

Recuperação judicial x regularidade fiscal.

Mário Luiz Oliveira da Costa

Mais de dez anos após a publicação da Lei nº 11.101/05 (DOU de 09/02/2005), subsistem nos meios jurídico e empresarial perplexidade com a previsão legal no sentido da necessária apresentação de certidão negativa de débitos para fins de deferimento da recuperação judicial e insegurança, por não se saber ao certo se assim será efetivamente exigido em cada caso concreto, ou mesmo se a exigência será considerada legítima.

1. Previsão legal.

O objetivo da recuperação judicial, explicitado no art. 47 da Lei nº 11.101/05, é “viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica”. O intuito é consentâneo com os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (elencados dentre os fundamentos da República Federativa do Brasil e da ordem econômica¹), assim como com a busca do pleno emprego².

Determina a legislação, contudo, que o devedor, após a juntada aos autos do plano de recuperação aprovado pelos credores, “apresentará certidões negativas de débitos tributários nos termos dos arts. 151, 205, 206 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional”³, devendo ser concedida a recuperação judicial se “Cumpridas as exigências desta Lei” (conforme, respectivamente, artigos 57 e 58 da Lei nº 11.101/2005). Na mesma data de 09/02/2005, em que publicada a Lei nº 11.101/2005, foi também publicada a Lei Complementar nº 118 que, dentre outras providências, introduziu o art. 191-A no CTN, ainda mais categórico ao estabelecer que “A concessão de recuperação judicial depende da

¹ Artigos 1º, IV e 170, *caput* da Constituição Federal.

² Um dos princípios da atividade econômica, conforme art. 170, VIII da Constituição Federal.

³ O art. 151 elenca as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ao passo que o art. 205 elege a certidão negativa como prova cabível da quitação de tributos e o art. 206 ressalva possuir os mesmos efeitos de certidão negativa a positiva atinente a “créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa”.

apresentação da prova de quitação de todos os tributos, observado o disposto nos arts. 151, 205 e 206 desta Lei”.

Portanto, a legislação condiciona, expressamente, a concessão da recuperação judicial à comprovação da regularidade fiscal, ou seja, de que os débitos fiscais existentes estejam, se não quitados, com exigibilidade suspensa⁴ ou garantidos. Apenas nessas hipóteses será possível obter “certidão negativa de débitos” (CND) ou “certidão positiva com efeitos de negativa” (CPEN), únicos documentos aptos à comprovação da regularidade fiscal, nos termos dos artigos 205 e 206 do CTN. Importa destacar, ainda, que a exigência diz respeito a “todos os tributos”, ou seja, de quaisquer espécie ou natureza, sejam eles federais, estaduais ou municipais.

2. Inaplicabilidade da exigência de regularidade fiscal.

2.1. Distanciamento da realidade.

A perplexidade com a exigência de regularidade fiscal para deferimento da recuperação judicial decorre de seu distanciamento da realidade. Afinal, a carga tributária no Brasil é extremamente elevada e as obrigações fiscais, em geral, costumam ser as primeiras cujo cumprimento adiam as empresas em dificuldades financeiras, mesmo porque os consequentes óbices à manutenção das atividades / preservação da fonte geradora de empregos e renda serão menos imediatos do que aqueles verificados quando da interrupção do pagamento de valores devidos a fornecedores ou empregados.

Assim, muito raramente a empresa cujas dificuldades financeiras sejam tão relevantes a ponto de justificar o pedido de recuperação judicial terá todos os seus débitos fiscais quitados, suspensos ou garantidos. Via de regra, não terá como comprovar regularidade fiscal, posto que inexistente.

O claro objetivo da norma foi proteger o crédito tributário, mesmo porque, se a recuperação judicial fracassar, na provável falência estará ele sujeito ao concurso universal de credores. De fato, o crédito tributário não prefere aos “créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de

⁴ O que poderá ocorrer inclusive em razão de parcelamento (CTN, art. 151, VI).

trabalho”⁵ e, na falência, sequer prefere “aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado”, enquanto “a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados”⁶ de que cuida o art. 83, VIII da Lei nº 11.101/2005. Destaque-se, aliás, que o excesso na tentativa de proteção do crédito tributário, no caso concreto, mostra-se prejudicial ao próprio Fisco, pois pode inviabilizar a recuperação judicial e, sendo decretada a falência, seus interesses serão ainda mais contrariados.

A exigência em questão decorre, ainda, do equivocado pressuposto de que os créditos tributários não honrados, não garantidos e sem suspensão de exigibilidade sejam inexoravelmente devidos e, assim, devam ser necessariamente pagos (ou, ao menos, garantidos). Ocorre que em diversos casos há créditos tributários em tais situações que se encontram *sub judice* com efetiva possibilidade de virem a ser afastados, ao final, pelo Poder Judiciário. Em determinados momentos, contudo, mesmo em tais situações não se consegue obter decisões judiciais provisórias assegurando a suspensão de sua exigibilidade, não sendo possível à empresa cujas dificuldades justifiquem o pedido de recuperação judicial depositar ou garantir os respectivos montantes.

