrapondo com a recente edição da moratória  
especial trazida pela Lei 13.043/2014, em seu art. 43.

Palavras-chave: Recuperação judicial - Regularidade fiscal - Parcelamento especial.

Abstract: The present study aims to present a practical vision about the problems of the  
federal tax collection in the face of companies that are in the process of judicial  
reorganization, considering the jurisprudence on the question, as well as on the  
legislative omission until then existing, as regards the debt instalment program provided  
in the article 155-A, paragraph 3, of the National Tax Code, contrasting with the latest  
edition of the special moratorium introduced by Law 13043/2014, in article 43.

Keywords: Judicial reorganization - Fiscal good standing - Special debt instalment.

Sumário:

Introdução - 1.Do instituto da recuperação judicial - 2.Da cobrança tributária em face de  
empresa em recuperação judicial - 3.Nova perspectiva quanto ao crédito tributário no  
âmbito da recuperação judicial

A recuperação judicial objetiva viabilizar a superação de uma crise econômico-financeira  
do devedor, preservando a empresa e sua função social. O plano de recuperação judicial  
apresentado pela recuperanda é a base desta reestruturação, na medida em que deve  
prever as formas pelas quais se pretende reerguer as atividades empresariais, além de  
dispor acerca do tratamento a ser dado ao pagamento dos credores privados.

Os débitos existentes com a Fazenda Pública, por sua vez, não adentram no plano de  
recuperação judicial, havendo a possibilidade de lei ordinária criar parcelamento especial  
do crédito tributário devido por recuperandas, nos termos do art. 155-A, § 3.º, do CTN.  
Ocorre que tal moratória permaneceu anos sem regulamentação, o que deu margem  
para uma não consideração dos créditos tributários no contexto do processo de  
recuperação judicial, sendo que, inclusive, o Poder Judiciário passou a dispensar a  
apresentação de certidões negativas, a despeito da exigência expressamente prevista no  
art. 57 da Lei 11.101/2005 e art. 191-A do CTN.

Assim, com a chancela judicial para a não apresentação de certidões negativas, a  
maioria das empresas em recuperação judicial passou a dar pouca relevância à dívida  
tributária no âmbito de sua reestruturação. Somado a isso, os juízes das execuções

fiscais, por entenderem que caberia ao juízo da recuperação judicial deliberar sobre os bens da devedora, sob pena de frustrar a execução do plano, passaram a indeferir atos de expropriação do patrimônio da devedora, o que impede por completo a cobrança judicial do crédito tributário, causando sérios prejuízos ao Erário e, por conseguinte, a toda coletividade.

A situação somente passa a mudar a partir de uma nova visão jurisprudencial quanto ao tema, em especial pela divulgação de relevante precedente do STJ, no qual se sobressai a importância da apresentação de certidão de regularidade fiscal para fins de definir o rumo da cobrança judicial junto ao feito executivo. Ademais, a exigência da regularidade fiscal consolida-se definitivamente no final do ano de 2014, com a edição da Lei 13.043, que trouxe a regulamentação do parcelamento especial para empresas em recuperação judicial, posteriormente detalhado na Portaria Conjunta PGFN/RFB 01, de 13.02.2015.

Pretende-se, dessa forma, neste trabalho, destacar a imprescindibilidade da consideração do crédito tributário no âmbito do processo de retomada empresarial, apresentando, em um primeiro momento, a importância do instituto da recuperação judicial e os objetivos aos quais visa concretizar. Após, será abordada de forma crítica o modo como a dívida tributária vinha sendo considerada no contexto da recuperação judicial, apontando, por fim, os novos desdobramentos que devem surgir a partir da regulamentação do parcelamento especial para as recuperandas.

#### 1. Do instituto da recuperação judicial

A Lei 11.101, de 09.02.2005, trouxe um novo conceito às empresas que passam por crises econômico-financeiras, afastando-se do mero pedido de concordata, para estabelecer todo um regramento apto a reestruturar a devedora, permitindo que esta, acaso demonstrada sua viabilidade econômica, possa retomar suas atividades empresariais.

