

OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NO SEIO DO PROCESSO INSOLVÊNCIA/FALIMENTAR: UMA ANÁLISE COMPARADA ENTRE OS SISTEMAS JURÍDICOS PORTUGUÊS E BRASILEIRO

Andre Luiz Rodrigues Defaveri

Mestrado em Ciência Jurídico Forense

Orientação: Prof.^a Dr.^a Leticia Marques

Julho/2021



UNIVERSIDADE PORTUCALENSE

ANDRE LUIZ RODRIGUES DEFAVERI

OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NO SEIO DO PROCESSO
INSOLVÊNCIA/FALIMENTAR: UMA ANÁLISE COMPARADA
ENTRE OS SISTEMAS JURÍDICOS PORTUGUÊS E BRASILEIRO

Dissertação de Mestrado

Trabalho realizado sob a orientação da Professora Doutora Letícia Marques

Porto
Julho/2021

RESUMO

Diante da grave crise econômica que atingiu as empresas e do conseqüente aumento dos pedidos de insolvência desenvolvemos o presente trabalho que tem como objetivo analisar os créditos tributários e sua forma de recuperação no contexto da insolvência, utilizando como fonte as legislações brasileira e portuguesa, fazendo uma comparação entre os sistemas. Utilizamos o método de análise jurisprudencial e também de comparação das doutrinas sobre o tema. Objetivamos analisar, ainda, as justificativas para os benefícios de tratamento aos créditos tributários em detrimento aos outros créditos e se tais medidas não estariam ferindo o princípio da igualdade entre os créditos que rege o processo insolvencial. A questão será analisada no contexto não só das pessoas jurídicas, mas também no âmbito das pessoas singulares. Exploramos, ainda, a questão da recuperação judicial e das alterações que foram feitas nos textos legais com o objetivo de fortalecer a posição dos créditos tributários e qual foi a reação dos tribunais diante das referidas alterações legislativas. Durante todo o trabalho tentamos trazer nosso posicionamento sobre os temas estudados, objetivando, dentro do possível ajudar a elucidar as possíveis incoerências. Com isso, pretendemos contribuir para a concretização de soluções jurídicas no confronto entre os créditos tributários e o princípio da igualdade entre os créditos, tentando harmonizar a tensão entre o direito tributário e o direito empresarial.

Palavras-chave: Créditos. Igualdade. Insolvência. Recuperação. Tributos.

ABSTRACT

In view of the serious economic crisis that hit companies and the consequent increase in insolvency requests, we developed this work, which aims to analyze tax credits and their form of recovery in the context of insolvency, using Brazilian and Portuguese legislation as a source, making a comparison between systems. We used the jurisprudential analysis method and also the comparison of doctrines on the subject. We also aim to analyze the justifications for the benefits of treating tax credits to the detriment of other credits and whether such measures would not be violating the principle of equality between the credits that governs the insolvency process. The issue will be analyzed in the context not only of legal entities, but also in the context of natural persons. We also explore the issue of judicial reorganization and the changes that were made to the legal texts with the aim of strengthening the position of tax credits and what was the reaction of the courts to these legislative changes. Throughout the work, we tried to bring our position on the themes studied, aiming, as far as possible, to help elucidate possible inconsistencies. With this, we intend to contribute to the realization of legal solutions in the confrontation between tax credits and the principle of equality between credits, trying to harmonize the tension between tax law and business law.

Keywords: Credits. Equality. Insolvency. Recovery. Taxes.

SUMÁRIO

| | | |
|----|---|----|
| 1 | INTRODUÇÃO | 6 |
| 2 | OBJETIVOS DO PROCEDIMENTO FALIMENTAR | 8 |
| 3 | O PRINCÍPIO DO PAR CONDITIO CREDITORUM | 12 |
| 4 | CLASSIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS..... | 14 |
| 5 | O CRÉDITO TRIBUTÁRIO NA INSOLVÊNCIA | 17 |
| | 5.1 Princípio da igualdade dos créditos x crédito tributário..... | 17 |
| | 5.2 Os efeitos da declaração de insolvência | 18 |
| 6 | A COBRANÇA DAS DÍVIDAS FISCAIS NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA | 21 |
| | 6.1 Possibilidade de atos de constringção em fase de empresa em recuperação judicial..... | 25 |
| | 6.2 Da execução de dívidas fiscais no direito português durante a vigência da insolvência | 27 |
| 7 | DOS PRINCÍPIOS QUE NORTEIAM OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.... | 34 |
| 8 | DA BLINDAGEM DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NA LEGISLAÇÃO PORTUGUESA | 41 |
| | 8.1 Da posição atual dos tribunais portugueses no tocante a posição da fazenda nos planos de insolvência | 48 |
| 9 | DA POSIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NA RECUPERAÇÃO JUDICIAL BRASILEIRA..... | 56 |
| 10 | DOS CRÉDITOS FISCAIS NA INSOLVÊNCIA DA PESSOA FÍSICA | 68 |
| | 10.1 Da execução por quantia certa contra devedor insolvente no Brasil | 68 |
| | 10.2 A insolvência de pessoas singulares e os créditos fiscais no direito português | 72 |
| 11 | DA POSSIBILIDADE DAS ASSOCIAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS PEDIREM FALÊNCIA OU RECUPERAÇÃO JUDICIAL NA LEI BRASILEIRA | 78 |
| 12 | CONCLUSÃO | 85 |
| | REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 90 |

1 INTRODUÇÃO

A posição dos créditos tributários no contexto insolvencial há muitos anos tem trazido questionamentos e despertado interesse entre os doutrinadores, legisladores e julgadores. É sempre objeto de muita discussão a tensão entre dois ramos do direito, o direito falimentar e o direito tributário. Principalmente quando se percebe que há um princípio de igualdade entre os créditos que rege o processo insolvencial e muitas vezes parece não estar sendo observado.

Essa discussão importa para a sociedade como um todo para entender de que forma a declaração de insolvência impacta na recuperação do crédito tributário que é a fonte primordial de renda dos Estados e, por outro lado, de que forma as empresas serão afetadas por essa cobrança. Se há um fortalecimento demasiado na posição do crédito estatal e na forma de recuperá-lo e se há justificativa para tanto.

Pretendemos tratar a questão não só no âmbito da insolvência, mas também no âmbito da recuperação judicial brasileira. Para a realização de trabalho utilizamos o método de análise jurisprudencial e comparação de legislação, bem como a doutrina sobre os temas.

Assim, nasceu a ideia de analisar-se essa questão a luz de legislação de dois países, a fim realizar uma breve comparação entre os sistemas e talvez ser utilizado como fonte de inspiração para os legisladores brasileiros e portugueses possam aprimorar seus ordenamentos jurídicos. Verificando, assim, os pontos fortes e fracos de cada um.

Não pretendemos esgotar o tema pois as controvérsias são muitas, mas tentamos trazer pontos mais polêmicos e que consideramos mais importantes.

No caso do direito brasileiro, esse trabalho já fez a análise com base na nova lei de falência recentemente alterada, apesar de não haver muitos posicionamentos jurisprudenciais e doutrinários consolidados sobre o tema.

Começamos a realizar esse trabalho antes mesmo da crise mundial do COVID que agravou ainda mais situação financeira das empresas e ampliou a necessidade do Estado em obter receitas oriunda dos tributos, portanto, a tensão que já existia agravou-se,

tendo de um lado as empresas necessitando de salvaguardas e do outro o Estado necessitando de receitas. Parece-nos que o interesse o presente trabalho só aumentou.

Assim, iniciamos o trabalho analisando os objetivos do procedimento falimentar, se voltado para liquidação das empresas ou para a recuperação das mesmas. Em um segundo momento passamos a análise do princípio da igualdade entre os créditos e de que forma estariam positivados na respectiva legislação pátria, trazendo, ainda, uma visão sob a forma de classificação dos créditos em geral.

Posteriormente passamos a análise especificamente do crédito tributário no contexto insolvencial, analisando se o princípio da igualdade entre os créditos estaria sendo respeitado, para após analisar os efeitos concretos da declaração de insolvência junto aos créditos tributários.

Depois ingressamos no campo das cobranças das dívidas fiscais na legislação portuguesa e brasileira, analisando, no caso brasileiro, a possibilidade de atos de constrição de bens de empresas em fase de recuperação judicial.

Trouxemos, ainda, uma análise dos princípios que norteiam os créditos tributários, a fim de entender se os privilégios a eles concedidos se justificam.

E, ato contínuo, um capítulo estudando a blindagem dos créditos tributários na legislação portuguesa através da introdução do nº 3 do art. 30 e de que forma isso alterou a interpretação dos julgadores, bem como analisamos, ainda, a posição jurisprudencial com relação a posição da fazenda nos planos de insolvência.

Analisamos, ainda, a posição dos créditos tributários na recuperação judicial brasileira, a luz do entendimento dos tribunais superiores.

E por fim um capítulo sobre a insolvência da pessoa física em ambos os sistemas e de que forma isso impactaria o crédito fiscal.

E em última análise, em relação ao direito brasileiro, analisamos a questão de as associações sem fins lucrativos poderem pedir falência e recuperação judicial, tendo em vista a grande polêmica que se tornou e o vácuo legislativo existente na legislação brasileira.

2 OBJETIVOS DO PROCEDIMENTO FALIMENTAR

Antes de abordarmos a questão específica dos créditos tributários no processo falimentar devemos primeiramente analisar o objetivo a que se destina o procedimento para cada legislação pátria respectiva. O principal diploma que rege a insolvência portuguesa é o código da insolvência e recuperação de empresas (CIRE), consubstanciado no decreto-lei nº 53/2004, sendo que pelo lado brasileiro este está consubstanciado na lei 11.101 de 2005, que foi recentemente alterada pela lei 14.112 de 24 de dezembro de 2020.

O presente trabalho inclusive já incorporará algumas alterações que foram realizadas pelo legislador brasileiro na lei de falência, com o objetivo de modernizar o texto e adaptá-lo a uma realidade mundial.

O mais importante a fazer em primeiro é realizar a diferenciação de termos, uma vez que enquanto o ordenamento jurídico português atualmente utiliza o termo insolvência, o ordenamento jurídico brasileiro utiliza o termo falência, sendo que essa diferença será visível em muitas passagens ao longo desta dissertação.

A lei portuguesa traz logo no primeiro artigo do CIRE a finalidade do referido processo:

1 - O processo de insolvência é um processo de execução universal que tem como finalidade a satisfação dos credores pela forma prevista num plano de insolvência, baseado, nomeadamente, na recuperação da empresa compreendida na massa insolvente, ou, quando tal não se afigure possível, na liquidação do património do devedor insolvente e a repartição do produto obtido pelos credores.

A redação atual desse artigo foi determinada pela Lei 16/2012 que suavizou a redação originária que previa a predominância do sistema falência liquidação, mas, no entanto, diante de uma enxurrada de críticas da doutrina e da grave crise económica pela qual passavam os países europeus, o legislador português resolveu modificar o texto, suavizando-o e inserindo de forma objetiva como objetivo primário a recuperação da empresa.

E mesmo com a alteração do dispositivo, a doutora Catarina Serra questiona se a recuperação da empresa seria realmente a finalidade do procedimento de insolvência, ou seja, se seria uma mera alteração do texto legal sem eficiência prática ou se realmente todo o sistema estaria voltado para o objetivo de recuperar as empresas e retomá-las à atividade económica produtiva:

Aparentemente, a norma do art. 1º, nº 1, estabelece o primado da recuperação e relega o fim liquidatório do processo de insolvência para a posição residual. Também neste passo a norma deve ser lida com cuidado. Como se disse, o processo de recuperação que existia no código de processos especiais de recuperação de empresa e de falência desapareceu com o código da Insolvência e da recuperação de empresas, tornando-se o plano de insolvência o único meio disponível para a recuperação em caso de insolvência. Ora, a configuração do plano de insolvência não é a que mais favorece a realização desta finalidade. Atendendo ao advérbio "nomeadamente", o plano de insolvência não se esgota, aliás, nela, podendo simplesmente destinar-se a regular a liquidação dos bens do devedor em moldes distintos dos dispostos na lei.¹

E a Doutora ainda demonstra de forma prática e objetiva, porque é que entende que na prática a alteração da norma tornou-se pouco eficaz:

A alteração à primeira norma sugere que a recuperação da empresa deve (voltar a) ser prioritária. Mas a alteração não é acompanhada de nenhuma modificação substancial da disciplina, que, designadamente, transforme o plano da insolvência na solução mais imediata, mais fácil ou mais apetecível para os credores, que continuam a ter o poder de tomar todas as decisões fundamentais. Assim sendo, não se vê em que assenta o primado da recuperação.²

O doutor Menezes Leitão entende que o CIRE realmente consagra em primeiro lugar o interesse na recuperação da empresa, mas, no entanto, acaba por criticar o facto de que essa escolha, isto é, sobre qual opção seguir, fica na mão dos credores.³

Ou seja, nesse ponto percebemos que o legislador português atribui como função principal a recuperação da empresa, e só quando não for possível é que se partirá para a liquidação da mesma. É de notar que não estamos a debater se isso ocorre de forma concreta, mas sim se em tese houve essa preocupação.