Igualmente equivocado, assim, o pressuposto de que caberia, tão somente, viabilizar alternativas mais benéficas para as empresas com dificuldades financeiras poderem quitar a totalidade dos créditos tributários não honrados, não garantidos e não suspensos.

Não obstante, claro que grande parte de referidos créditos tributários mostra-se efetivamente devida, mesmo porque, como se disse, é a obrigação fiscal aquela cujo não cumprimento, em geral, por primeiro se verifica nas empresas que enfrentam dificuldades financeiras mais graves. É de todo razoável e conveniente que o Estado viabilize a regularização da situação fiscal das empresas em recuperação judicial, autorizando-as a quitar seus débitos em melhores condições que as demais. Com esse objetivo, determina o artigo 155-A, § 3º do CTN (na redação da LC nº 118) que “Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial”. Prevê o artigo 68

⁵ CTN, art. 186, *caput*.

⁶ CTN, art. 186, incisos I e III.

da Lei nº 11.101/05, ainda, que “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 nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional”, bem como, em seu parágrafo único, que “As microempresas e empresas de pequeno porte farão jus a prazos 20% (vinte por cento) superiores àqueles regularmente concedidos às demais empresas”.

As situações, como se vê, são distintas e inconfundíveis: não é sequer razoável condicionar o deferimento da recuperação judicial à comprovação de regularidade fiscal, mas é de todo pertinente autorizar os contribuintes que a tenham requerido que parcelem seus débitos fiscais em condições mais benéficas e condizentes com suas possibilidades financeiras.

2.2. Ausência de condições e critérios que viabilizem o pagamento dos valores efetivamente devidos.

Interpretando conjuntamente os dispositivos antes referidos, passaram os Tribunais a entender que “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”⁷.

Ou seja, entendeu-se que os artigos 57 da Lei nº 11.101/05 e 191-A do CTN teriam eficácia contida, não produzindo efeitos enquanto não fosse editada lei específica regulando o parcelamento de débitos dos contribuintes em recuperação judicial. Salvo raras exceções, pacificou-se o entendimento jurisprudencial nesse sentido e, por anos, a ausência de CND ou CPEN não configurou óbice ao deferimento de pleitos de recuperação judicial em geral, ou, quando verificado o óbice, foi ele afastado com relativa facilidade.

⁷ STJ, Corte Especial, RESP nº 1.187.404-MT, Rel. Ministro Luis Felipe Salomão, j. 19/06/2013, dentre outras decisões.

Ocorre que, ao menos na esfera federal, a ausência de lei específica regulando o parcelamento de débitos do contribuinte em recuperação judicial teria sido supostamente sanada com a edição da Lei nº 13.043/14 (DOU de 14/11/2014)⁸. Esta acrescentou o artigo 10-A à Lei nº 10.522/02, assegurando ao devedor em recuperação judicial parcelar os débitos com a Fazenda Nacional em 84 (oitenta e quatro) parcelas mensais e consecutivas, ou seja, em até sete anos. Determinou-se, ainda, a aplicação de percentuais mais reduzidos para o cálculo das primeiras parcelas, crescentes no curso dos sete anos.⁹

Todavia, subsiste a inexigibilidade da comprovação de regularidade fiscal daqueles que necessitem de recuperação judicial.

Sendo o parcelamento para devedores em geral usualmente concedido com prazo máximo de cinco anos, apenas dois anos a mais para aqueles em recuperação judicial – ainda que com as primeiras parcelas reduzidas – mostra-se claramente insuficiente. Mais lamentável ainda o fato de, em duas oportunidades, terem sido frustradas as tentativas do Congresso Nacional de corrigir tais distorções, por insensíveis e inconsequentes vetos presidenciais.

Com efeito, quando da conversão da Medida Provisória nº 656 na Lei nº 13.097/15, foi alterado para 180 (cento e oitenta) o número máximo de parcelas em se tratando de devedores em recuperação judicial, bem como autorizada a quitação dos débitos com prejuízos fiscais acumulados. Tal, contudo, não prevaleceu sob o fundamento de que “contrariaria o interesse público” por implicar “prazo muito longo”, “permitindo que os demais credores da empresa em recuperação judicial sejam pagos muito antes da quitação de débitos tributários”, bem assim de que a adoção de resultados negativos, “sem limitações e sem a previsão de pagamento de parte do

⁸ Observe-se que a comprovação da regularidade fiscal, quando exigida, tem se limitado, em geral, a débitos federais. Não obstante, como antes referido, a rigor e na forma da lei tal comprovação diz respeito a todas as esferas: federal, estadual e municipal. No âmbito estadual, outrossim, há autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) para que Estados e o Distrito Federal concedam às empresas em processo de recuperação judicial parcelamentos de débitos (tributários e não tributários, constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa) em até oitenta e quatro meses, ou seja, para pagamento no prazo máximo de sete anos (conforme Convênio ICMS 59, de 22/06/2012 – DOU de 27/06/2012).