O objetivo da recuperação judicial, nos termos de sua lei de regência (art. 47 da Lei 11.101/2005), é o de viabilizar a superação da crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, dessa forma, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica. O devedor, para poder requerer a recuperação judicial, deverá preencher os requisitos dispostos no art. 48 da Lei 11.101/2005, cumulativamente, in verbis:

“Art. 48. Poderá requerer recuperação judicial o devedor que, no momento do pedido, exerça regularmente suas atividades há mais de 2 (dois) anos e que atenda aos seguintes requisitos, cumulativamente:

I – não ser falido e, se o foi, estejam declaradas extintas, por sentença transitada em julgado, as responsabilidades daí decorrentes;

II – não ter, há menos de 5 (cinco) anos, obtido concessão de recuperação judicial;

III – não ter, há menos de 5 (cinco) anos, obtido concessão de recuperação judicial com base no plano especial de que trata a Seção V deste Capítulo; (Redação dada pela LC 147/2014)

IV – não ter sido condenado ou não ter, como administrador ou sócio controlador, pessoa condenada por qualquer dos crimes previstos nesta lei.

(...).”

Preenchidos os requisitos acima listados, além dos demais dispostos na lei, a empresa terá deferido o processamento de sua recuperação judicial, que será seguido pela apresentação do plano de recuperação, documento este que norteará toda a reestruturação do devedor. Aprovado o plano pelos credores, dar-se-á início,

efetivamente, à reorganização da empresa e ao pagamento das dívidas sociais.

Quanto ao ponto, oportuno consignar que a recuperação judicial de uma empresa não pode ser buscada a todo custo, sob pena de banalizar o procedimento. Deve-se, portanto, segregar tal instituto apenas às empresas viáveis, que possuem condições de efetivamente retornar ao mercado. Quanto ao ponto, vejamos entendimento de Fábio Ulhoa Coelho (grifei):<sup>1</sup>

“Nem toda falência é um mal. Algumas empresas, porque são tecnologicamente atrasadas, descapitalizadas ou possuem organização administrativa precária, devem mesmo ser encerradas. Para o bem da economia como um todo, os recursos – materiais, financeiros e humanos – empregados nessa atividade devem ser realocados para que tenham otimizada a capacidade de produzir riqueza. Assim, a recuperação da empresa não deve ser vista como um valor jurídico a ser buscado a qualquer custo. Pelo contrário, as más empresas devem falir para que as boas não se prejudiquem. Quando o aparato estatal é utilizado para garantir a permanência de empresas insolventes inviáveis, opera-se uma inversão inaceitável: o risco da atividade empresária transfere-se do empresário para seus credores. (...).”

Necessário, dessa forma, priorizar no âmbito da recuperação judicial somente as devedoras que possuam condições de superar a crise, analisando nesse viés não só a própria empresa, mas sim todo o contexto social, econômico, financeiro e mercadológico. Apta à reestruturação, deve ser deferido o pedido de recuperação. Se não for o caso, a falência é medida que se faz necessária, para não comprometer ainda mais o patrimônio social remanescente, prejudicando, assim, os credores, que não podem pagar o preço pela insistência a qualquer custo da preservação das atividades.

Delineados os pontos principais do instituto da recuperação judicial, passa-se no item seguinte a analisar a posição do crédito tributário neste processo.

## 2. Da cobrança tributária em face de empresa em recuperação judicial

Os créditos submetidos ao plano de recuperação judicial possuem, essencialmente, natureza privada. Dessa forma, de regra, não se incluem as dívidas tributárias no rol de credores da recuperanda, já que há normas específicas quanto à sua cobrança.

Com efeito, os créditos tributários, dando enfoque neste estudo aos federais, não estão sujeitos à habilitação em recuperação judicial, nos termos do art. 187 do CTN, dispendo ainda a Lei 11.101/2005, em seu art. 6.º, § 7.º, que as execuções fiscais devem ter regular prosseguimento, não ficando suspensas pelo deferimento da reestruturação da empresa. Por outro lado, restou determinado que lei específica estabelecerá as condições para concessão de parcelamento dos débitos tributários para empresas que se encontrassem em recuperação judicial (art. 155-A do CTN e art. 6.º, § 7.º, da Lei 11.101/2005).