E mesmo que não tenha ocorrido de forma efetiva, só a simples intenção em modificar já se torna um passo importante. É claro que não devemos permanecer no campo das ideias e das intenções, pois as ações é que determinam o destino das coisas.

¹ SERRA, Catarina. *Lições de Direito da Insolvência*. São Paulo: Editora Almedina, 2018. ISBN 9724074455. p. 49.

² SERRA, ref. 1, p. 31.

³ MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de. *Direito da Insolvência*. 9. ed. São Paulo: Editora Almedina, 2019. ISBN 9789724080123.p.79

Por outro lado, curiosamente, o legislador brasileiro, ao tratar da falência na alterada lei 11.101, abordava a questão de forma tímida, não atentando de forma direta no facto do objetivo da falência. Ele dispunha esta de forma genérica, sem, no entanto, mencionar a preocupação com a recuperação da empresa em si, referindo-se aos recursos da empresa. Contudo, da leitura do referido artigo era possível extrair esse objetivo através de uma interpretação.

“Art. 75. A falência, ao promover o afastamento do devedor de suas atividades, visa a preservar e otimizar a utilização produtiva dos bens, ativos e recursos produtivos, inclusive os intangíveis, da empresa.”.

Com isto, havia um afastamento entre os diplomas legais e preocupações diferentes. Enquanto o legislador português já tratava o tema de forma direta, o brasileiro ainda titubeava. O doutor André Santa Cruz destaca o objetivo principal da falência:

O objetivo primordial do processo falimentar, segundo o dispositivo ora em análise, é promover o afastamento do devedor de suas atividades visando a preservar e otimizar a utilização produtiva dos bens, ativos e recursos produtivos, inclusive os intangíveis, da empresa. Aqui se destacam dois importantes princípios do Direito Falimentar moderno: (i) o princípio da preservação da empresa e (ii) o princípio da maximização dos ativos.⁴

Parece até que o legislador brasileiro, percebendo a falta de contundência no texto legal, resolveu alterar o texto de forma favorável, seguindo a tendência do entendimento português. Com o advento da já citada lei 14.112 é que o legislador resolveu incorporar de forma direta e literal a recuperação da empresa e deu uma nova redação ao art. 75:

Art. 75. A falência, ao promover o afastamento do devedor de suas atividades, visa a:
I - preservar e a otimizar a utilização produtiva dos bens, dos ativos e dos recursos produtivos, inclusive os intangíveis, da empresa; II - permitir a liquidação célere das empresas inviáveis, com vistas à realocação eficiente de recursos na economia; e III - fomentar o empreendedorismo, inclusive por meio da viabilização do retorno célere do empreendedor falido à atividade econômica.

Ou seja, percebe-se claramente que a alteração legal caminhou no sentido de se tornarem mais próximos os textos e de se considerar como finalidade principal a recuperação da empresa e o seu retorno à atividade económica de forma expressa.

⁴ RAMOS, Andre Luiz Santa Cruz. *Manual de Direito Empresarial - Volume Único*. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2019. ISBN 6556805718. p. 768.

Essa alteração foi importante, pois mostra que os dois textos legislativos seguiram a mesma direção, sem, contudo, ressaltar o facto de que o legislador português, num pensamento muito mais moderno, já trazia essa preocupação com a salvação das empresas.

É certo que, no caso de Portugal, a alteração não se deu de forma espontânea, uma vez que as alterações foram impostas pela adesão ao programa de auxílio financeiro à República Portuguesa, a chamada "Troika" como destaca Catarina Serra.⁵

Ao que parece, pelo menos em tese, superou-se, ou ao menos caminha-se nesse sentido, o velho conflito existente entre falência liquidação e falência recuperação, demonstrando assim qual dos dois deve preponderar. Com isto não restam dúvidas de que o objetivo primordial é retomar a empresa à atividade jurídica plena e, só em último caso, partir para a sua extinção. Com isto, assim, temos sempre em atenção o facto de que as empresas realmente improdutivas devem ser extirpadas definitivamente do ordenamento jurídico.

O que se vê muitas vezes é que as empresas cometem verdadeiros abusos de direito, no sentido de se utilizar o procedimento recuperacional para permanecer de forma indevida a gravitar na sociedade, sem quaisquer condições económicas e sem que isso traga qualquer tipo de ganho para a atividade económica produtiva. Pelo contrário, muitas vezes isso traz prejuízos para os particulares e para o Estado.

Daí a necessidade de se temperar com maestria e através de uma legislação efetiva, o que realmente consiga evitar tal conduta e que seja destinada a um real aproveitamento das empresas que mereçam o amparo legal.

⁵ SERRA, ref. 1, p. 30.

3 O PRINCÍPIO DO PAR CONDITIO CREDITORUM

Primeiramente é importante localizar nos textos legais que regem o tema, bem como nos entendimentos dos doutrinadores, se ambas as legislações são inspiradas pelo referido princípio, uma vez que se eles não forem a base da comparação entre os créditos, talvez fosse difícil realizar o presente trabalho.

Segundo a importante doutrina portuguesa, é o referido princípio que rege a declaração de insolvência: “É o princípio da par conditio creditorum que norteia, pois, a aplicação das normas que consagram os efeitos da declaração de insolvência, sobretudo daquelas que deixam, aparentemente, ao juiz e ao administrador da insolvência, alguma liberdade de atuação”⁶.

No mesmo sentido, Menezes Leitão:

[...] a razão de ser do processo de insolvência é a de fazer com que todos os credores do mesmo devedor exerçam os seus direitos no âmbito de um único processo e o façam em condições de igualdade (para conditio creditorum), não tendo nenhum credor quaisquer outros privilégios ou garantias, que não aqueles que sejam reconhecidos pelo Direito da Insolvência, e nos precisos termos em que este o reconhece.⁷

Observando os doutrinadores brasileiros, verificamos que o mesmo princípio é observado:

Essa intervenção estatal preserva o interesse público de que todos os credores, titulares de créditos de mesma natureza, sejam tratados em igualdade de condições, ou seja, na satisfação preferencial de determinadas obrigações, por sua natureza, em detrimento de outras, igualmente por sua natureza, considerando a maior ou menor relevância pela avaliação do legislador.⁸

Destaca-se que a ideia de classificar os credores do falido visa a reequilibrar situações de desigualdades. Diante da diversidade de créditos a ser habilitados, a lei objetiva assegurar um tratamento mais equilibrado e proporcional aos credores no processo falimentar.⁹

Existe uma consagrada expressão latina que trata desse tema: par conditio creditorum, que na verdade é um princípio que revela a igualdade de condições entre os credores. Essa isonomia

⁶ SERRA, ref. 1, p. 137.

⁷ MENEZES LEITÃO, ref. 3, p. 71.

⁸ MAMEDE, Gladston. *Direito Empresarial Brasileiro: Falência e Recuperação de Empresas*. 11. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2020. ISBN 978-85-97-02384-8. p. 411.

⁹ TEIXEIRA, Tarcisio. *Direito empresarial sistematizado*. 8. ed. São Paulo: Ed. Saraiva Jur, 2019. ISBN 9788553607099. p. 755.

abarca os credores da mesma classe, ou seja, é um tratamento igualitário entre os credores, mantendo as diferenças quanto às respectivas classes de créditos, como será visto adiante.¹⁰

Ou seja, o espírito do legislador, ao elaborar os diplomas legais, levou em conta esse princípio, pelo qual todos os credores devem ser tratados de forma isonômica, só sendo permitidas as distinções entre eles de acordo com as previstas nas leis falimentares, e, por esse motivo, criou-se a classificação dos créditos que é elaborada com base na importância de cada crédito e que será abordada no próximo capítulo. O doutor André Santa Cruz traz a justificativa:

Para se evitar essa injustiça, conferindo as mesmas chances de realização do crédito a todos os credores de uma mesma categoria, o direito afasta a regra da individualidade da execução e prevê, na hipótese, a obrigatoriedade da execução concursal, isto é, do concurso de credores (antigamente denominada execução “coletiva”). Se o devedor possui em seu patrimônio menos bens que os necessários ao integral cumprimento de suas obrigações, a execução destes não poderá ser feita de forma individual, mas coletivamente. Ou seja, abrangendo a totalidade de seus credores e a totalidade de seus bens, todo o passivo e todo o ativo do devedor.¹¹

Inclusive esse princípio terá sido originado no conceito de justiça distributiva que remonta aos filósofos antigos, uma vez que se relaciona com os princípios de proporcionalidade. E para exemplificar a justiça distributiva, Aristóteles traz-nos a questão da polaridade entre justiça e injustiça:

O justo nesta acepção é o proporcional, e o injusto é o que viola a proporcionalidade. Neste último caso um quinhão se tornar muito grande e outro muito pequeno, como realmente acontece na prática, pois a pessoa que age injustamente fica com um quinhão muito grande do que é bom e a pessoa que é tratada injustamente fica com um quinhão muito pequeno.¹²

¹⁰ TEIXEIRA, ref. 9, p. 755.

¹¹ RAMOS, ref. 4, p. 1178.

¹² OS PENSADORES. *Aristóteles: Vida e Obra*. São Paulo: Ed. Nova Cultural Ltda, 1996. ISBN 8535107061. p. 198.

4 CLASSIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS

Antes de abordarmos a questão específica dos tratamentos dos créditos tributários, vale tratar primeiramente da forma como os legisladores de cada país trataram a classificação dos créditos, pois já encontramos tratamentos diferentes para as questões.

O CIRE faz a primeira divisão entre os créditos da massa insolvente e créditos da insolvência propriamente dita. No art. 47 do referido diploma legal, ele conceitua os créditos da insolvência e no art. 51 n° 1 ele relaciona, de forma exemplificativa, quais são as dívidas da massa insolvente. E no n° 2 do referido artigo, ele deixa bem clara essa divisão: “2 - Os créditos correspondentes a dívidas da massa insolvente e os titulares desses créditos são neste Código designados, respectivamente, por créditos sobre a massa e credores da massa”.

Nesse sentido, trazemos o entendimento de Menezes Leitão ao conceituar créditos sobre a insolvência:

São considerados créditos sobre a insolvência aqueles créditos sobre o insolvente que tenham natureza patrimonial, ou sejam garantidos por bens integrantes da massa insolvente, cujo fundamento seja anterior à declaração de insolvência (art. 47 n° 1), e ainda aqueles cujos titulares mostrem tê-los adquirido no decurso do processo (art. 47 n° 3). Não podem, porém, esses créditos revestir a natureza de dívidas da massa insolvente (cf art. 51), uma vez que estas são sujeitas a um regime próprio.¹³

E, por outro lado, os créditos sobre a massa insolvente são aqueles referentes a dívidas que se relacionam em geral com a própria situação de insolvência do devedor.

A referida divisão é importante, pois determina em que ordem os pagamentos dos créditos serão realizados, uma vez que primeiramente paga-se as dívidas da massa insolvente, para depois pagar as dívidas da insolvência propriamente dita.

Inclusive o Superior Tribunal de Justiça brasileiro tem-se pronunciado reiteradamente, no sentido de que os encargos da massa, tais como custas e despesas processuais geradas no curso do processo de falência e remuneração do síndico, devem ser pagos com preferência sobre os créditos tributários.¹⁴

¹³ MENEZES LEITÃO, ref. 3.

¹⁴ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA [STJ]. *Embargos de Divergência em Recurso Especial: EREsp 1162964/RJ 2012/0172215-3* [em linha]. Brasília: STJ, 2012 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em

Em geral, tratam-se de obrigações com facto gerador posterior à declaração de insolvência e, muitas vezes, essa preferência existente traz um conforto maior a possíveis pessoas que queiram realizar negócios com a massa, funcionando como um estímulo no sentido de reconduzir a empresa a uma recuperação.

Caso o tratamento fosse similar a todos os créditos, quem se atreveria a negociar com a massa? Quem iria querer assumir a função de administrador? Portanto, essa divisão foi muito bem pensada, apesar de por muitas vezes não ser efetiva, uma vez que mesmo os credores da massa insolvente não conseguem receber os seus créditos.

Já na lei falimentar brasileira temos uma conceituação diferente, mas, no entanto segue o mesmo espírito do legislador português. Os créditos contra a massa insolvente são denominados de créditos extraconcursais e, segundo o art. 84 da lei 11.1101, são pagos preferencialmente sobre os créditos da falência. E, da mesma forma, o art. 84 traz uma lista exemplificativa desses créditos. Já no art. 83 temos a ordem de preferência dos créditos sobre a falência propriamente dita.