⁹ 0,666% ao mês da 1ª à 12ª prestação; 1% da 13ª à 24ª prestação; 1,333% da 25ª à 83ª prestação; e o saldo devedor remanescente na 84ª prestação.

valor com recursos próprios, causaria enorme prejuízo à Fazenda Nacional”¹⁰.

Nova tentativa, poucos meses depois, restou igualmente infrutífera. Quando da conversão da Medida Provisória nº 668 na Lei nº 13.137/15, fixou o Congresso Nacional o prazo máximo de 120 (cento e vinte) parcelas, reduzindo ainda mais os percentuais iniciais e insistindo na utilização dos resultados negativos. Vetada, igualmente, a alteração, agora sob o fundamento de que haveria “violação ao princípio da isonomia, ao conceder tratamento diferenciado a determinadas empresas e instituições financeiras, por instituir condições mais favoráveis do que as concedidas aos demais contribuintes”, com “uma extensão do prazo de parcelamento sem justificativa específica que indique sua necessidade”¹¹.

A absoluta falta de razoabilidade dos vetos é manifesta. O interesse público, obviamente, é facilitar o adimplemento das obrigações fiscais por aqueles que se encontrem em dificuldades, de modo a preservar a empresa, assim como o emprego, a renda e a arrecadação, aumentando a possibilidade de efetivo pagamento dos débitos fiscais passados e futuros. Manter em apenas dois anos o prazo adicional para as empresas em recuperação judicial pouco contribui para tanto.

Da mesma forma, possibilitar aos credores privados que tenham seus créditos satisfeitos antes do Poder Público apenas aumenta a possibilidade de subsistência da fonte produtora (com a manutenção dos vínculos com empregados e fornecedores). Também não procede a alegação de que a adoção de resultados negativos seria insuportavelmente prejudicial à Fazenda Pública, vez que se trata tão somente de otimizar o aproveitamento de tais resultados negativos que, de qualquer modo, implicariam redução dos valores devidos a título de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro, ao longo do tempo.

Os argumentos de que não haveria justificativa específica que indicasse a necessidade de extensão do prazo e que não seria possível conceder tratamento diferenciado, com condições mais favoráveis do que aquelas

¹⁰ Trechos da Mensagem Presidencial nº 21, de 19/01/15.

¹¹ Conforme Mensagem Presidencial nº 219, de 19/06/15.

concedidas aos demais contribuintes, de seu turno, são de uma primariedade ímpar.

A necessidade é clara e indiscutível, mesmo porque salta aos olhos a insuficiência de prazo adicional de apenas dois anos para aqueles que se encontrem em recuperação judicial possam quitar seus débitos fiscais, em comparação com aqueles que não enfrentem dificuldades econômicas equivalentes, ao menos não a ponto de se socorrerem de remédio tão amargo e excepcional, sujeitando-se às graves consequências daí decorrentes (tais como restrição ainda maior de crédito, desconfiança do mercado e entrega da administração a terceiros). Quanto à isonomia, basta recordar o que parece ter sido convenientemente esquecido quando da Mensagem nº 219/15: sua observância implica nada mais que “quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem”¹². Ademais, trata-se apenas de melhor calibrar o tratamento desigual já caracterizado no insuficiente prazo adicional de dois anos autorizado na Lei nº 10.522/02, na redação da Lei nº 13.043/14¹³.

Tivessem sido estabelecidos prazos e condições mais condizentes com as peculiaridades envolvidas, ou seja, com dificuldades financeiras tão graves a ponto de justificar o pedido de recuperação judicial, quiçá pudessem ser observados e, assim, atendida a determinação de regularidade fiscal (desde que também não se exigisse pagamento, garantia ou suspensão de exigibilidade de créditos tributários cuja legitimidade ainda estivesse pendente de definição judicial, como se verá no item 2.3.1.).

Antes mesmo da edição da Lei nº 13.043/14, alertava-se ser “preciso que o Estado também se sacrifique, com o escopo de conferir efetividade aos princípios constitucionais da função social da empresa e de sua necessária preservação”. Dentre várias formas para tanto, cita-se a criação de “mecanismos diferenciados para a recuperação do crédito tributário e levando em consideração diversas formas e modalidades de parcelamento, inclusive com base no faturamento da empresa, a fim de que a própria

¹² BARBOSA, Rui. Oração aos Moços. Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1949, p. 33.