Nesta toada, segundo a legislação de regência, a satisfação do crédito tributário devido por empresa em recuperação judicial pode se dar, de regra, de duas maneiras: ou se promove/dá prosseguimento à execução fiscal, sob o rito da Lei 6.830/1980, ou a devedora adere a parcelamento, suspendendo assim a exigibilidade do crédito.

Ocorre que as duas possibilidades apresentadas encontram problemas quando postas em prática, o que vem impedindo de forma significativa a exigência tributária das empresas em processo de recuperação judicial, senão vejamos.

Primeiramente, quanto ao prosseguimento das execuções fiscais, constatou-se que o Poder Judiciário, em muitas oportunidades, apesar da previsão legal de não suspensão de tais ações executivas, passou a tolher todos os atos de expropriação patrimonial requeridos pela Fazenda Nacional, sob a justificativa de que cabe ao juiz da recuperação decidir acerca do patrimônio da recuperanda, a fim de frustrar a execução do plano. Dessa forma, nenhum ato de diminuição patrimonial é deferido, o que esvai, por

completo, o objetivo da execução fiscal, que é a satisfação do crédito público.

Vejam os posicionamentos recentes da 2.<sup>a</sup> Seção do TRF-4.<sup>a</sup> Reg.:

“Agravo legal em agravo de instrumento. Execução fiscal. Bloqueio de bens. Impossibilidade de determinação de constrição ao patrimônio da empresa em recuperação judicial. Recurso improvido. 1. Embora a execução fiscal não se suspenda em razão do deferimento da recuperação judicial da empresa executada, são vedados os atos judiciais que importem a redução do patrimônio da empresa, ou exclua parte dele do processo de recuperação, sob pena de comprometer, de forma significativa, a sobrevivência desta. 2. A interpretação literal do art. 6.<sup>o</sup>, § 7.<sup>o</sup>, da Lei 11.101/2005, inibiria o cumprimento de eventual plano de recuperação apresentado por empresa ainda produtiva, tendo em vista o prosseguimento dos atos de constrição em sede de execuções fiscais. 3. Agravo legal desprovido.” (TRF-4.<sup>a</sup> Reg., 2.<sup>a</sup> Seção, 5001974-13.2015.404.0000, rel. Des. Gisele Lemke, juntado aos autos em 26.02.2015).

O que se vê na prática, portanto, são inúmeras execuções fiscais propostas em face de empresas em recuperação judicial que estão paradas, aguardando o deslinde do processo de reestruturação da devedora, já que impedida a constrição de seu patrimônio.

Ocorre que muitas das vezes o patrimônio da empresa se esvai por completo no âmbito do processo de recuperação judicial, sob a justificativa de pôr em práticas medidas de reorganização empresarial, como se constata, por exemplo, pela possibilidade de alienação de unidade produtiva (art. 60 da Lei 11.101/2005), bem este que estará livre de qualquer ônus, não havendo sucessão do arrematante nas obrigações do devedor, inclusive as de natureza tributária, conforme destaca o parágrafo único do dispositivo citado, bem como art. 141 da mesma lei.

Ao comentar o posicionamento do STJ quanto ao tema, Luiz Henrique Teixeira<sup>2</sup> teceu as seguintes considerações:

“Veja-se que, ao entender que cabe ao juízo da recuperação judicial avaliar as medidas de constrição a ser tomadas na execução fiscal, o STJ inverteu circunstancialmente o sistema de privilégios do crédito público, baseado na supremacia do interesse público sobre o privado, pois acabou por conferir mais garantias ao crédito privado do que ao público!

(...)