O Jurista Gleidison Mamede cita o voto do Ministro Eduardo Ribeiro no REsp 32.959/SP ao justificar a importância da preferência dos créditos extraconcursais:

um processo de falência, notadamente a realização do ativo, não se faz sem despesas. E não é razoável pretender que alguém contrate com a massa sem uma certa segurança de que irá receber o que lhe for devido. Daí a conveniência de que os débitos dessa origem sejam saldados preferencialmente, evitando-se óbices ao desenvolvimento do processo, sem o que não será possível o pagamento dos créditos admitidos a falência, inclusive trabalhistas.¹⁵

Atentamos para uma diferença existente na questão da ordem de pagamento dos créditos da falência com relação ao direito brasileiro e português, uma vez que a lei de falência brasileira estabelece no seu artigo 83 uma ordem específica para pagamento. Essa ordem torna-se importante, pois ela menciona expressamente os créditos fiscais ou tributários, que são o objeto do nosso estudo.

E, nesse sentido, vemos em primeiro lugar os créditos derivados da legislação trabalhista, limitados a 150 (cento e cinquenta) salários-mínimos por credor, e aqueles decorrentes de acidentes de trabalho; em segundo, os créditos gravados com direito real de garantia até ao limite do valor do bem gravado; em terceiro, os créditos tributários, independentemente da sua natureza e do tempo de constituição, exceto os créditos

<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/647801954/embargos-de-divergencia-em-recurso-especial-eresp-1162964-rj-2012-0172215-3/inteiro-teor-647801963>.

¹⁵ MAMEDE, ref. 8, p. 426.

extraconcursais e as multas tributárias; em quarto, os créditos quirografários; em quinto, as multas contratuais e as penas pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, incluindo as multas tributárias; em sexto, os créditos subordinados, e por último os juros vencidos após a decretação da falência.

Nesse ponto, o legislador alterou a legislação e retirou da ordem as categorias de privilégio geral e privilégio especial que vigoravam desde a edição da lei e davam prioridade a determinados tipos de credores, o que para nós foi uma evolução, pois a lei trazia prioridades específicas que não se justificavam mais.

Já no direito português com relação aos créditos da insolvência, a ordem é a seguinte: primeiramente os credores que tenham garantias reais, conforme o artigo 174.º, depois os credores privilegiados, nos termos do artigo 175.º, tais como os créditos do Estado ou autarquias locais; em terceiro lugar, pagam-se os credores comuns, nos termos do artigo 176.º, isto é, todos os credores que não sejam privilegiados ou garantidos; e, finalmente, paga-se aos credores subordinados, conforme o artigo 177.º, que são definidos pelo artigo 48.º do CIRE.

Veem-se algumas diferenças nas ordens de pagamento, sendo que em ambas os créditos fiscais assumem uma posição superior aos credores comuns ou quirografários, de acordo com a legislação a ser observada.

5 O CRÉDITO TRIBUTÁRIO NA INSOLVÊNCIA

5.1 Princípio da igualdade dos créditos x crédito tributário

Conforme o demonstrado no capítulo anterior, o crédito tributário possui tratamento especial em ambas as legislações, e assim deve ser, uma vez que ele garante a sobrevivência do Estado e logo, em teoria, traz o bem-estar para a população. Em todos os textos legais, o legislador preocupou-se em consagrar essa preferência, a fim de evitar que o Estado possa vir a ter qualquer prejuízo. Ocorre que, muitas vezes, essas preferências causam grandes discrepâncias e vantagens ao credor e levantam uma questão sobre a validade e necessidade das mesmas, bem como a desvantagem que é trazida aos outros credores.

Será que vale privilegiar-se uma categoria de créditos de forma tão veemente em detrimento de outras? Isso leva-nos a refletir. Como ficam as empresas privadas que têm créditos a serem recebidos e dependem destes para sobreviver para recolher os seus impostos e manter os empregados? É um caso que dá o que pensar. A preferência concedida ao Estado acaba por prejudicar setores da economia e, por consequência, a classe trabalhadora.

Legalidade nós sabemos que há, pois as preferências vêm expressas em textos legais regularmente aprovados pelos parlamentos, na maioria das vezes, contudo nem sempre o conceito de legalidade anda de mãos dadas com o conceito de justiça. Será que as enormes preferências concedidas aos créditos tributários estão realmente de acordo com o espírito que deve reger uma lei de falência?

Será que há um respeito pelo princípio da igualdade entre os credores na real medida da proporção? Será que o princípio basilar da dignidade da pessoa humana é realmente observado quando se erige um crédito tributário a uma categoria tão importante e com tantas preferências?

Se pensarmos que a receita primordial de um Estado são os tributos, fica claro que essa preferência deve existir em todos os termos, uma vez que eles são a principal fonte de renda e isso garante que o Estado possa tentar atender com mais eficiência a toda a

população, apesar disso nem sempre se concretizar e se traduzir em verdade. Isso gera uma revolta, pois de que adianta conceder preferências ao Estado se muitas vezes ele não realiza a sua atividade de cuidar do seu povo?

Contudo, por outro diapasão, pensamos que há outros credores que também merecem esse tratamento diferenciado. A questão é: qual é a proporção correta dessa diferenciação? Entendemos que esse é o objetivo final, como o facto de respeitarmos o princípio da igualdade entre os credores na falência e a preferência do crédito tributário.

E o que vemos é que muitas vezes os legisladores procuram alternativas para cada vez mais beneficiar o crédito tributário em detrimento dos outros credores.

Segundo Catarina Serra: “É o princípio par conditio creditorum que norteia, pois, a alicação das normas que consagram os efeitos da declaração de insolvência, sobretudo daquelas que deem, aparentemente, ao juiz e ao administrador da insolvência alguma liberdade de atuação”¹⁶.

Passemos à análise das legislações pátrias para que possamos então explorar as questões.

5.2 Os efeitos da declaração de insolvência

No caso do presente estudo, não nos interessa esmiuçar todos os efeitos oriundos da declaração de insolvência, mas interessa-nos sim são os efeitos da referida declaração sobre os créditos, especialmente sobre os tributários, bem como sobre como o legislador tratou as ações judiciais e execuções para a recuperação dos mesmos.

Nesse sentido, o CIRE explicita no seu art. 97º a disposição específica sobre os créditos estatais:

1 - Extinguem-se, com a declaração de insolvência:

- a) Os privilégios creditórios gerais que forem acessórios de créditos sobre a insolvência de que forem titulares o Estado, as autarquias locais e as instituições de segurança social constituídos mais de 12 meses antes da data do início do processo de insolvência;
- b) Os privilégios creditórios especiais que forem acessórios de créditos sobre a insolvência de que forem titulares o Estado, as autarquias locais e as instituições de segurança social vencidos mais de 12 meses antes da data do início do processo de insolvência; [...].

¹⁶ SERRA, ref. 1, p. 137.

Ou seja, o legislador português, inspirado no princípio da igualdade entre os credores, ao menos em tese, previu a extinção de privilégios para os Estados. Conforme o entendimento de Menezes Leitão:

A declaração de insolvência tem efeitos consideráveis sobre os créditos. Efetivamente, a razão de ser do processo de insolvência é a de fazer com que todos os credores do mesmo devedor exerçam seus direitos no âmbito de um único processo e o façam em condições de igualdade (*par conditio creditorum*), não tendo nenhum credor quaisquer outros privilégios ou garantias, que não aqueles que sejam reconhecidos pelo Direito da Insolvência, e nos precisos termos em que este o reconhece.¹⁷

Já quando se trata da lei falimentar brasileira, não encontramos nenhum dispositivo similar que trate de maneira específica os créditos tributários, todavia há um dispositivo que trata de maneira genérica todos os credores: “Art. 115. A decretação da falência sujeita todos os credores, que somente poderão exercer os seus direitos sobre os bens do falido e do sócio ilimitadamente responsável na forma que esta Lei prescrever”.

O doutor Gladson Mamede comenta este artigo:

A falência sujeita o devedor e todos os credores - todos -, que se veem atraídos para um juízo universal. Nesse cenário não há mais espaço para execuções individuais, voluntárias ou forçadas, substituídas por um concurso, a implicar um procedimento de apuração e realização do ativo, a apuração de seu passivo (o valor global efetivo de suas dívidas) e, enfim, o pagamento do que for possível, tendo em vista dois critérios distintos: (1) o interesse público em que determinadas obrigações, por sua natureza sejam satisfeitas preferencialmente, em desprezo de outros créditos que, também por sua natureza, mostram menor relevância; e (2) a preocupação em garantir que todos os credores, titulares de crédito de mesma natureza, sejam tratados em igualdade de condições (*par conditio creditorum*, ou seja, princípio do tratamento dos credores em igualdade de condições).¹⁸

É claro que, com relação aos créditos tributários, a questão não é tão simples assim, uma vez que apesar de haver uma aparente igualdade entre os créditos, há dispositivos em leis específicas que conferem privilégios na cobrança do crédito tributário e na execução das dívidas fiscais, o que será tratado no capítulo seguinte.

Esse é inclusive um dos motivos que nos leva a este estudo, para tentar entender que alcance é esse e como se dão esses privilégios de forma objetiva e se justificam. E, ainda, para se pensar se esses objetivos são realmente legítimos e se não tornam inócua o princípio da igualdade entre os credores, na medida da sua desigualdade.

¹⁷ MENEZES LEITÃO, ref. 3, p. 183.

¹⁸ MAMEDE, ref. 8, p. 316.

Porque, ao que parece, sempre que o legislador faz uma alteração legal é no sentido de ampliar o alcance do crédito tributário em detrimento dos outros créditos. As legislações brasileira e portuguesa avançam sempre no sentido de se criar um arcabouço de normas cada vez maior para aumentar o leque de proteção aos créditos tributários.

Assim cria-se, inclusive, uma batalha entre o poder judiciário e os outros poderes, uma vez que por vezes o judiciário interpreta os dispositivos contra o fisco e faz alterações legislativas com o objetivo de impedir a interpretação mais favorável ao contribuinte.

Para exemplificar, podemos trazer a questão da legislação brasileira que originalmente era regida pelo Dec-lei de 7661 de 1945 e, com a alteração introduzida pela lei 11.101 de 2005, o legislador brasileiro criou uma limitação para os créditos trabalhistas, estabelecendo para a preferência um valor até 150 salários mínimos e o restante crédito seria incluído na categoria dos quirografários. Como exemplo concreto, podemos trazer a alteração trazida na lei de falência brasileira em 2005.

Antigamente, conforme o art. 102º caput, o crédito trabalhista não possuía qualquer limitação de valor e era sempre o primeiro na ordem das dívidas da falência sem qualquer restrição, e com essa alteração viu o privilégio ser limitado em relação ao valor do crédito. Alteração essa que veio a beneficiar os credores seguintes constantes da ordem de preferência e, dentro deles, o fisco.

6 A COBRANÇA DAS DÍVIDAS FISCAIS NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

É importante desenvolver este capítulo para demonstrar de que forma o fisco pode recuperar os seus créditos e, os benefícios que foram outorgados pelo legislador para tanto e seus reflexos no processo insolvencial. A legislação brasileira é uma verdadeira colcha de retalhos com muitos dispositivos legais espalhados por vários diplomas legais, pois como somos um sistema com uma vasta quantidade de tributos e em diferentes níveis estatais, torna-se muitas vezes imperioso criar dispositivos específicos para cada tributo e as responsabilidades advindas do não pagamento dos mesmos.

A principal lei que trata da cobrança dos créditos fiscais é a lei federal 6.830 de 22 de setembro de 1980, conhecida como a lei de execução fiscal. Essa lei rege a execução dos tributos em toda a sua esfera. No contexto da insolvência no artigo 4º, I, já há previsão expressa de que a execução fiscal pode ser direcionada à massa falida. E no parágrafo 1º desse artigo já vemos uma gravíssima penalidade imposta ao administrador da falência em caso de inobservância ao direito do fisco:

§1º - Ressalvado o disposto no artigo 31, o síndico, o comissário, o liquidante, o inventariante e o administrador, nos casos de falência, concordata, liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, se, antes de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em garantia quaisquer dos bens administrados, respondem, solidariamente, pelo valor desses bens.

E, não satisfeito em criar a responsabilidade específica, há ainda previsão no Código Tributário Nacional, denominado CTN, no seu art. 134, V, da responsabilidade do administrador da massa nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, em que respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis.

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; [...].

Esse dispositivo parece ser gravoso demais, pois em tese cria uma responsabilidade objetiva ao administrador, gerando uma responsabilidade pelo simples facto de intervir no ato sem sequer examinar a existência de culpa, quando o correto seria apurar a culpa, bem como a gravidade da mesma.