¹³ Fosse procedente a alegação de violação à isonomia nos termos em que exposta na Mensagem Presidencial nº 219, sequer o prazo adicional de dois anos poderia ser mantido e seriam ilegítimos os arts. 155-A, § 3º do CTN e 68, *caput* e par. único da Lei nº 11.101/05.

empresa em crise identifique a melhor forma de satisfazer o crédito tributário e indique sua opção já no plano de recuperação judicial”¹⁴.

Portanto, vê-se que as condições diferenciadas para o parcelamento de débitos de empresas em recuperação judicial não foram fixadas na medida de suas desigualdades, menos ainda de suas necessidades. Os critérios fixados são claramente insuficientes para viabilizar a efetiva recuperação judicial da pessoa jurídica em grave dificuldade financeira, tendo deixado de observar não apenas a isonomia, como também os princípios da função social da empresa e de sua necessária preservação, na busca do pleno emprego. O parcelamento, tal como estabelecido, pouco auxilia o devedor em recuperação judicial e não possibilita alternativas que possam melhor se amoldar às dificuldades e necessidades de cada caso concreto¹⁵.

Enquanto não forem corrigidas tais distorções, subsistirão os fundamentos adotados pelas decisões judiciais que consideraram haver eficácia contida nos artigos 57 da Lei nº 11.101/2005 e 191-A do CTN (ressalvada a ilegitimidade da exigência em si, como se verá a seguir). Vale dizer, continua e continuará suspensa a obrigação de comprovação de regularidade fiscal enquanto não for implementado parcelamento especial com critérios e condições minimamente adequados para viabilizá-la.

2.3. Inconstitucionalidade.

Independentemente da insuficiência do prazo adicional de apenas dois anos para o parcelamento de débitos federais pelos contribuintes em recuperação judicial e dos lamentáveis vetos presidenciais às ampliações fixadas pelo Congresso, fato é que foi editada a lei específica prevista nos artigos 68 da Lei nº 11.101/05 e 155-A, § 3º do CTN. Há quem sustente, por tal razão e não obstante o retro exposto, que não mais estaria contida a eficácia dos artigos 57 da Lei nº 11.101/05 e 191-A do CTN, ou seja, não mais estaria suspensa a obrigação de comprovação da regularidade fiscal.

Neste sentir, face à exigência legal de comprovação da regularidade fiscal para a concessão da recuperação judicial e caso se entenda já ter sido

¹⁴ SOUZA JUNIOR, Osnilo de. O Crédito Tributário na Recuperação Judicial de Empresas: um Caso de Irracionalidade a ser Superado. Revista Dialética de Direito Tributário nº 149. São Paulo: Dialética, fevereiro/2008, p. 51.

¹⁵ Além de outras controvérsias, como se verá no item 3.

suficientemente regulado o parcelamento cuja inexistência justificava sua inaplicabilidade, há de se verificar a legitimidade de tal determinação, mesmo porque, nesta hipótese, somente se poderia deixar de observá-la se declarados inconstitucionais os artigos 57 da Lei nº 11.101/05 e 191-A do CTN. No âmbito dos tribunais, como se sabe, a declaração de inconstitucionalidade deve se dar necessariamente “pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial”, conforme artigo 97 da Constituição Federal e Súmula Vinculante nº 10 do STF: “Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, afasta sua incidência, no todo ou em parte”.

Como se passa a demonstrar, a exigência de regularidade fiscal, com eficácia contida ou não, é manifestamente inconstitucional.

2.3.1. Não há razoabilidade ou proporcionalidade.

Ainda que umbilicalmente ligados, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade guardam certa distinção: enquanto aquele diz respeito ao “mínimo aceitável”, de modo a afastar soluções, interpretações ou conclusões absurdas ou teratológicas, este implica a busca da “melhor solução possível” dentre aquelas que se apresentem em determinado momento e/ou situação, assim entendida a mais ponderada conforme critérios de necessidade e adequação, com a conseqüente “proibição do excesso”.

Tais princípios não se encontram explícitos em nenhum dos artigos da Constituição Federal de 1988. Não por isso perdem em importância e efetividade dentro do sistema, pois são facilmente inferidos de outros princípios e normas expressamente referidos no texto constitucional, como os princípios do devido processo legal, da igualdade, legalidade e moralidade, assim como dos direitos e garantias fundamentais¹⁶. Mais ainda, mesmo ausente referência expressa a seu respeito no texto constitucional, os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade configuram, na esteira da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal,

¹⁶ MOYSÉS, Eliana Alonso. A interpretação das normas constitucionais sobre Contribuições (Dissertação de Mestrado – Faculdade de Direito da PUC/SP – obra não publicada), 1997, ps. 176 e 177.

postulado constitucional autônomo que tem sua *sedes materiae* específica na disposição constitucional que disciplina o devido processo legal para fins de qualquer privação de liberdade ou de bens (art. 5º, inciso LIV)¹⁷.