É que o entendimento ali encartado, ao criticar o privilégio do crédito tributário – e o fiscal não tributário por tabela – e chegar à solução a qual chegou, acaba por conferir supremacia ao princípio da preservação da empresa sobre o princípio da solidariedade social. Subjuga, em última análise, uma das maiores expressões da soberania interna do Estado, que é justamente a invasão do patrimônio privado mediante a instituição de tributos.”

Por outro lado, quanto à possibilidade de parcelamento especial para as empresas em recuperação judicial, o legislador permaneceu inerte por longo período, omitindo-se de seu dever de regulamentar a questão, o que impedia, até então, a concessão desta moratória, prevista no art. 155-A, § 3.<sup>o</sup>, do CTN, já que necessária lei específica para tal proceder.

O Poder Judiciário, por sua vez, permaneceu refratário à questão, entendendo que, se havia inércia legislativa quanto à concessão do parcelamento específico, a exigência tributária não encontraria guarida no âmbito do processo de recuperação judicial. Assim, firmou-se o entendimento que, enquanto pendente a regulamentação da moratória para empresas em recuperação, não caberia a exigência disposta no art. 191-A do CTN, bem como art. 57 da Lei 11.101/2005, negando-se, por completo, a força normativa destes dispositivos. Este, inclusive, foi o posicionamento firmado pela Corte Especial do STJ

dispensar a apresentação de certidões de regularidade fiscal como condicionante à recuperação judicial da empresa:

“Direito empresarial e tributário. Recurso especial. Recuperação judicial. Exigência de que a empresa recuperanda comprove sua regularidade tributária. Art. 57 da Lei 11.101/2005 (LRF) e art. 191-A do Código Tributário Nacional (CTN). Inoperância dos mencionados dispositivos. Inexistência de lei específica a disciplinar o parcelamento da dívida fiscal e previdenciária de empresas em recuperação judicial.

1. (...)

2. O art. 57 da Lei 11.101/2005 e o art. 191-A do CTN devem ser interpretados à luz das novas diretrizes traçadas pelo legislador para as dívidas tributárias, com vistas, notadamente, à previsão legal de parcelamento do crédito tributário em benefício da empresa em recuperação, que é causa de suspensão da exigibilidade do tributo, nos termos do art. 151, VI, do CTN.

3. O parcelamento tributário é direito da empresa em recuperação judicial que conduz a situação de regularidade fiscal, de modo que eventual descumprimento do que dispõe o art. 57 da LRF só pode ser atribuído, ao menos imediatamente e por ora, à ausência de legislação específica que discipline o parcelamento em sede de recuperação judicial, não constituindo ônus do contribuinte, enquanto se fizer inerte o legislador, a apresentação de certidões de regularidade fiscal para que lhe seja concedida a recuperação.

4. Recurso especial não provido.” (REsp 1.187.404/MT, Corte Especial, j. 19.06.2013, rel. Min. Luis Felipe Salomão, DJe 21.08.2013).

Contudo, necessário destacar que, em que pese à omissão legislativa acerca de parcelamento específico para as empresas em recuperação judicial, nada impedia a adesão das devedoras ao parcelamento ordinário previsto na legislação federal (vide Lei 10.522/2002), além daqueles especiais editados, a exemplo das recentes reaberturas da Lei 11.941/2009, bem como o chamado “Refis da Copa”, trazido pela Lei 12.996/2014 e reeditado pela Lei 13.043/2014.

Nesse contexto, percebe-se a crítica e delicada situação pela qual a satisfação do crédito tributário federal enquadra-se no contexto do processo de recuperação judicial, porquanto o passivo tributário, passou a ser, muitas das vezes, desconsiderado pelas empresas no âmbito da recuperação, as quais segregam tais créditos dos planos de reestruturação empresarial, sabedoras de que inexiste qualquer consequência imediata desta sonegação, o que vem sendo chancelado pelo Poder Judiciário.

Há, portanto, prejuízo direto aos interesses fazendários, já que vem se permitindo que haja a satisfação do crédito privado, submetido à recuperação judicial, em detrimento do crédito público.