O doutrinador Leandro Paulsen comenta esse dispositivo:

Os arts. 134 e 135 do CTN, ao disporem sobre a responsabilidade de terceiros, sempre a estabelecem em face do vínculo desses terceiros com o contribuinte, pressupondo até mesmo certa ascendência relativamente ao mesmo, de modo que tenham como colaborar para evitar o descumprimento da obrigação pelo contribuinte.¹⁹

E esse mesmo autor traz-nos uma manifestação interessante em relação aos excessos que muitas vezes são previstos a favor do fisco que colocam em risco a liberdade:

De qualquer modo, por maior que seja a capacidade colaborativa de uma pessoa, não pode ser exigida colaboração exagerada consubstanciada em obrigações múltiplas, complexas e sobrepostas. Ademais, colaboração não pode pressupor recursos materiais e humanos demasiadamente onerosos. Essas obrigações esbarrariam na vedação do excesso. Isso porque a coordenação dos interesses do Fisco com as liberdades das pessoas se impõe para a preservação dos diversos valores consagrados constitucionalmente.²⁰

Ou seja, o legislador preocupa-se não só em garantir os privilégios creditórios estatais, como ainda cria dispositivos que, de forma gravosa, atribuem responsabilidade solidária a outros entes e, dentro deles, ao síndico. Nesse caso, atualmente o termo legal usado é administrador, uma vez que quando foi publicado esse artigo, o administrador da massa falimentar denominava-se síndico, contudo, com a alteração da lei de falência em 2005, passou a ser denominado administrador.

A Fazenda Pública, além de poder executar seu crédito de forma autônoma, pode ainda habilitá-lo dentro do processo falimentar. A discricionariedade é total. Em relação à cobrança judicial das dívidas fiscais, há uma disposição expressa na lei de execução fiscal que consagra expressamente a ausência de necessidade de habilitação no juízo falimentar: “Art. 29 - A cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, liquidação, inventário ou arrolamento”.

¹⁹ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 11. ed. São Paulo: Ed. Saraiva Jur, 2020. ISBN 9788553613991. p. 106.

²⁰ PAULSEN, ref. 19, p. 107.

O professor comenta este artigo:

A competência para processar e julgar a execução fiscal exclui a de qualquer outro juízo, inclusive o da falência, da recuperação judicial, da liquidação, da insolvência ou do inventário. E isso porque a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública não está sujeita a rateio (Lei 6.830/1980, art. 29), não havendo razão, portanto, para que se desloque a competência da execução fiscal para o juízo universal da falência.²¹

No mesmo sentido:

Assim, a cobrança do crédito tributário mantém a sua autonomia. Isso significa que a execução fiscal ajuizada não é afetada pela superveniência de falência, recuperação judicial, inventário ou arrolamento. Prossegue a execução em seu curso, na Vara em que ajuizada, não se fazendo necessário sequer que o Fisco habilite seu crédito no juízo universal.²²

Vê-se nesse ponto que o legislador brasileiro concede grande poder ao fisco, pois tem a faculdade de poder ou não habilitar o seu crédito junto ao Juízo falimentar. Caberá ao fisco decidir se habilitará o seu crédito ou não, pois, diante do caso concreto, ele pode entender que o melhor será habilitá-lo. Assim, há uma discricionariedade desse credor.

Pensemos num caso em que a massa tenha apreendido todos os bens da falida, pois sendo assim o melhor seria realmente habilitá-lo, uma vez que a execução restaria vazia caso não houvessem outros responsáveis solidários no polo passivo. Nesse ponto nos parece que andou bem o legislador ao redigir o diploma legal que rege a questão.

Esse tema causou uma grande controvérsia na jurisprudência brasileira, uma vez que muitos julgadores entendiam que se a Fazenda Pública habilitasse o seu crédito, não poderia, ao mesmo tempo, ajuizar execução fiscal, pelo facto de não poder haver uma garantia dúplice, conforme o decidido no RESP REsp 1.466.200/SP, Rel. Ministro Luís Felipe Salomão, quarta turma, julgado em 04/12/2018, DJe 12/02/2019. Com isto, quer dizer que ao ajuizar a execução fiscal, esta estaria a renunciar ao seu direito de habilitar o crédito, apesar de não haver qualquer dispositivo legal a consagrar essa renúncia.

O STJ resolveu então tentar pacificar a questão no julgamento do RESP 1831186, da 1ª turma, da relatoria do Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 26 de maio de 2020, determinando que é possível habilitar-se o crédito, e ao mesmo tempo ajuizar a

²¹ CUNHA, Leonardo Carneiro. *A Fazenda Pública em Juízo*. 17. ed. Salvador: Ed. Forense, 2020. ISBN 978-85-309-9021-3. p. 592.

²² PAULSEN, ref. 19, p. 473.

execução fiscal, contudo a execução teria que estar desprovida de garantia, conforme consta da ementa do julgado:

III - A ação executiva fiscal não representa, por si só, uma garantia para o credor, porquanto essa salvaguarda somente se concretiza com a penhora ou a indisponibilidade de bens e direitos. Precedentes

IV - Revela-se cabível a coexistência da habilitação de crédito em sede de juízo falimentar com a execução fiscal desprovida de garantia, desde que a Fazenda Nacional se abstenha de requerer a constrição de bens em relação ao executado que também figure no polo passivo da ação falimentar.

O recurso foi decidido com base no voto-vista da Ministra Regina Helena Costa, uma vez que a questão foi tão polêmica que o relator foi vencido. Na fundamentação de seu voto destaca-se o seguinte trecho:

Consoante a jurisprudência deste Tribunal Superior, entendimento diverso reduz o campo de atuação da Fazenda Pública no âmbito do processo falimentar, olvidando-se a possibilidade de o ente público exercer a fiscalização dos trâmites no juízo da quebra, por exemplo, quanto à ordem de classificação dos pagamentos a serem efetuados aos credores com direito de preferência (AgRg no CC n. 112.646/DF, Rel. Min. Herman Benjamin, 1ª Seção, julgado em 11.05.2011, DJe 17.05.2011). Por fim, a manutenção do entendimento esposado pelo acórdão recorrido traz limitações processuais sem suporte legal para a cobrança de crédito tributário, dificultando o exercício do juízo de conveniência e oportunidade já reconhecido expressamente pela jurisprudência, conforme registrado. Ademais, a tese ora apontada prestigia a interpretação sistemática das normas processuais do sistema da LEF e da Lei n. 11.101/2005, bem ainda o princípio da efetividade da prestação jurisdicional. Não há se falar, portanto, em renúncia à ação executiva fiscal diante de pedido de habilitação de crédito no juízo concursal, quando o feito executivo carece de constrição de bens.

Anote-se que, mesmo nesse caso, houve uma divergência entre os julgadores e o relator Exmo. Napoleão Nunes Maia que acabou por ser vencido na questão, uma vez que prestigiou o entendimento anterior.

A nosso ver, o Superior Tribunal de Justiça decidiu de forma correta, uma vez que não havia qualquer proibição legal para que as duas medidas fossem tomadas, ou seja, o interpretador não poderia interpretar da forma como o fez e, ao mesmo tempo, decidiu de forma lógica, pois se não havia nenhum bem garantido a execução, qual seria o prejuízo em habilitar-se o crédito?

Não há como entender que o simples ajuizamento da execução fiscal implicaria renunciar ao poder de habilitação, o que nos parece uma exorbitância, uma vez que a simples propositura da execução fiscal não garante o recebimento do crédito. Não nos

parece legal o julgador criar uma renúncia que não está prevista em lei através de uma simples interpretação.

E o que chama a atenção é também a interpretação de forma sistemática, levando em consideração a lei 11.101 de 2005 e a Lei de execução fiscal. Essa parece ser sempre a interpretação mais adequada, tendo-se em consideração o suposto conflito existente entre o direito empresarial e o direito tributário, e harmonizando-se as legislações.

6.1 Possibilidade de atos de constrição em fase de empresa em recuperação judicial

Outra questão polêmica no direito brasileiro e que tem grande relevo é sobre a possibilidade de atos de constrição nas execuções fiscais de empresas que tiveram a sua recuperação judicial deferida. Ou seja, implica diretamente na forma de proceder dos titulares dos créditos fiscais. A questão tornou-se de tamanho relevo quando o Superior Tribunal de Justiça resolveu decidir a questão através do tema 987 da relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, a fim de criar uma uniformidade de entendimento diante da quantidade de decisões conflitantes.

Tornou-se necessário pacificar a questão!

O recurso foi submetido ao regime dos recursos repetitivos, previsto no art. 1036º do CPC, que assim determina:

Art. 1.036. Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção, observado o disposto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no do Superior Tribunal de Justiça.²³

Este é o tema 987: “Possibilidade da prática de atos constrictivos, em face de empresa em recuperação judicial, em sede de execução fiscal de dívida tributária e não tributária”.

E qual é o fundamento para a referida discussão? Nesse ponto importa trazer trechos do voto do Ministro Relator em um dos julgados que serviu de base para a

²³ BRASIL. *Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015* [em linha]. Brasília: Presidência da República, 2015 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm.

instauração da controvérsia no Agravo de Instrumento nº 1.128.240, julgado em 01 de agosto de 2017²⁴. E, nesse sentido, assim fundamentou o seu voto:

Quanto ao mérito, de fato, a lei prevê que o pedido de recuperação judicial não suspende os feitos executivos. Contudo, a possibilidade de prosseguimento da execução fiscal, bem como a preferência do crédito tributário não autorizam, automaticamente, a prática de todos os atos executórios, uma vez que não devem ser adotadas medidas constritivas que possam prejudicar a tentativa de recuperação da empresa.

No caso específico, o tribunal de origem entendeu que a execução fiscal deveria prosseguir, pois não havia caso de suspensão legal e os efeitos da recuperação judicial não sujeitariam os créditos tributários, isto numa interpretação extremamente literal, favorável ao fisco, em detrimento da empresa que procura a recuperação.

Ao proferir o seu voto, o Ministro trouxe como fundamento um trecho de outro acórdão proferido no REsp 1512118/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, segunda turma, julgado em 05/03/2015, DJe 31/03/2015, onde se fundamenta o tema:

8. Dessa forma, deve-se adotar a seguinte linha de compreensão do tema: a) constatado que a concessão do Plano de Recuperação Judicial foi feita com estrita observância dos arts. 57 e 58 da Lei 11.101/2005 (ou seja, com prova de regularidade fiscal), a Execução Fiscal será suspensa em razão da presunção de que os créditos fiscais encontram-se suspensos nos termos do art. 151 do CTN; b) caso contrário, isto é, se foi deferido, no juízo competente, o Plano de Recuperação judicial sem a apresentação da CND ou CPEN, incide a regra do art. 6º, § 7º, da Lei 11.101/2005, de modo que a Execução Fiscal terá regular prosseguimento, pois não é legítimo concluir que a regularização do estabelecimento empresarial possa ser feita exclusivamente em relação aos seus credores privados, e, ainda assim, às custas dos créditos de natureza fiscal. 9. Nesta última hipótese, seja qual for a medida de constrição adotada na Execução Fiscal, será possível flexibilizá-la se, com base nas circunstâncias concretas, devidamente provadas nos autos e valoradas pelo juízo do executivo processado no rito da lei 6.830/1980, for apurada a necessidade de aplicação do princípio da menor onerosidade (art. 620 do CPC).

Assim, o Exmo. Ministro entendeu que haveria a possibilidade de suspender a execução fiscal, contudo em virtude da existência de multiplicidade de feitos e grandes controvérsias e do novo recurso do fisco contra a decisão, resolveu afetar o tema para que a questão fosse pacificada.

O que nos chama a atenção que ele fundamenta a sua decisão com base no princípio da menor onerosidade do devedor que deve reger as execuções, e dá ao magistrado a discricionariedade para analisar e decidir.

²⁴ STJ. *Agravo de Instrumento nº 1.128.240* [em linha]. Brasília: STJ, 2017 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em <https://stj.jusbrasil.com.br/>.

Neste caso parece-nos que há um confronto entre uma interpretação literal, em virtude da previsão expressa de que os créditos tributários não se sujeitam à recuperação judicial, e a teoria da preservação da empresa que seria o grande objetivo da recuperação judicial. Esta seria uma questão em que teríamos que decidir se há limites e quais serão.

A decisão que levou o Exmo. Ministro a suspender a execução fiscal, de acordo com as circunstâncias presentes no caso concreto parece-nos a interpretação correta, uma vez que procura a finalidade da norma numa interpretação teleológica. A questão deve ser analisada de acordo com o caso específico e, sendo a medida por demais gravosa, é necessário suspender-se a execução fiscal. Não se pode adotar uma linha simplesmente garantista em favor do fisco e ponto final. Pelo contrário, deve-se fazer uma valoração do tema, para aí sim se verificar, afinal, que se a empresa se recuperar, gerará empregos e recolhimentos de tributos, o que incrementará a economia e é o objetivo final.

Permitir ao fisco tomar medidas em quaisquer casos de forma irrestrita não nos parece o espírito legal, e numa interpretação sistemática também se pode chegar a essa conclusão. Agora esperemos uma decisão sobre o tema.