Como assevera o Min. Celso de Mello, “impõe-se ao Estado, no processo de elaboração das leis, a observância do necessário coeficiente de razoabilidade, pois, como se sabe, todas as normas emanadas do Poder Público devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio ‘substantive due process of law’ (CF, art. 5º, LIV), eis que, no tema em questão, o postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais, consoante tem proclamado a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (...) Em suma: a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculados em diplomas normativos por este editados”¹⁸.

Isto porque “as competências administrativas só podem ser validamente exercidas na extensão e intensidade proporcionais ao que seja realmente demandado para cumprimento da finalidade de interesse público a que estão atreladas”¹⁹.

A exigência de regularidade fiscal para fins de deferimento do pedido de recuperação judicial contraria ambos os princípios, na medida em que se distancia do “mínimo aceitável” e é claramente excessiva, não atendendo a critérios de adequação e necessidade, menos ainda tendo sido estabelecida na extensão e intensidade proporcionais ao que seria cabível para o atendimento do interesse público envolvido. Afinal, como antes demonstrado, a exigência não condiz com a realidade e não guarda relação com o interesse público atinente à preservação da empresa, de sua função

¹⁷ MENDES, Gilmar Ferreira. A Proporcionalidade na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Repertório IOB de Jurisprudência - 1ª quinzena de dezembro de 1994 - nº 23/94, Caderno 1, p. 469.

¹⁸ Voto proferido nos autos do RE nº 413.782/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 03/06/2005.

¹⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 12ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 67.

social, do emprego e da renda. Como ressaltam Ives Gandra e Marilene Rodrigues, “se a recuperação judicial teve por objetivo amparar as empresas em dificuldades, para que continuassem produtivas, assegurando empregos e recolhimento de tributos, tal exigência de certidões negativas é incompatível com a finalidade da norma legal”²⁰.

Importa destacar que a mesma Lei nº 11.101/05 determina seja dispensada, no deferimento do processamento do pedido de recuperação judicial, a “apresentação de certidões negativas para que o devedor exerça suas atividades”²¹ e, contraditoriamente, anula a dispensa ao exigir a apresentação das certidões para a concessão da recuperação²². Dir-se-á que a razão para tanto seria a possibilidade de o devedor, após o deferimento do processamento da recuperação judicial, regularizar seus débitos fiscais em condições mais vantajosas (caso venham a ser fixadas de forma adequada e condizente com as necessidades dos devedores em recuperação judicial). Todavia, subsiste a contradição e a inadequação da exigência, mesmo porque, como visto, nem todos os créditos tributários não pagos, não suspensos e não garantidos são necessariamente devidos, em especial quando objeto de discussão judicial cujo julgamento final poderá extingui-los²³.

Inaceitável e excessiva, ao menos, a negativa da recuperação judicial em razão da existência de créditos tributários na referida situação, ou seja, que estejam *sub judice*, ainda que não suspensos nem garantidos, com efetiva possibilidade de virem a ser afastados, ao final, pelo Poder Judiciário. A exigência de pagamento nessa situação contraria ainda mais os objetivos de preservação e fortalecimento da empresa, impondo-lhe gasto que então ainda não se pode considerar definitivamente devido ou necessário.

Relevante apontar, igualmente, que a recuperação judicial diz respeito à tentativa de conciliação da empresa com seus credores privados. O Fisco não participa do acordo, que não lhe diz respeito. Não tem seus créditos a

²⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva e RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte / coordenador Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética, 2007, p. 431.

²¹ Exceto, apenas, para contratação com o Poder Público ou para recebimento de benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, conforme art. 52, II.

²² Conforme artigos 57 e 58, já referidos.

²³ Nos termos do artigo 156, X do CTN.

ele subordinados, devendo prosseguir sua regular cobrança²⁴. Exigir a regularidade fiscal para que possa ser o acordo entre particulares celebrado e homologado em juízo, portanto, subverte a ordem e não guarda relação de pertinência com o objeto da norma. Caberá aos credores particulares avaliar se o passivo fiscal da empresa que pediu recuperação judicial inviabiliza ou não o acerto proposto em relação às demais dívidas, o que não se confunde com condicionar tal avaliação à prévia regularização do passivo fiscal da empresa.

Alerta José Eli Salamacha que, “se não há empecilho ao ajuizamento de execuções fiscais, ou ao prosseguimento de execuções já instauradas, é desarrazoado exigir do devedor a regularização de sua situação perante o Fisco para ver deferido o pedido de recuperação judicial, considerando que esta, concedida, nenhuma limitação acarretará ao direito das Fazendas Públicas”²⁵.

Em suma, a exigência de regularidade fiscal para concessão da recuperação judicial contraria os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, pois é excessiva e impertinente, não atendendo aos critérios de adequação e necessidade.