Ocorre que é consabido que há um dever fundamental de pagar tributos, já que o ônus tributário é um verdadeiro contrapeso necessário para a conservação, tanto da vida em sociedade, quanto da própria existência do Estado.<sup>3</sup> Leandro Paulsen<sup>4</sup> é enfático ao aduzir que:

“Contribuir pra as despesas públicas constitui obrigação de tal modo necessária no âmbito de um Estado de Direito Democrático, em que as receitas tributárias são a fonte primordial de custeio das atividades públicas, que se revela na Constituição enquanto dever fundamental de todos os integrantes da sociedade. Somos, efetivamente, responsáveis diretos por viabilizar a existência e o funcionamento das instituições públicas em consonância com os desígnios constitucionais.”

Ademais, deve-se considerar que o princípio da função social da propriedade não é absoluto, devendo compatibilizar com os preceitos que regem a ordem econômica, em especial quanto à livre iniciativa e à livre concorrência. Não se pode admitir, portanto,

que as empresas submetidas à recuperação deixem de pagar deliberadamente suas dívidas tributárias, sob pena de se admitir e conferir a elas vantagem indevida e desleal na competição de mercado.

Dessa forma, é premente a adoção de uma nova postura quanto à consideração do crédito tributário no âmbito dos processos de recuperações judiciais, bem como perante as execuções fiscais que possuam como parte executada empresa em fase de reestruturação, sob pena de cancelar prática de sonegação fiscal. Do contrário, estar-se-á permitindo o esvaziamento das regras e princípios relacionados ao crédito público, em favor daquele de natureza privada, subvertendo, dessa forma, toda a base do Estado Democrático de Direito, fulcrado na garantia dos direitos fundamentais do cidadão.

Contudo, edições legislativas recentes e relevantes posicionamentos do STJ, em especial as proferidas nos últimos anos, dão indicativos que a situação do crédito tributário no âmbito da recuperação judicial tende a tratada sob uma nova perspectiva, resgatando sua essência e importância, conforme se delineará no item seguinte.

### 3. Nova perspectiva quanto ao crédito tributário no âmbito da recuperação judicial

Apresentada toda a problemática prática que envolve a cobrança tributária em face de empresas que estão sob processo de recuperação judicial e o prejuízo direto que este proceder estava causando aos cofres públicos, cumpre apontar a nova perspectiva pela qual passa a questão, fulcrada no desenvolvimento de uma jurisprudência mais favorável ao Fisco junto ao STJ, bem como pela recente edição e regulamentação do parcelamento especial previsto no art. 155-A, § 3.º, do CTN.

Com efeito, um dos grandes marcos no início da mudança de jurisprudência do Tribunal da Cidadania operou-se no julgamento, em 11.06.2013, do REsp 1.053.883/RJ, da 3.ª Turma, de relatoria da Min. Nancy Andrighi, quando se sedimentou a possibilidade da Fazenda Nacional figurar como terceira interessada no processo de recuperação judicial, tendo direito a que os argumentos apresentados nesta condição fossem considerados no momento da apreciação do Plano. Consolidou-se, assim, a capacidade da Fazenda Pública participar do processo de recuperação judicial, fazendo com que “tenha oportunidade de, ao menos, fazer-se ouvida na vulneração de seus direitos creditórios e tenha a possibilidade de demonstrar malversações do instituto da recuperação judicial (...)”.<sup>5</sup>

Ademais, em recente posicionamento, proferido em 03.02.2015, o STJ definiu critérios para o prosseguimento da execução fiscal na pendência de recuperação judicial, quais sejam: (a) constatado que a concessão do plano de recuperação foi feita observando a regularidade fiscal da empresa (observância aos arts. 57 e 58 da Lei 11.101/2005), a execução fiscal ficará suspensa; (b) se o plano de recuperação foi deferido sem a comprovação da regularidade fiscal, a execução fiscal terá regular prosseguimento (regra do art. 6.º, § 7.º, da Lei 11.101/2005).<sup>6</sup>

Vejamos trecho do voto proferido pelo Min. Herman Benjamin, na oportunidade (grifei):

“Sucede que a lógica do microsistema de recuperação judicial prevê que tal medida só tem por finalidade a renegociação dos débitos do estabelecimento empresarial com credores privados. É por esta razão, aliás, que a concessão da recuperação judicial:

- a) não implica suspensão da execução fiscal (art. 6.º, § 7.º, da Lei 11.101/2005); e
- b) pressupõe, com base no art. 57 da Lei 11.101/2005, a apresentação da Certidão de Regularidade Fiscal (CND, ou Certidão Positiva com Efeito de Negativa).