Este é um outro ponto que necessita de ser abordado, pois a afetação desse tema criou um grande problema, uma vez que suspendeu todos os processos que versam sobre o assunto, ou seja, na prática, essa afetação só beneficiou as empresas em recuperação judicial, uma vez que o único prejudicado é o fisco, que fica impedido de proceder as cobranças, portanto urge que seja logo tomada uma decisão.

Até que a questão seja decidida, os magistrados estão impedidos de deferir as penhoras contra as empresas, o que criou um vácuo nos processos que estão a aguardar o julgamento do recurso para poder tramitar.

6.2 Da execução de dívidas fiscais no direito português durante a vigência da insolvência

Após a análise sobre o processamento da cobrança de dívidas na legislação brasileira, trazemos o artigo em baixo apresentado a fim de comparar como se processa

a questão perante o direito português. Nesse sentido, o principal artigo que rege a questão é o art. 88 do CIRE que trata das dívidas da insolvência:

1 - A declaração de insolvência determina a suspensão de quaisquer diligências executivas ou providências requeridas pelos credores da insolvência que atinjam os bens integrantes da massa insolvente e obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer acção executiva intentada pelos credores da insolvência; porém, se houver outros executados, a execução prossegue contra estes.

O dispositivo legal é taxativo e verificamos que ele alberga quaisquer diligências executivas requeridas pelos credores da insolvência, ou seja, os intérpretes da lei, a princípio, não têm qualquer dificuldade para aplicar o dispositivo. E, numa comparação com o ordenamento jurídico brasileiro, verificamos que, pela inexistência de uma previsão legal, os tribunais daquele país tiveram que interpretar de uma forma sistemática.

E porque razão a interpretação sistemática? Isto porque levaram em consideração o sistema que rege o processo insolvencial. Afinal, de que adianta permitir que o Estado prossiga na sua voracidade fiscal e impedir que a empresa se recupere e pague as suas dívidas, voltando, assim, a gerar empregos e recolher impostos?

Diante da omissão do legislador brasileiro em criar um sistema com alguma proteção das empresas no processo de falência contra a cobrança dos créditos fiscais, os tribunais brasileiros viram-se obrigados a criar interpretações que validassem o seu entendimento.

Já para o direito português, tornou-se uma tarefa menos árdua aos aplicadores da lei, por ter um artigo que criou uma salvaguarda.

A dra. Catarina Serra, com maestria, esclarece o fundamento para suspensão das ações, que no caso deveria ser aplicado não só ao direito português, mas a todos e quaisquer processos de insolvência:

Facilmente se compreende a necessidade de estancar as execuções contra o insolvente e contra a massa insolvente. A solução contrária constituiria um atentado ao princípio da igualdade entre os credores e inviabilizaria em absoluto qualquer tentativa de proceder a satisfação ordeira e disciplinada dos créditos.²⁵

Menezes Leitão comenta sobre o efeito da suspensão das execuções:

²⁵ SERRA, ref. 1, p. 215.

Daqui resulta que o processo de insolvência determina a proibição de instauração ou prosseguimento de ações executivas, bem como de qualquer penhora, arresto ou arrolamento sobre os bens que integram a massa insolvente, vigorando essa proibição enquanto durar o processo.²⁶

No caso, os credores só poderiam voltar a exercer os seus direitos de prosseguir com as suas ações após o encerramento do processo de insolvência, conforme determina o art. 233, nº 1, alínea C do CIRE, contudo fica claro que o devem fazer tendo sempre em conta o plano insolvencial.

O CIRE traz ainda uma disposição específica com relação às ações para a cobrança de dívidas da massa insolvente no seu art. 89:

- 1 - Durante os três meses seguintes à data da declaração de insolvência, não podem ser propostas execuções para pagamento de dívidas da massa insolvente.
- 2 - As acções, incluindo as executivas, relativas às dívidas da massa insolvente correm por apenso ao processo de insolvência, com excepção das execuções por dívidas de natureza tributária.

Nesse ponto, o legislador cria uma proteção temporal para que a massa insolvente não possa ser executada, contudo, através de uma interpretação literal do dispositivo, percebemos que após os três meses, os credores estariam livres para propor as execuções, havendo apenas uma exceção com relação ao foro competente, uma vez que as dívidas tributárias serão cobradas de forma autónoma, não sendo necessária que corram em apenso ao processo de insolvência.

A exceção de que as dívidas de natureza tributária se afastam da regra de que execuções relativas à massa insolvente correm por apenso ao processo de insolvência têm como justificação a autonomia de que gozam em relação ao processo de insolvência, já que correm em processo e tribunais próprios conforme o entendimento de Fernandes e Labareda.²⁷

Importante citar o art. 180 do CPPT que deve ser interpretado conjuntamente com os já citados art. 88 e 89 do CIRE:

- 1 – Proferido o despacho judicial de prosseguimento da ação de recuperação da empresa ou declarada a insolvência, são sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração.

²⁶ MENEZES LEITÃO, ref. 3, p. 180.

²⁷ FERNANDES, Luis A. Carvalho; LABAREDA, João. *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*. Lisboa: Quid Iuris, 2009. Vol. I. ISBN 9789727247134.

Percebe-se com facilidade que os dispositivos complementam-se, pois o citado art. 180 também prevê a sustação de todos e quaisquer processos de execução fiscal que estejam pendentes, seguindo assim o espírito legal do processo de insolvência, e permitindo que ocorra um caminho para a recuperação da empresa.

Não nos parece haver problema na expressão que menciona os novos processos que vierem a ser instaurados, uma vez que, de toda a forma, o objetivo prático estaria a ser atingido, qualquer que seja a suspensão das medidas executivas.

Contudo, o grande problema está relacionado ao inciso 6 do art. 180º do CPPT: “6 – O disposto neste artigo não se aplica aos créditos vencidos após a declaração de insolvência ou despacho de prosseguimento da ação de recuperação da empresa, que seguirão os termos normais até à extinção da execução”.

Nesse ponto, parece que o legislador cria um privilégio para os créditos que tiverem vencimento após a declaração de insolvência, independentemente do facto gerador, conforme entendeu o Tribunal Central Administrativo do Norte em acórdão proferido nos autos nº 00567/13.3 BEPNF da 2ª Secção de Contencioso Tributário de 05 de maio de 2014 da Relatoria de Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos, ao decidir em exata consonância com o nº 6 do art. 180 que a declaração de insolvência não determina a sustação da execução fiscal instaurada para cobrança de crédito vencido posteriormente, e aborda ainda o aspeto interessante de que o crédito decorrente de facto tributário ocorrido antes da declaração da insolvência, mas que só foi determinado posteriormente, constitui um crédito vencido após a declaração da insolvência.

Portanto, esse artigo também instaura a questão de quando ocorreu o facto tributário. E esse acórdão traz vários aspetos importantes em que o julgador afasta a predominância do CIRE sobre o CPPT e, pelo contrário, entende que, na verdade, a lei especial seria o CPPT:

Mas o entendimento da Recorrente assenta, nesta parte, num equívoco: o de que o artigo 180.º, n.º 6, do Código de Procedimento e de Processo Tributário constitui a lei geral e o artigo 88.º, n.º 1, do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas integra a lei especial.

Na verdade, o dispositivo indicado do Código de Procedimento e de Processo Tributário é que constitui uma norma especialíssima que introduz importantes desvios às regras gerais do artigo 88.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (que é dirigida às ações executivas em geral ou a quaisquer diligências executivas).

A este propósito, refere com interesse o Sr. Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (in «Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado», II volume, Áreas Editora 2007,

pág. 232): «poderia aventar-se que as normas do CIRE, por serem posteriores ao CPPT, revogaram o n.º 6 deste artigo 180.º, quanto à possibilidade de instauração de novos processos de execução fiscal. Porém, esta proibição de instauração de qualquer acção executiva contra o falido após a declaração de falência já constava do art. 154.º, n.º 3, do CPEREF, anterior ao CPPT, pelo que tem de concluir-se que no n.º 6 do art.º 180.º deste Código, que não tinha norma correspondente no CPT, pretendeu introduzir-se um regime especial para as execuções fiscais» (sublinhado nosso).

E adiante (na pág. 233 da mesma obra): «Sendo assim, a mera repetição no CIRE da norma geral do CPEREF proibindo a instauração de novas execuções fiscais, sem qualquer indicação de que se tenha pretendido suprimir aquele regime especial, não pode ser interpretada como revogatória deste, pois só pode entender-se que uma lei geral revoga uma lei especial quando for detectável uma intenção inequívoca do legislador nesse sentido, como impõe o n.º 3 do art. 7.º do Código Civil» (sublinhado nosso).

Apesar do interessante raciocínio, de forma alguma comungamos com o mesmo, uma vez que entendemos que o sistema previsto no CIRE é realmente uma lei especial com relação ao CPPT e, logo, deveria ser afastado. A insolvência ocorre em todo um contexto especial, portanto esse facto deve ser respeitado. Quando o legislador criou o sistema insolvencial fê-lo com perfeição e com o objetivo de aquele regime ser inapelavelmente aplicado aos créditos submetidos.

Menezes Leitão ensina que a razão de ser do processo de insolvência é criar a possibilidade única para todos os credores exercerem os seus direitos dentro de um único processo em condições iguais, não devendo nenhum deles ter privilégios e garantias sobre os outros, a não ser aqueles reconhecidos pelo próprio direito insolvencial.²⁸

Um outro ponto forte que poderíamos trazer em contraponto ao n.º 6 do art. 180, seria o argumento de que quando o legislador quis excepcionar inseriu na lei tributária um dispositivo específico, sendo o caso do n.º 3 do art. 30 da LGT e informou que ele prevaleceria sobre qualquer outra disposição, o que não ocorreu nesse caso.

Contudo, dado o nosso entendimento, o que prevalece no direito português é que as execuções fiscais propostas com base no art. 180, n.º 6 podem ser instauradas e prosseguir, no entanto, observada uma determinada restrição, com o objetivo de não se prejudicar a massa insolvente, no sentido de não serem penhorados nem apreendidos no processo de insolvência.

Ou seja, assim como ocorreu com o poder judiciário brasileiro, os Tribunais portugueses precisaram de criar salvaguardas para que o processo de insolvência não fosse definitivamente sepultado e, desta forma, reconhecem que o CIRE é um diploma

²⁸ MENEZES LEITÃO, ref. 3.

especial que prevalece sobre o CPPT, pois afinal se assim não o fosse qualquer bem poderia ser penhorado no âmbito da execução fiscal.

Trazemos como paradigma o Acórdão STA, de 06 de junho de 2018, a respeito do processo 01342/17²⁹, em cujo sumário concluiu-se:

A instauração da execução fiscal por créditos vencidos posteriormente à declaração de falência, como são os créditos exequendos, encontra expresso apoio legal no disposto no n.º 6 do artigo 180.º do CPPT, preceito que há-de ser, contudo, interpretado razoavelmente, atenta a unidade do sistema jurídico, no sentido de que só será viável o prosseguimento dos processos de execução fiscal por créditos vencidos após a declaração de falência se forem penhorados bens não apreendidos naquele processo.

Percebe-se que o julgador cria uma execução não prevista em lei com o objetivo de manter a unidade do sistema jurídico. E o julgador traz, no seu voto, como fundamento central o entendimento de Jorge Lopes de Souza:

Observe-se contudo que, embora a lei diga expressamente, relativamente às situações contempladas no n.º 6 do artigo 180.º do CPPT, que (os processos) seguirão os termos normais até à extinção da execução, propõe JORGE LOPES DE SOUSA (op. cit. p. 233), no que tem sido acompanhado pela jurisprudência deste Tribunal (cfr. Acórdãos de 24/10/2001, rec. n.º 26.344, de 15/11/2006, rec. n.º 625/06 e de 12 de Novembro de 2009, rec. n.º 102/09, Ac. de 14/4/2010, rec. n.º 51/10) que «(...) deverá entender-se este seguimento em consonância com as normas do CPEREF e do CIRE, sob pena de se abrir a porta à possibilidade de se inutilizar todo o esforço de recuperação da empresa e de satisfação equilibrada dos direitos dos credores que se visa com estes processos especiais, o que seria uma solução manifestamente desacertada, atentos os fins de interesse público e social estão subjacentes àqueles», pelo que «(...) a interpretação razoável daquele n.º 6, que se compagina com a unidade do sistema jurídico, que é o elemento primacial da interpretação jurídica (artigo 9.º, n.º 1 do Código Civil), é a de que só será viável o prosseguimento dos processos de execução **fiscal** por créditos vencidos após a declaração de falência ou insolvência ou do despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa se forem penhorados bens não apreendidos naqueles processos de falência ou recuperação ou insolvência».

Esse entendimento, com toda a certeza, salvou em grande parte o processo de insolvência, contudo, ao que parece, esvazia a execução fiscal, uma vez que, em termos práticos, dificilmente algum bem pertencente à massa não será apreendido no processo de insolvência, restando apenas os bens dos responsáveis subsidiários e solidários caso hajam. No fundo, o que se tem com esse entendimento é que as execuções fiscais ficarão suspensas por não haverem bens livres a serem penhorados.