2.3.2. Desvio de finalidade e abuso do ato legislativo.

Já decidiu o Supremo Tribunal Federal, em mais de uma oportunidade, que “O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade - que extrai a sua justificação dogmática de diversas cláusulas constitucionais, notadamente daquela que veicula a garantia do *substantive due process of law* - acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade

²⁴ Nos termos do art. 187 do CTN, “A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento”. Também o art. 6º, § 7º da Lei nº 11.101/2005 determina que “As execuções de natureza fiscal não são suspensas pelo deferimento da recuperação judicial, ressalvada a concessão de parcelamento nos termos do Código Tributário Nacional e da legislação ordinária específica”.

²⁵ SALAMACHA, José Eli. Débitos fiscais e a recuperação judicial de empresas. Revista de Direito Mercantil nº 140. São Paulo: Malheiros, out./dez. 2005, p. 123.

material dos atos estatais. A norma estatal, que não veicula qualquer conteúdo de irrazoabilidade, presta obséquio ao postulado da proporcionalidade, ajustando-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do *substantive due process of law* (CF, art. 5º, LIV). Essa cláusula tutelar, ao inibir os efeitos prejudiciais decorrentes do abuso de poder legislativo, enfatiza a noção de que a prerrogativa de legislar outorgada ao Estado constitui atribuição jurídica essencialmente limitada, ainda que o momento de abstrata instauração normativa possa repousar em juízo meramente político ou discricionário do legislador”²⁶.

Sempre que o Estado pretender utilizar meio não adequado para a finalidade envolvida, ou mesmo valer-se de determinado instrumento, método ou procedimento para, contornando vedação legal ou constitucional, atingir indiretamente a mesma finalidade que, por qualquer razão, não lhe seria possível atingir de forma direta, configurar-se-á desvio de finalidade. Da mesma forma, quando o Estado, a pretexto de atingir determinado objetivo constitucional, adota mecanismo que, na prática, implica efeito contrário e acaba por neutralizá-lo, tem-se, igualmente, desvio de finalidade. Disto resultará, por consequência, a nulidade do ato praticado, seja ele de natureza executiva ou legal.

Canotilho qualifica o desvio de finalidade do ato legislativo como “excesso de poder legislativo”, demonstrando ser também aplicável aos atos legislativos a figura do desvio de poder dos atos administrativos e ressaltando que “sempre que a norma atribui a uma autoridade ou órgão de administração um poder com vista a determinado fim (condicionante do exercício da sua competência) e essa autoridade ou órgão prossegue fins distintos dos fixados pela norma, a decisão ou deliberação (acto administrativo) que adopte deve considerar-se viciada de nulidade”²⁷.

Miguel Reale, na mesma direção, alerta com propriedade: “alegar-se-á que a lei pode tudo, até mesmo converter o vermelho em verde, para eliminar proibições e permitir a passagem de benesses, mas há erro grave nesse raciocínio. As vedações constitucionais, quando ladeadas em virtude de processos oblíquos, caracterizam desvio de poder e, como tais, são nulas de

²⁶ ADI-MC 1407/DF, Rel. Min. Celso de Mello - DJ: 24/11/2000. No mesmo sentido, o entendimento externado quando do julgamento da ADI 2551 MC-QO/MG (Rel. Min. Celso de Mello, DJ: 20/04/2006).

²⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*, 6ª ed. Coimbra: Almedina, 1995, p. 1.015.

pleno direito. Não se creia que só haja desvio de poder por parte do Executivo”, pois o ato legislativo “não escapa da mesma increpação se a lei configurar o emprego malicioso de processos tendentes a camuflar a realidade, usando-se dos poderes inerentes ao ‘processo legislativo’ para atingir objetivos que não se compadecem com a ordem constitucional”²⁸.

As lições de Canotilho e Reale aplicam-se como luva à hipótese ora examinada.

O desvio de finalidade da exigência de regularidade fiscal para fins de deferimento da recuperação judicial é claro. O objetivo e a finalidade da Lei nº 11.101/05 foram, de forma consentânea com os princípios constitucionais envolvidos, preservar a empresa e sua função social, fixando novo mecanismo como tentativa de evitar sua quebra. Ao inserir, no bojo da legislação atinente a este novo mecanismo, determinação que com ele não se coaduna, dificultando-o a ponto de, em muitos casos, até mesmo inviabilizá-lo, tudo para proteger os interesses de quem sequer participa da negociação, há inequívoco desvio de finalidade. Foram perseguidos fins distintos daqueles previstos na Constituição Federal e na própria norma editada, que com eles não se compadecem. Ao contrário, tiram-lhes eficácia, anulando-os.