Quer isto dizer que o legislador, embora tenha instituído um meio de promover a regularização das empresas em dificuldade, mediante aprovação de um plano que envolva apenas os credores privados (únicos participantes do aludido processo), não o

fez às custas dos créditos de natureza fiscal.

Dito de outro modo, as sociedades empresárias não podem pagar seus credores privados em detrimento das Fazendas Públicas.”

Instaura-se, nesse contexto, uma nova ótica para a cobrança tributária em face de empresa em reestruturação judicial, fulcrada na regularidade fiscal, sedimentando, assim, a importância da consideração da dívida tributária no âmbito do plano de recuperação pelas empresas devedoras. Deste modo, na hipótese de ser sonogada a questão tributária no âmbito do processo de recuperação judicial, poderá a execução fiscal ter regular prosseguimento, segundo entendimento definido pela Corte Superior de Justiça.

E não somente este posicionamento jurisprudencial sedimenta uma nova perspectiva quanto à satisfação do crédito tributário, na medida em que a edição da Lei 13.043/2014 também traz uma outra dimensão à questão da regularidade fiscal, agora no âmbito do processo de recuperação judicial, porquanto estabelece as condições do parcelamento especial para as empresas recuperandas, viabilizando a sua concessão.

Efetivamente, após anos de inércia legislativa, o parcelamento previsto no art. 155-A, § 3.º, do CTN, foi regulamentado pelo art. 43 da Lei 13.043, in verbis:

“Art. 43. A Lei 10.522, de 19.07.2002, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 10-A:

‘Art. 10-A. O empresário ou a sociedade empresária que pleitear ou tiver deferido o processamento da recuperação judicial, nos termos dos arts. 51, 52 e 70 da Lei 11.101, de 09.02.2005, poderão parcelar seus débitos com a Fazenda Nacional, em 84 (oitenta e quatro) parcelas mensais e consecutivas, calculadas observando-se os seguintes percentuais mínimos, aplicados sobre o valor da dívida consolidada:

I – da 1.ª à 12.ª prestação: 0,666% (seiscentos e sessenta e seis milésimos por cento);

II – da 13.ª à 24.ª prestação: 1% (um por cento);

III – da 25.ª à 83.ª prestação: 1,333% (um inteiro e trezentos e trinta e três milésimos por cento); e

IV – 84.ª prestação: saldo devedor remanescente.

§ 1.º O disposto neste artigo aplica-se à totalidade dos débitos do empresário ou da sociedade empresária constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, mesmo que discutidos judicialmente em ação proposta pelo sujeito passivo ou em fase de execução fiscal já ajuizada, ressalvados exclusivamente os débitos incluídos em parcelamentos regidos por outras leis.

§ 2.º No caso dos débitos que se encontrarem sob discussão administrativa ou judicial, submetidos ou não à causa legal de suspensão de exigibilidade, o sujeito passivo deverá comprovar que desistiu expressamente e de forma irrevogável da impugnação ou do recurso interposto, ou da ação judicial, e, cumulativamente, renunciou a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem a ação judicial e o recurso administrativo.

§ 3.º O empresário ou a sociedade empresária poderá, a seu critério, desistir dos parcelamentos em curso, independentemente da modalidade, e solicitar que eles sejam parcelados nos termos deste artigo.

§ 4.º Além das hipóteses previstas no art. 14-B, é causa de rescisão do parcelamento a não concessão da recuperação judicial de que trata o art. 58 da Lei 11.101, de 09.02.2005, bem como a decretação da falência da pessoa jurídica.