Há um efeito universal que abrange todos os bens, pois, segundo o art. 46 do CIRE, a massa insolvente abrange todo o património do devedor à data da declaração de

²⁹ SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO [STA]. *Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo. Processo 01342/17* [em linha]. Brasília: STA, 2017 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/3F3FDE5609E2779C802582B20055F47B>.

insolvência, bem como todos os bens e direitos que ele adquira na pendência do processo.

7 DOS PRINCÍPIOS QUE NORTEIAM OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

Um dos princípios mais importantes que regem os créditos tributários é o princípio da indisponibilidade, que significa que o administrador não tem o poder de dispor do crédito tributário da forma que queira, e só pode seguir o que está estritamente previsto em lei, sendo que, ele não pode dispor da forma que entende. Isso pelo facto de estar a atuar junto a uma coisa pública. Esse princípio é de tamanha importância para o ordenamento jurídico que nós encontramos positivado, tanto na legislação portuguesa como na legislação brasileira.

O administrador está estritamente vinculado ao que prevê a legislação, não podendo atuar de forma discricionária, a não ser quando há uma previsão legal para tal atuação. Digamos que até a sua discricionariedade é tutelada. O administrador não goza da livre disposição dos bens que administra.

Esse é o entendimento da doutrina:

Os atos administrativos exarados pelos agentes públicos mantêm-se dentro dos estritos termos da lei, assim os de competência vinculada, como os discricionários, em qualquer setor do vasto campo de sua atuação. Em matéria tributária, terreno sobretudo delicado, por tocar direitos fundamentais dos administrados, quais sejam o direito de propriedade e o de liberdade, as normas que disciplinam a atividade administrativa são especialmente rígidas, com seus momentos capitais regulados por expedientes que devem guardar cabal aderência aos mandamentos que o direito positivo institui. Nenhum ato pode ser praticado sem autorização expressa da lei e o funcionário não dispõe de liberdade de ação para inovar o quadro das providências legalmente possíveis.³⁰

Segundo a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

Ligado a esse princípio da supremacia do interesse público - também chamado de princípio da finalidade pública - está o da indisponibilidade do interesse público que, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, "significa que sendo interesses qualificados como próprios da coletividade - internos ao setor público - não se encontram à livre disposição de quem quer que seja, por impróprios. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los- o que também é um dever - na estrita conformidade do que dispuser a *intentio legis*." Mais além, diz que " as pessoas administrativas

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Ed. Saraiva Educação, 2019. ISBN 9788553606498. p. 684

não têm, portanto, disponibilidade sobre os interesses públicos confiados a sua guarda e realização.³¹

O CTN (Código Tributário Nacional) traz no seu art. 141, na parte relativa à disposição geral dos créditos tributários, a previsão da necessidade de autorização legal para dispor sobre os mesmos:

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

Explica-se tal motivação, tendo em vista que o administrador gere a coisa pública e, portanto, não pode de forma individual tomar uma decisão, e só o faz, quando autorizado pelo legislador, sob pena até de responsabilidade funcional e criminal.

A LGT (Lei Geral Tributária) portuguesa assim como a brasileira também têm uma previsão expressa sobre o tema no seu art. 30, nº 2: “2 – O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária”.

Nesse sentido, vemos que as duas legislações caminham de forma uniforme, consagrando o mesmo princípio, que talvez seja um dos mais importantes, uma vez que pauta a conduta do administrador. É por esse motivo que muitas vezes travam-se grandes discussões na doutrina e jurisprudência sobre os limites de atuação do fisco.

O doutrinador Leandro Paulsen esclarece essa vinculação do administrador ao texto legal:

A tributação perfaz-se mediante atos de fiscalização, lançamento e cobrança de tributos e penalidades pelo descumprimento da legislação tributária. Conforme a definição constante do próprio art. 3º do CTN, o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.³²

No mesmo sentido:

Os interesses públicos são impróprios. O titular do órgão administrativo incumbido de representá-los não tem poder de disposição, havendo de geri-los na mais estreita conformidade do que preceitua a lei. A disponibilidade dos interesses públicos está permanentemente retida no âmbito do Estado, que a manipula de modo soberano, exercitando sua função legislativa. Corolário

³¹ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Direito Administrativo*. 17. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2004. ISBN 85-224-3747-5. p. 70.

³² PAULSEN, ref. 19, p. 767.

desse princípio, no terreno dos tributos, é a premência absoluta de lei, em toda a circunstância em que ao administrador tributário cabe remitir débitos, transigir, efetuar compensações ou lidar, de algum modo, com a titularidade de bens ou interesses do Erário.³³

Os tribunais, tanto brasileiros como os portugueses, consagram essa indisponibilidade:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO FUNDADA EM ERRO MATERIAL. ANULAÇÃO DA SENTENÇA. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC/2015. INEXISTENTE. **INDISPONIBILIDADE DO CRÉDITO FAZENDÁRIO.** INEXISTÊNCIA DE QUITAÇÃO INTEGRAL. IMPOSSIBILIDADE DE EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL. PRECEDENTES. I - Na origem, trata-se de ação de execução fiscal. Na sentença, julgou-se extinta a execução, com fundamento no integral pagamento do débito. Interposta apelação, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região deu provimento ao recurso fazendário, para anular a sentença, considerando que está fundada em erro material ao extinguir a execução quanto a apenas parte do débito exequendo. Nesta Corte, negou-se provimento ao recurso especial.

II - Sobre a alegada ofensa do art. 1.022 do CPC/2015, o recurso não comporta provimento. A recorrente aduziu, em suma, que o Tribunal de origem não apreciou a eficácia extintiva da sentença que homologou a manifestação fazendária favorável à quitação do débito exequendo. No presente caso, o Tribunal a quo decidiu que a sentença está fundada em erro material, pois extinguiu o feito apenas quanto à parte do valor exequendo, persistindo a discussão quanto ao pagamento, ou não, da dívida consubstanciada na CDA n. 40208000530-83. Nesse panorama, a oposição de embargos de declaração, com fundamento na omissão acima, demonstra, tão somente, o objetivo de rediscutir a matéria sob a ótica do recorrente, sem que tal desiderato objetive o suprimento de quaisquer das baldas descritas no dispositivo legal mencionado, mas sim, unicamente, a renovação da análise da controvérsia.

III - No mais, consoante a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, tem-se que o julgador não está obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos invocados pelas partes quando, por outros meios que lhes sirvam de convicção, tenha encontrado motivação suficiente para dirimir a controvérsia. Nesse sentido: AgInt no REsp 1.757.501/SC, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 3/5/2019; AgInt no REsp 1.609.851/RR, Rel. Min. Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 14.8.2018; REsp n. 1.486.330/PR, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 24/2/2015. Assim, não há que se falar em afronta ao art. 1.022 do CPC/2015, no caso.

IV - No mérito, o recurso não comporta provimento. Com efeito, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é de que, diante da indisponibilidade do crédito fazendário exequendo, o Fisco tem interesse no prosseguimento do feito executivo quando inexistente quitação integral do débito, considerando que eventual erro cometido pela Fazenda Pública não tem aptidão jurídica para acarretar a extinção da execução fiscal. A propósito: REsp 1.670.552/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 27/6/2017, DJe 30/6/2017; REsp 1.364.444/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 8/4/2014, DJe 18/6/2014 e REsp 854.926/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 17/11/2009, DJe 2/12/2009.

V - Agravo interno improvido.

(AgInt no AREsp 1443688/PE, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/12/2019, DJe 19/12/2019).³⁴ (grifo nosso)

E no mesmo sentido, o Supremo Tribunal de Justiça Português no processo 506/10.3TBPNF-E.P1.S1 julgado em 14 de junho de 2012:

³³ CARVALHO, ref. 30, p. 216.

³⁴ STJ. AREsp 1443688/PE [em linha]. Brasília: STJ, 2019 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em www.stj.jus.br.

- Face ao que consta no artigo 125º da Lei 55/2010, de 31.12 e independentemente de quaisquer interpretações das normas estabelecidas nos nº2 e 3 do artigo 30º da Lei Geral Tributária, **parece não poder haver quaisquer dúvidas que o legislador só poderia querer dizer que os créditos tributários eram indisponíveis, mesmo em processos de insolvência**, melhor dizendo, mesmo aquando da elaboração do plano de insolvência referidos nos artigos 192º, 195º e 196º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas. (grifo nosso)

- Dito doutro modo, não podia resultar da interpretação de qualquer disposição deste Código que os créditos tributários eram disponíveis.

- Mais concretamente, não podia ser homologado um plano de insolvência em que estivesse incluído um perdão ou qualquer redução de um crédito tributário.

- E mesmo que houvesse dúvidas, o citado dispositivo legal não poderia ser interpretado de outro modo, uma vez que não encontraria na letra da lei “um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expressa” – cfr. nº2 do artigo 9º do Código Civil.

- O princípio da confiança, intrinsecamente ligado aos princípios da segurança jurídica e do Estado de Direito, tem como finalidade proteger prioritariamente as expectativas legítimas que nascem no cidadão, que confiou na postura e no vínculo criado através das normas prescritas no ordenamento jurídico.

- A aprovação de um plano de insolvência baseado na “recuperação da empresa compreendida na massa insolvente” em assembleia credores, nos termos do disposto no artigo 212º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas e a sua admissão por parte do Tribunal, nos termos do artigo 207º “a contrário” do mesmo diploma, não tem como consequência necessária a sua homologação por parte do Tribunal.

- Aquando da aprovação do plano de insolvência os credores que votaram a favor não poderiam ter a confiança que, aquando da intervenção do Tribunal para o efeito de homologar ou não o referido plano, a decisão seria de aceitar que os créditos tributários poderiam ser afastados por esse plano, uma vez que a questão era controvertida.³⁵

O problema dessa indisponibilidade irrestrita inicia-se quando há um confronto entre sistemas, no caso, entre o regime falimentar e o tributário. Essa indisponibilidade, inclusive, é uma das motivações para que os créditos tributários não sejam obrigados a integrar os planos de recuperação judicial, pois, se o administrador público só age de forma estritamente vinculada, como poderá então votar a aprovação de um plano se não tem autorização legal para tanto?

A doutrina e a jurisprudência há muito tempo que tentam compatibilizar os sistemas através da interpretação dos dispositivos legais. A nosso ver, há argumentos fortes para as duas correntes.

A preocupação do administrador justifica-se, uma vez que há sanções gravíssimas para uma atuação fora dos limites legalmente previstos, contudo, como solução

³⁵ SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA PORTUGUÊS. *Processo 506/10.3TBNF-E.P1.S1* [em linha]. Lisboa: Supremo Tribunal De Justiça Português, 2012 [consult. 19 jul. 2021] Disponível em www.dgspti.pt.

poderíamos pensar em inserir nas legislações que tratam da recuperação judicial, dispositivos que trouxessem alguma discricionariedade ao administrador na votação para a aprovação do plano de recuperação das empresas, pois a situação atual de aparente intransigência causa muitas reações dos doutrinadores e dos tribunais na tentativa de procurarem soluções de ordem prática.

E, muitas vezes pensamos, de que adianta aprovar um plano de recuperação que não possa obrigar os entes estatais? Se o plano envolve toda uma reestruturação financeira económica da empresa, como se fará se não estão incluídos os tributos que em geral são o maior passivo? O que adiantará à empresa organizar-se junto aos credores privados, se os entes estatais continuam com o poder geral e total para executarem os seus créditos? O facto é que nesses termos não há como controlar um fluxo de caixa eficiente.

Na verdade, na legislação brasileira falimentar, encontramos, de forma muito tímida, algumas autorizações para parcelamentos mais favoráveis aos devedores em recuperação judicial, ou seja, parece que o legislador começa a perceber a necessidade de suavizar essa indisponibilidade, conforme o previsto na Lei 11.101:

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 nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

Parágrafo único. As microempresas e empresas de pequeno porte farão jus a prazos 20% (vinte por cento) superiores àqueles regularmente concedidos às demais empresas.

E, agora, com a alteração legal realizada pela lei 14.112 de 2020, inclui-se no art. 50, parágrafo 4º, a possibilidade de parcelamento do Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o lucro líquido, de uma forma mais favorável e dentro de determinados limites.

A questão é que a própria legislação muitas vezes impede que até os tribunais consigam interpretar dispositivos de forma a poderem modificar questão, conforme será demonstrado no próximo tópico.

O art. 187 do CTN é claro e não dá margens para interpretação, e quando o legislador o incluiu no ano de 2005, foi exatamente com o objetivo de afastar qualquer dúvida: “Art. 187. A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de

credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento”.