2.3.3. Coerção para pagamento. Sanção política e restrição ao livre acesso ao Poder Judiciário.

Não pode o Fisco compelir o contribuinte ao pagamento do crédito tributário que repute devido. Tem ele à sua disposição mecanismos legais que asseguram a cobrança e a garantia de satisfação do crédito tributário, na hipótese de vir a ser considerado efetivamente devido pelo Poder Judiciário. Ao contornar tais mecanismos e pretender obstar o exercício da atividade econômica enquanto não forem honrados créditos tributários pendentes, viola-se, dentre outros, o princípio da livre iniciativa (CF, art. 170, parágrafo único).

O tema é pacífico na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que repele com veemência quaisquer tentativas de burlar tais mecanismos de forma a pretender antecipar o pagamento como condição para que o

²⁸ REALE, Miguel. Abuso do poder de legislar - RDP 39/40, julho/dezembro de 1976, RT, ps. 76/77.

contribuinte continue exercendo livremente sua atividade econômica. Nesse sentido, a orientação quanto a serem inadmissíveis quer “a interdição de estabelecimento” (Súmula nº 70), quer “a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos” (Súmula nº 323), também não sendo “lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais” (Súmula nº 547).

Ora, é exatamente disto de que se cuida na situação presente. A exigência de regularidade fiscal como condição para o deferimento da recuperação judicial – que, repita-se, não abrange créditos tributários – implica coerção para pagamento²⁹ dos tributos que não se encontrem garantidos ou com exigibilidade suspensa, para que o contribuinte possa manter o exercício de sua atividade econômica. Da mesma forma, restringe o direito fundamental ao livre acesso ao Poder Judiciário (CF, art. 5º, XXXV), mais especificamente o direito do contribuinte obter a competente prestação jurisdicional acerca da validade de determinada exigência fiscal que repute ilegítima.

Aliás, já teve o Supremo Tribunal Federal oportunidade de declarar inconstitucional a exigência de certidões negativas como condição para a prática de vários atos empresariais e da vida civil, considerando-a ilegítima quando posta como condição, por exemplo, para fins de inscrição no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ)³⁰, registro de contrato social ou contratação de empréstimos junto a instituições financeiras³¹ e impressão de notas fiscais³².

Pelas mesmas razões e pelos mesmos fundamentos jurídicos, não há como considerar legítima a exigência de certidões negativas como condição para o deferimento da recuperação judicial. Sendo a recuperação judicial necessária para a empresa manter suas atividades (caracterizando, a rigor, derradeira tentativa de evitar a quebra), a exigência de regularidade fiscal implica claro óbice a tanto, muito mais grave e intransponível do que o

²⁹ Ou, ao menos, depósito, cujos efeitos para fins de arrecadação são os mesmos, relativamente aos créditos tributários administrados pela Receita Federal do Brasil.

³⁰ AgReg no RE 576.320, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 17/12/2013.

³¹ ADI 173/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgado em 25/09/2008.

³² AgReg no RE 556.038 AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 01/04/2008.

verificado em algumas das hipóteses em que o STF concluiu haver inconstitucionalidade.

3. Considerações adicionais sobre o parcelamento diferenciado.

Os parágrafos 1º e 2º do artigo 10-A da Lei nº 10.522/02, na redação da Lei nº 13.043/14, encontram-se assim redigidos:

“§ 1º 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.

§ 2º 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.”

Não se pode, em hipótese alguma, interpretar tais dispositivos como se ali se exigisse que o parcelamento de que se cuida abrangesse necessariamente todos os supostos débitos constantes dos registros da Receita Federal do Brasil (RFB) e/ou da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), ainda que garantidos ou com exigibilidade suspensa. A lei apenas explicita que o contribuinte poderá incluir no parcelamento todo e qualquer débito, não que deverá necessariamente fazê-lo.

Por se tratar de parcelamento em condições diferenciadas (não obstante insuficientes), poder-se-ia exigir que englobasse a totalidade apenas dos créditos tributários não suspensos e não garantidos, de modo a, inclusive, possibilitar a expedição de certidão positiva com efeitos de negativa.

A rigor, como antes demonstrado, também deveriam ser excepcionados todos os créditos tributários *sub judice*, mas, ao menos a inclusão dos créditos tributários suspensos ou garantidos deve ocorrer a exclusivo

critério do devedor, em interpretação conforme à Constituição Federal. Entendimento distinto implica ilegítima restrição do amplo acesso ao Poder Judiciário (CF, art. 5º, XXXV, já referido), contrariedade com o disposto no artigo 191-A do CTN (que exige a comprovação da regularidade fiscal, ressalvando a necessária observância do disposto nos artigos 151, 205 e 206 do mesmo Código, quanto aos créditos tributários suspensos ou garantidos) e antinomia com a própria Lei nº 11.101/05, cujo artigo 57 faz expressa ressalva acerca dos mesmos dispositivos do CTN.