§ 5.º O empresário ou a sociedade empresária poderá ter apenas um parcelamento de que trata o caput, cujos débitos constituídos, inscritos ou não em Dívida Ativa da União,

poderão ser incluídos até a data do pedido de parcelamento.

§ 6.º A concessão do parcelamento não implica a liberação dos bens e direitos do devedor ou de seus responsáveis que tenham sido constituídos em garantia dos respectivos créditos.

§ 7.º O parcelamento referido no caput observará as demais condições previstas nesta lei, ressalvado o disposto no § 1.º do art. 11, no inc. II do § 1.º do art. 12, nos incs. I, II e VIII do art. 14 e no § 2.º do art. 14-A.”

Ainda, cumprindo o disposto no art. 44 da Lei 13.043/2014, foi editada a Portaria Conjunta PGFN/RFB 01, de 13.02.2015, regulamentando no âmbito administrativo o sobredito parcelamento.

A partir de agora, portanto, resta suprida a omissão legislativa quanto ao parcelamento dos créditos devidos por devedor em recuperação judicial, devendo ser ponto a ser obrigatoriamente considerado no âmbito do processo de reestruturação empresarial. Dessa forma, não há mais como negar a plena aplicabilidade dos dispositivos legais que exigem a certidão de regularidade fiscal no contexto da reestruturação da empresa (art. 191-A do CTN e art. 57 da Lei 11.101/2005), já que é ofertado ao devedor parcelar seu débito tributário em até 84 parcelas mensais e sucessivas, com prestações iniciais de valores menores, de modo a não comprometer a satisfação dos demais credores, bem como a execução do plano de recuperação.

Nesse contexto, acredita-se que a dívida tributária federal não pode mais ser segregada do plano de recuperação judicial, devendo ser, inclusive, considerada para fins de análise da viabilidade econômica da devedora, já que o princípio da preservação da empresa deve ser analisado sob a ótica de uma manutenção viável das atividades, em respeito aos princípios da livre iniciativa e livre concorrência, sob pena de quebra da justa competição de mercado.

Nesta toada, resta esvaziada toda e qualquer fundamentação que sustentava a dispensa da apresentação das certidões de regularidade fiscal no âmbito da recuperação judicial, alçando o crédito tributário, a despeito de não se submeter a concurso de credores, a importante montante a ser considerado na elaboração do plano de recuperação.

Somente assim o primado da Justiça Fiscal poderá ser concretizado, já que todo o Estado de Direito tem o dever de estabelecer um direito justo e aqui se inclui também a necessidade de se construir um direito tributário justo,<sup>7</sup> sob pena de quebra dos ideais que regem o Sistema Tributário Nacional.

Sob a justificativa de fazer valer o princípio da preservação da empresa, os processos de recuperação judicial no âmbito do Poder Judiciário brasileiro, em sua grande maioria, vinham tramitando à revelia da consideração do crédito tributário federal no âmbito do plano de reestruturação empresarial, o que gerou imensos prejuízos ao Erário. Era comum encontrar planos de recuperação judicial sendo deferidos com a dispensa da apresentação de certidões de regularidade fiscal, a despeito da expressa exigência prevista no art. 191-A do CTN, bem como art. 57 da Lei 11.101/2005.

Por outro lado, no âmbito das execuções fiscais, o prosseguimento da cobrança restava também prejudicado, diante do posicionamento predominante de que não caberia a constrição do patrimônio da recuperanda, sob pena de frustrar a execução do plano de reestruturação empresarial.

Ocorre que tal contexto deu margem a uma prática sonegadora fiscal por parte de algumas empresas devedoras, que passaram a não levar em consideração a dívida fiscal no âmbito da reestruturação empresarial.

Tal proceder era justificado pelas recuperandas, e chancelado pelo Poder Judiciário, diante da inércia legislativa quanto à regulamentação do parcelamento especial das

empresas em recuperação, disposto no art. 155-A, § 3.º, do CTN, em que pese a existência do parcelamento ordinário, além da possibilidade de adesão aos diversos parcelamentos especiais (Lei 11.941/2009 e reaberturas, por exemplo) que foram editados no decorrer destes anos.