O doutrinador Leandro Paulsen conceitua:

Tirante os créditos provenientes da legislação trabalhista, vale dizer, as importâncias reclamadas com base na relação de emprego, ou fundadas em acidentes de trabalho, o crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou a data de sua constituição (art. 186). Além disso, sua cobrança judicial não está sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento (CTN, art. 187). É o que Aliomar Baleeiro chama de supremacia do executivo fiscal.³⁶

O legislador brasileiro não deixou qualquer brecha e não há dúvidas de que os créditos tributários não se submetem aos planos de recuperação judicial e que há total supremacia, contudo na legislação portuguesa, a interpretação era diferente, até que o legislador português, parece que inspirado pelo legislador brasileiro, atuou no sentido de tentar afastar de vez qualquer dúvida sobre o tema.

O doutrinador Tomazette traz-nos interessante ponderação sobre o dever do fisco de colaborador com a recuperação judicial:

Apesar disso, o fisco deve colaborar ou, ao menos, não atrapalhar a recuperação judicial. Nesse sentido, a Lei 11.101/2005 determinou que as Fazendas Públicas e o INSS poderão deferir, nos termos de legislação específica, parcelamento de seus créditos, em sede de recuperação judicial, de acordo com os parâmetros estabelecidos pelo Código Tributário Nacional (art. 68). Além disso, definiu-se que os devedores enquadrados como microempresas e empresas de pequeno porte farão jus a prazos 20% superiores aqueles regularmente concedidos a demais devedores.³⁷

Primeiramente, trazemos A jurisprudência do tribunal brasileiro relacionada com o tema de um caso de habilitação do fisco em recuperação judicial, que declarou a inexistência de interesse de agir na Fazenda quando se trata de recuperação judicial:

RECUPERAÇÃO JUDICIAL - Habilitação de crédito tributário (dívida ativa) Prerrogativa da Fazenda Pública de optar entre a execução fiscal e a habilitação de crédito na falência Situação dos autos em que há falta de interesse de agir da Fazenda Estadual por se tratar de recuperação judicial e não falência. A inclusão do crédito na recuperação afetaria os rumos do acordo entre credores sujeitos e seu devedor Inexistência de poderes do procurador da Fazenda para concordar com descontos e/ou parcelamento da dívida a que todos os demais estarão sujeitos Decisão mantida Agravo improvido. Dispositivo: Negam provimento. (TJSP; Agravo de Instrumento 2229703-31.2018.8.26.0000; Relator (a): Ricardo Negrão; Órgão Julgador: 2ª Câmara

³⁶ CARVALHO, ref. 30, p. 676.

³⁷ TOMAZETTE, Marlon. *Curso de Direito Empresarial Vol. 3 - Falência e Recuperação de Empresas*. 5. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2017. ISBN 8597009586. p. 118.

Reservada de Direito Empresarial; Foro de Araçatuba - 2ª Vara Cível; Data do Julgamento: 29/04/2019; Data de Registro: 03/05/2019).³⁸

Assim, no direito brasileiro, a questão não deixa margem para qualquer interpretação, contudo, o direito português seguiu um caminho diferente.

³⁸ TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO. *Agravo de Instrumento nº 2229703-31.2018.8.26.0000* [em linha]. São Paulo: TJ-SP, 2019 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em www.tjsp.jus.br.

8 DA BLINDAGEM DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NA LEGISLAÇÃO PORTUGUESA

Analisando as alterações legislativas portuguesas, percebemos uma importantíssima ocorrência que reflete de forma crucial a tensão existente entre o direito empresarial e o direito tributário. No ano de 2010 foi introduzida na LGT, que é a lei geral tributária portuguesa, através da Lei nº 55-A/2010, de 31 de dezembro, o nº 3 do art. 30.

Isto chama-nos a atenção, pois era uma lei que tratava o orçamento do Estado para 2011, ou seja, não tratava especificamente o tema de alterações na Lei Tributária. O dispersivo incluído foi o seguinte: “3 - O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial”.

E desta forma passou a ser a redação integral do art. 30 que conceitua o objeto da relação jurídica tributária:

1- Integram a relação jurídica tributária:

- a) O crédito e a dívida tributários;
- b) O direito a prestações acessórias de qualquer natureza e o correspondente dever ou sujeição;
- c) O direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto;
- d) O direito a juros compensatórios;
- e) O direito a juros indenizatórios.

2 - O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária.

3 - O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial.

E ao analisar o tema perguntamo-nos qual o fundamento para a inclusão do referido nº 3, uma vez que o nº 2 já consagra a indisponibilidade do crédito tributário de forma irrestrita, em consonância com o que entende a doutrina e, mesmo que não

tratasse expressamente, haveria uma série de princípios que consagram essa indisponibilidade.

A questão básica que levou a realizar-se esta alteração está diretamente ligada à forma como os tribunais tinham vindo a tratar a questão e a reconhecer que na existência do conflito entre a lei tributária e a lei insolvencial, quem deveria prevalecer seria a primeira. Nesse caso desprestigiou-se qualquer interpretação sistemática. A balança pendeu em favor do fisco e ponto final.

A doutora Catarina Serra traz-nos a consequência daquela alteração legislativa:

Por mais que este regime de exceção seja "desmentido" pela Lei da Insolvência, a verdade é que, depois do aditamento do n.º 3 ao art. 30.º da LGT, se tornou impossível contorná-lo com base no argumento habitualmente usado pelos tribunais portugueses - de que a lei especial (a lei da insolvência) afasta a lei geral (lei tributária).³⁹

É de se perceber que o legislador ordinário, de uma forma casuística, fez uma alteração legislativa com o único objetivo de afastar o entendimento dos tribunais sobre o tema, o que nos faz até perguntar se isso não seria uma ofensa ao princípio da separação de poderes. Seria uma alteração legal capaz de alterar um entendimento já consolidado sobre a matéria e que era realizado com base numa interpretação que harmonizava o sistema tributário com o sistema insolvencial?

Antes da alteração legislativa, os tribunais portugueses admitiam que o plano de recuperação judicial pudesse dispor sobre os créditos tributários, sendo que então nesse sentido, trazemos o entendimento formulado no acórdão do STJ de 04 de junho de 2009, proferido no âmbito do processo 464/07.1 TBSJM-LS1⁴⁰, no qual se preconizou:

I - Não se verifica impedimento na homologação judicial do plano de insolvência, apresentado pelo administrador da insolvência e aprovado pela assembleia de credores da empresa insolvente, se no mesmo plano estiver prevista redução ou perdão de dívidas do insolvente ao Estado, de natureza fiscal (capital ou juros) e, muito menos, que a sentença homologatória de tal plano padeça dos vícios de violação do princípio da legalidade, de igualdade ou de inconstitucionalidade por derrogação de normas imperativas por vontade das partes.

E no próprio acórdão é disposto o fundamento para tal interpretação:

³⁹ SERRA, ref. 1, p. 443.

⁴⁰ STJ. *Acórdão do processo 464/07.1 TBSJM-LS1* [em linha]. Brasília: STJ, 2009 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em <http://www.dgsi.pt>.

II - Não ocorre, nesta situação, qualquer derrogação das normas legais imperativas (fiscais ou outras) por vontade dos credores ou partes, como vem afirmado (até porque os particulares não tem poder para "derrogar" normas emanadas do poder legislativo) sendo que a derrogação é operada pela própria lei da insolvência que estabelece um regime especial e, nessa medida, afasta, do seu âmbito de aplicação, o regime normativo geral (*lex specialis derogat legi generali*), fruto da opção político-legislativa que, tendo em conta a relevância do tecido empresarial na estrutura económica da sociedade e, do mesmo passo, a necessidade de obter, na medida do possível, ao prejuízo da insatisfação dos créditos concedidos à insolvente, cujo ressarcimento se frustra frequentemente nestas situações, gizou um esquema legal que contribuiu para atenuar a tensão dialética, reconhecidamente existente, entre estas duas realidades contrapostas.

E o relator termina por ressaltar, ainda que nem por tal facto, que os créditos fiscais perdem a sua condição privilegiada:

III - Tal não significa que os créditos fiscais deixem de ser privilegiados ou que percam as suas garantias, pois o art. 47º do CIRE prevê justamente a existência de créditos privilegiados e garantidos e, em vários outros preceitos no mesmo Código, se faz referência a créditos desta natureza, em contraposição com os créditos comuns, como se colhe, v.g. dos arts. 174º e 175º do aludido diploma legal.

E esse era o entendimento que prevalecia e criava um diálogo harmônico entre as fontes, respeitando os sistemas e encontrando a melhor forma de pacificá-los, porém o Estado, não satisfeito em já ter privilégios garantidos, e percebendo a forma como os tribunais interpretavam a questão de um modo desfavorável, entendeu por bem aprovar uma lei para determinar a prevalência geral da lei tributária sobre qualquer outra, em contrariedade a quaisquer princípios que regem o tema.

A interpretação do julgador seguia exatamente a mens legislatoris, ao entender que a lei especial, no caso, a insolvencial, prevalecia em detrimento da lei tributária.

A pergunta que se faz é: Será que a relevância do tema não justificaria uma discussão específica, ao invés de ser aprovada dentro de uma lei que tratava do orçamento do estado para 2011? Qual é a relação do dispositivo aprovado de ordem processual com o tema orçamento?

O facto é que após a aprovação da alteração legislativa, os tribunais foram, num primeiro momento, quase que obrigados a modificar o seu entendimento e a admitir uma subordinação total dos outros créditos aos créditos fiscais, uma vez que a lei foi feita de forma a não deixar brechas, conforme vemos no acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 15 de dezembro de 2011, no processo 467/09.1TYVNG-Q.P1S1:

A lei n.º 55-A/2010 de 31-12, que aprovou o Orçamento do Estado para 2011 e veio a dar nova redação ao art.º 30.º da Lei Geral Tributária (art.º 123.º), retomou validade dos princípios que

informa o nosso sistema tributário no sentido de que a extinção ou redução dos seus créditos fiscais não podem ser perturbados contra a vontade do Estado.⁴¹

E, ao decidir sobre o tema, a Exma. relatora não deixa dúvidas sobre a nova forma de interpretar, apesar de não deixar de tecer a sua crítica, pois ao analisar os acórdãos posteriores sobre o tema, o que se percebe é que os julgadores ainda têm a sua interpretação sobre o assunto, mas ficaram de mão atadas, uma vez que repentinamente foram compelidos a mudar o seu entendimento:

1. No contexto do processo de insolvência sistematizado no CIRE está acolhido o princípio da igualdade dos credores e, destarte, tanto o "perdão ou redução do valor dos créditos sobre a insolvência, quer quanto ao capital, quer quanto aos juros" como "a modificação dos prazos de vencimento ou as taxas de juro dos créditos, sejam créditos comuns, garantidos ou privilegiados", podem ser aprovadas no âmbito de um plano de insolvência.

2. As considerações que acabamos de expressar e ditas em 1. estão agora, todavia, ensombradas pela disciplina jurídico-positiva trazida ao regime legal da insolvência fundado no CIRE pela Lei n.º 55-A/2010 de 31-12 a qual, aprovando o Orçamento do Estado para 2011, veio dar nova redação ao art.º 30.º da Lei Geral Tributária (art.º 123.º).

Ocorre que o direito é mutável e os tribunais estão sempre a interpretar as normas de acordo com os sistemas que as regem e é por isso que temos as evoluções. E uma das vozes mais cogentes, nesse sentido de procurar uma interpretação conforme o sistema, é a da doutora Catarina Serra:

Sendo a recuperação de empresa uma das funções irrenunciáveis de qualquer lei actual da insolvência, não é desrazoável, contudo, sustentar-se uma leitura restritiva das normas que compõe o regime tributário. Tal leitura é válida tanto no contexto do plano de recuperação do processo de insolvência como, por maioria de razão, no contexto do plano de recuperação do PER (sendo o PER, por excelência, um processo de recuperação e um processo pré-insolvencial. O argumento central é o da prevalência do sistema jurídico- de um sistema jurídico unitário e coerente sobre a letra da lei.⁴²

E a Doutora continua a expor o seu magistral raciocínio:

O argumento central é o da prevalência do sistema jurídico - de um sistema jurídico unitário e coerente - sobre a letra da lei. O que se entende é, mais simplesmente, que o texto expresso de uma norma não pode prevalecer, a todo o custo, sobre o sistema jurídico, não pode designadamente, impor-se-lhe quando contraria ou acarreta perturbações graves para a sua harmonia.⁴³

⁴¹ STJ. *Processo 467/09.ITYVNG-Q.PISI* [em linha]. Brasília: STJ, 2011 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em <http://www.dgsi.pt>.

⁴² SERRA, ref. 1, p. 443.

⁴³ SERRA, ref. 1, p. 444.