Assim devem ser necessariamente interpretadas a Lei nº 10.522/02 e a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15, de 2009³³, afastando-se a aparente dubiedade desta última ao prever que o parcelamento deva abranger, de um lado, “a totalidade dos débitos exigíveis em cada órgão”³⁴ (com o que ficaria afastada a obrigatoriedade de inclusão dos débitos não exigíveis) e, de outro, “a totalidade dos débitos devidos pelo sujeito passivo constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União (DAU), 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”³⁵, bem assim que, “No caso de os débitos 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”³⁶.

Ilegítima, ademais, a exigência de renúncia “a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem a ação judicial e o recurso administrativo”. Esta disposição sequer comporta interpretação conforme à Constituição. Trata-se de determinação que se tornou comum nos parcelamentos em geral, mas que padece de manifesta inconstitucionalidade, pois limita o acesso ao Poder Judiciário e contraria o interesse público (distinto do interesse do governo, do governante ou da autoridade fiscal) de que somente sejam definitivamente extintos créditos tributários legítimos, sob

³³ Na redação da Portaria PGFN/RFB nº 1, de 13/02/2015 (DOU de 18/02/2015).

³⁴ Art. 36-A, § 1º, I.

³⁵ Art. 36-A, § 3º.

³⁶ Art. 36-A, § 5º.

pena de inaceitável³⁷ locupletamento do Estado acerca do que, a rigor, não lhe caiba.

Não por outra razão, há muito declarou o STF, ao examinar previsão legal de que o parcelamento implicaria confissão irretratável e renúncia a qualquer defesa ou recurso administrativo ou judicial, inconstitucional a expressão “ou judicial”, pois, nas palavras do Ministro Moreira Alves, “a pretensão à tutela jurídica (que não é a pretensão de direito material) é irrenunciável”³⁸.

4. Conclusões.

À vista do quanto exposto, conclui-se que:

- 1) As condições diferenciadas para o parcelamento de débitos de empresas em recuperação judicial não foram fixadas na medida de suas desigualdades, menos ainda de suas necessidades. Não foram observados, dentre outros, os princípios da isonomia, da função social da empresa e de sua necessária preservação, na busca do pleno emprego.
- 2) Permanecerá contida a eficácia dos dispositivos legais que determinam a comprovação de regularidade fiscal para fins de deferimento da recuperação judicial até que sejam oferecidas a tais devedores formas de parcelamento proporcionais às suas desigualdades e necessidades, com critérios e condições minimamente adequados a viabilizá-la.
- 3) Independentemente da eficácia contida, a exigência de regularidade fiscal contrapõe-se ao nobre propósito da Lei nº 11.101/2005 de assegurar meios e modos de preservação de empresas que se encontrem em dificuldades financeiras, como última oportunidade de superação e, em especial, de manutenção da atividade econômica, do emprego e da renda, com a compatibilização dos interesses de devedores e credores.
- 4) Há violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, por se tratar de exigência excessiva e impertinente, que não atende aos critérios de adequação e necessidade. Quando menos, não se pode exigir, como

³⁷ E, se não ilícito, imoral (contrário, portanto, ao art. 37, *caput* da CF).

³⁸ RE nº 94.141-0, Rel. Min. Soares Muñoz, julgado em 10/11/1982.

condição para o deferimento da recuperação judicial, o pagamento de créditos tributários cuja legitimidade esteja *sub judice*, pendente de definição pelo Poder Judiciário, ainda que sem suspensão de exigibilidade ou não garantidos.

5) Há, também, desvio de finalidade e abuso do ato legislativo. Foi inserida, na legislação cujo objetivo é preservar a empresa e sua função social e que fixou novo mecanismo como tentativa de evitar a quebra, determinação que com ele não se coaduna, dificultando-o a ponto de, em muitos casos, até mesmo inviabilizá-lo. Persegue-se finalidade distinta daquela prevista na Constituição Federal e na própria norma editada.

6) A exigência caracteriza, igualmente, coerção para pagamento, sanção política e restrição ao livre acesso ao Poder Judiciário, como já declarou o Supremo Tribunal Federal em hipóteses análogas e menos graves.

7) A Lei nº 10.522/02 e a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15/2009 não podem ser interpretadas como se exigissem a inclusão dos créditos tributários suspensos ou garantidos, no parcelamento diferenciado (e insuficiente) ali autorizado aos devedores em recuperação judicial.

8) É inconstitucional a exigência, comum nos parcelamentos em geral, de renúncia a quaisquer alegações de direito, por restringir o acesso ao Poder Judiciário e contrariar a moralidade e o interesse público de extinção tão somente dos créditos tributários legítimos.

Mário Luiz Oliveira da Costa - Advogado militante na área de Direito Tributário, com cursos de especialização em Direito Tributário (pelo Centro de Extensão Universitária) e Direito Empresarial (pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo). Mestre em Direito Econômico pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP. Diretor e Conselheiro da Associação dos Advogados de São Paulo (AASP). Membro do Instituto dos Advogados de São Paulo (IASP) e do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).