Entretanto, não se pode ignorar o dever fundamental de pagar tributos, sob a ótica de um Estado Democrático de Direito, na medida em que tais receitas são necessárias à satisfação das necessidades sociais.

Neste contexto, a não consideração da dívida fiscal no âmbito da recuperação judicial viola não apenas o CTN e a Lei 11.101/2005, como também traz consequências à própria concretude dos direitos fundamentais do cidadão, restringida que é pela sonegação.

Contudo, a questão da regularidade fiscal finalmente passa a ter importante destaque junto às devedoras em processo de recuperação judicial. O STJ, inclusive, pronunciou-se recentemente pela possibilidade do prosseguimento das execuções fiscais na pendência de recuperação judicial nos casos em que o plano de recuperação tenha sido deferido à revelia da comprovação da regularidade para com o Fisco, o que, além de afastar qualquer mácula aos dispositivos legais que preveem a não suspensão dos processos executivos, acaba por introduzir novo marco jurisprudencial sobre a questão, diante de decisão proferida pelo Corte Superior de Justiça.

E a Lei 13.043/2014, ao acrescentar o art. 10-A à Lei 10.522/2002, acaba com a omissão legislativa quanto ao parcelamento especial das empresas em recuperação, possibilitando que estas quitem seus débitos tributários em até 7 anos, sendo que as prestações iniciais são diminutas, de modo a permitir a plena execução do plano de recuperação.

Assim, a partir de tais inovações, não há como desconsiderar mais a questão da regularidade fiscal junto à recuperação judicial, a qual deve ser levada a cabo como um dos requisitos necessários à concessão do plano de reestruturação empresarial. Isso porque a preservação de uma empresa não pode ser vista como um valor jurídico a ser buscado a qualquer custo, devendo pressupor uma manutenção lícita, que atente aos ditames da ordem econômica, tais como a livre iniciativa e a livre concorrência, sob pena de se permitir vantagem indevida às recuperandas, causando disputa desleal na competição de mercado.

Só assim o direito tributário brasileiro poderá ser considerado meio promotor de justiça fiscal e concretizador dos direitos fundamentais do contribuinte. Do contrário, estaremos deturpando por completo o instituto da recuperação judicial e os fins a que visa concretizar, além tornar ainda mais dificultosa a recuperação do crédito público devido.

ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COELHO, Fábio Ulhoa. Comentários à nova Lei e Falências e de Recuperação de Empresas: Lei 11.101, de 09.02.2005. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

NOGUEIRA, André Murilo Parente; ROSSO, Maria Izabel Souza. O Estado fiscal e o poder de tributar. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\_03/revista/Rev\_84/artigos/AndreMurilo\_rev84.htm]. Acesso em: 07.03.2015.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário: completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2014.

SILVA, Luiz Henrique Teixeira da. Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal. 3. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2014.

YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002.

---

1 COELHO, Fábio Ulhoa. Comentários à nova Lei e Falências e de Recuperação de empresas: Lei 11.101, de 09.02.2005. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 115-6.

2 SILVA, Luiz Henrique Teixeira da. Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal. 3. ed. rev. atual. e ampl., Salvador: Ed. JusPodivm, 2014. p. 147.

3 NOGUEIRA, André Murilo Parente; e ROSSO, Maria Izabel Souza. O Estado fiscal e o poder de tributar. Disponível em: [[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/revista/Rev\\_84/artigos/AndreMurilo\\_rev84.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_84/artigos/AndreMurilo_rev84.htm)]. Acesso em 07.03.2015.

4 PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário: completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2014. p. 20.

5 SILVA, Luiz Henrique Teixeira da. Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal. 3. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2014. p. 148.

6 REsp 1.480.559/RS, 2.<sup>a</sup> T., j. 03.02.2015, rel. Min. Herman Benjamin, DJe 30.03.2015.

7 YAMASHITA, Douglas; e TIPKE, Klaus. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 15.