O professor Carlos Maximiliano, na sua célebre obra sobre hermenêutica, já nos trazia a importância da interpretação sistemática que parece ser a solução para o problema:

Não se encontra um princípio isolado, em ciência alguma: acha-se cada um em conexão íntima com outros. O Direito objetivo não é um conglomerado caótico de preceitos; constitui vasta unidade, organismo regular, sistema, conjunto harmônico de normas coordenadas, em interdependência metódica, embora fixada cada uma no seu lugar próprio. De princípios jurídicos mais ou menos gerais deduzem colorários, uns e outros se condicionam e restringem reciprocamente, embora se desenvolvam de modo que constituem elementos autônomos operando em campos diversos.

Cada preceito, portanto, é membro de um grande todo; por isso do exame em conjunto resulta bastante luz para o caso em apreço.⁴⁴

Portanto, mesmo com a alteração legislativa, já há vozes que buscam o entendimento adequado. E o que é a beleza do direito senão tentar encontrar novas formas de pacificação dos conflitos e soluções harmônicas? Há doutrinadores que lutam sempre contra o engessamento do pensamento e, por terem grande profundidade e intensidade, conseguem influenciar novos entendimentos.

Nesse sentido, trazemos a decisão proferida em v. acórdão do Supremo Tribunal de Justiça Português, no 4986/16.5T8VIS.C1.S1 de 05 de outubro de 2018, em que o relator discute a possibilidade de, em casos excepcionais, mitigar-se a aplicação dessa alteração legislativa de forma a poder compatibilizar os sistemas.

A esse acórdão vale ser realizada uma rápida análise, pois ele é bem rico e traz uma série de argumentos que validam a tese. Esse acórdão foi oriundo da decisão do Tribunal da Relação de Coimbra:

II. Admitindo, excepcionalmente, que em caso de flagrante e injustificada afirmação intransigente, pela autoridade tributária, das prerrogativas dos créditos fiscais, podem os Tribunais desconsiderá-las, na salvaguarda de interesses públicos, que num patamar de justificados sacrifícios, imponham ao Estado, [no respeito pelo paradigma insolvencial vigente, sobretudo após a Reforma de 2012, com a introdução do PER, já que a finalidade da lei insolvencial é agora a recuperação da empresa devedora e não a liquidação], o seu contributo para evitar a destruição e a liquidação da empresa.

III. Nesse hipotético quadro de estado de necessidade social, visando evitar a derrocada de empresas, sobretudo, grandes empregadores, em meio social economicamente débil e carenciado, a justiça, a equidade e os fins sociais pelos quais o Estado deve velar, podem conduzir à atenuação daquele direito de intangibilidade, se e quando a posição do credor público for decisiva para a recuperação da sociedade devedora.

⁴⁴ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 20. ed. Salvador: Ed. Forense, 1981. ISBN 978-85-309-3447-7. p. 120.

Ou seja, elementos importantes que percebemos na interpretação do Tribunal de Coimbra é a configuração da injustificada atuação intransigente do Estado no processo recuperação da empresa, visando a satisfação de uma necessidade social, e também quando a posição do credor estatal for fundamental para a recuperação dessa empresa.

E percebam que o Exmo. relator do recurso atesta a ocorrência da modificação legislativa e atesta a sua "força":

Relevante para o surgimento de uma terceira corrente foi a alteração legislativa ocorrida na lei do orçamento para 2011. Com ela foi alterada a lei tributária e afirmado, de modo inequívoco, que a lei tributária, que consagra a intangibilidade dos créditos da Fazenda Nacional, prevalece sobre a lei geral - o CIRE - e, conseqüentemente, foram "blindados" os créditos da Fazenda Nacional o que, numa perspectiva literal, implicaria a inexorável impossibilidade dos credores aprovarem planos de revitalização que contemplassem a modificação dos créditos fiscais da Fazenda Nacional.

O relator, ao expor o seu entendimento, critica de forma frontal a interpretação literal do dispositivo alterado, ao que parece, comungando do entendimento já citado de Catarina Serra:

Hoje, também na conjugação dos preceitos legais do PER, integrados no CIRE, e no Memorandum da troika e das suas "imposições" a que o Estado Português se comprometeu a adoptar no que respeita a actuação mais conforme à recuperação das empresas, a introdução a alteração da LGT pela Lei orçamental de 2010, interpretada literalmente, não é compatível com a perspectiva do direito insolvencial actual que coloca a tónica na recuperação da empresa e não na sua liquidação. O papel de auto-regulação dos credores do insolvente, no quadro do princípio da legalidade, impõe que se adopte uma interpretação restritiva das normas dos arts. 30.º, n.º 2, e 36.º, n.º3, da LGT, e art. 85.º do CPPT, restringindo o seu campo de aplicação à relação tributária, em sentido estrito, valendo primordialmente na relação Estado-contribuinte, normas que devem ceder no confronto com a legislação especial do direito falimentar.

Ele defende de forma direta e objetiva uma interpretação sistemática e, com grande sabedoria, entende que o n.º 3 deve ser aplicado à relação tributária em sentido estrito e que as normas devem ceder no confronto com a legislação falimentar. E ainda faz uma crítica à atuação do legislador quando criou o dispositivo:

O legislador pretendeu erguer uma barreira à jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça quanto aos créditos tributários no processo de insolvência, acrescentando ao art. 30º da LGT o n.º3, pretendendo reforçar o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários; todavia, tal normativo mas não contende com n.º2 que permaneceu imodificado. Não faria sentido mantê-lo do ponto em que se a lei geral pode fixar condições para a sua redução ou extinção, por maioria de razão a legislação especial o poderá fazer.

De forma incisiva, ele critica a interferência do poder legislativo na atuação do poder judiciário e com grande razão. Afinal, qual foi o sentido de se incluir o número 3 quando o número do dispositivo já consagrava a indisponibilidade do crédito tributário? Assim, nessa interpretação sistemática, a alteração não teria o condão de mudar a interpretação anterior. Parece-nos que esse magistrado age com grande sabedoria e dá uma resposta aos excessos do legislador na alteração do dispositivo.

E o relator conclui o seu voto:

Nesse hipotético quadro de estado de necessidade social e visando evitar a derrocada de empresas, sobretudo, grandes empregadores, num meio social economicamente débil e carenciado, a justiça, a equidade e os fins sociais pelos quais o Estado deve velar, podem conduzir à atenuação daqueles direitos “III Congresso de Direito da Insolvência” – Almedina – 2015 - “Os créditos tributários e a homologação do plano de recuperação” - António Fonseca Ramos, págs. 361 a 81, se e quando a posição dos credores públicos for decisiva para a recuperação da sociedade devedora.

Ele afirma cabalmente a questão da necessidade social, demonstrando uma grande preocupação com o objetivo primordial que é recuperar a empresa e não simplesmente receber tributos! Contudo, nesse caso, a posição da AT não era decisiva, ou seja, faltou um dos requisitos necessários, sendo que assim foi negado o recurso:

Não sendo esse o caso, uma vez que a votação da AT não era sequer decisiva para a aprovação do plano, não se antevê fundamento para alterar a Jurisprudência consolidada deste Supremo Tribunal de Justiça, e como tal, a decisão recorrida deve ser alterada no sentido que o plano de revitalização, que se mantém homologado, não é oponível ao recorrente Estado.

Porém, o que se extrai desse acórdão é que os julgadores já vêm a oxigenar a sua mente e a pensar em formas para que o sistema como um todo prevaleça sobre a literalidade das disposições. Muitas vezes os princípios devem prevalecer sobre os dispositivos legais. E o relator também atesta isso:

Só em casos em que fossem violados os princípios constitucionais da igualdade e da proporcionalidade é que o Tribunal poderia considerar válida a decisão dos credores no que respeita à tangibilidade dos créditos do Estado, em derrogação do carácter absoluto e indisponível dos créditos fiscais que importa proteger, dada a função social dos impostos como meios com que o Estado provê à satisfação das necessidades da comunidade em termos de coesão económica e social.

Nesse caso, interpretando-se o voto do relator, claramente se percebe uma colisão entre os princípios constitucionais da legalidade, que estaria consubstanciada na literal

interpretação do citado nº 3 do artigo 30, em contraposição ao da igualdade e da proporcionalidade. E nesse caso teria que se trabalhar com uma ponderação dos princípios, conforme ensina Leandro Paulsen:

Ocorrendo colisão de princípios, trabalha-se de modo a construir uma solução que contemple os diversos valores colidentes, ponderando-os de modo a fazer com que prevaleça, na medida do necessário, aquele que tenha mais peso em face das circunstâncias específicas sob apreciação e cujo afastamento seria menos aceitável perante o sistema como um todo.⁴⁵

Poderíamos ainda pensar no princípio da razoabilidade para compatibilizar o tema, pois segundo Luiz Roberto Barroso: “O princípio da razoabilidade é um parâmetro de valoração dos atos do Poder Público para aferir se eles estão informados pelo valor superior inerente a todo ordenamento jurídico: a justiça⁴⁶”.

8.1 Da posição atual dos tribunais portugueses no tocante a posição da fazenda nos planos de insolvência

A lei portuguesa prevê uma figura que não encontra um correspondente na legislação brasileira, o denominado plano de insolvência que está previsto nos arts. 192 e seguintes do Código da Insolvência.

Na verdade, a legislação brasileira dá poderes à Assembleia Geral de Credores para que trate da constituição de um comitê de credores, das modalidades para a realização do ativo e outras matérias de interesse dos credores, conforme prevê o art. 35, II da lei de Falência brasileira.

E esse comitê de credores pode ser assim conceituado: “O comitê de credores é um importante órgão criado pela atual legislação falimentar. Sua criação se coaduna com a intenção do legislador de aumentar a participação dos credores no processo de tentativa de solução da crise do empresário⁴⁷”.

Contudo, esse comitê sequer é obrigatório, conforme ensina o professor:

⁴⁵ PAULSEN, ref. 19, p. 96.

⁴⁶ BARROSO, Luiz Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 5. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003. ISBN 85-02-04214-9. p. 224.

⁴⁷ RAMOS, ref. 4, p. 1404.

Perceba-se que o comitê não é um órgão obrigatório nos processos de falência e de recuperação. O próprio juiz pode entender ser conveniente a sua criação (art. 99, XII, da LRE), caso em que convocará a assembleia para a que eleja os membros, respeitando-se a regra do dispositivo ora em análise. Quando não houver comitê, o administrador judicial exerce suas atribuições (art. 28 da LRE).⁴⁸

Já o chamado plano de insolvência português tem como princípios gerais, conforme dita o citado art. 192: o pagamento dos créditos sobre a insolvência, a liquidação da massa insolvente e a sua repartição pelos titulares daqueles créditos e pelo devedor, bem como a definição da responsabilidade do devedor depois de findo o processo de insolvência.

E no n° 3 do referido artigo, trata-se do plano que se destina à recuperação do devedor, que se designa plano de recuperação. E o tema que tratamos neste capítulo é a possibilidade ou não de afetar-se os créditos tributários nesse plano de insolvência.

Conforme ensina Menezes Leitão, antes da reforma que introduziu o n° 3 do art. 30 da LGT os tribunais entendiam que era possível afetar-se os créditos tributários nos planos de insolvência:

O art. 195º, n° 2, e) refere ainda que o plano da insolvência contém a indicação dos preceitos legais derogados, e do âmbito dessa derrogação. A jurisprudência utilizou essa norma para permitir a afetação do regime dos créditos tributários, mas essa solução veio a ser posta em causa pela alteração efectuada pela Lei n° 55-A/2010, de 31 de dezembro de 2020 ao art. 30º da LGT, ao qual foi aditado um n°3, estabelecendo que o regime da indisponibilidade dos créditos tributários prevalece sobre qualquer legislação especial.⁴⁹

E, através de uma pesquisa jurisprudencial nos tribunais portugueses verifica-se que ao introduzir-se o n° 3 ao art. 30 da LGT, formou-se o seguinte entendimento majoritário que é trazido pela Douta Catarina Serra:

Mas fiel ao elemento literal, a jurisprudência portuguesa segue um caminho diverso para atingir um resultado próximo. Baseando-se na essência contratual do plano de recuperação, os tribunais superiores têm vindo a decidir a favor a homologação do plano de recuperação salvaguardando embora os créditos tributários. Mas, enquanto para uns, a solução passa pela inoponibilidade dos planos aos créditos tributários, para outros, a solução passa por presumir que a vontade hipotética ou conjectural das partes é no sentido de conservar o plano, portanto, pela expurgação das cláusulas incidentes sobre os créditos tributários.⁵⁰

⁴⁸ RAMOS, ref. 4, p. 1405.

⁴⁹ MENEZES LEITÃO, ref. 3, p. 301.

⁵⁰ SERRA, ref. 1, p. 444.

O que se entende é que mesmo sem a anuência do fisco, o plano de recuperação poderá ser aprovado, contudo não terá qualquer eficácia sobre os créditos tributários, ou seja, a Fazenda poderá tomar as medidas que entender serem necessárias para recuperá-los, uma vez que o plano não a afetou. Nos dois entendimentos trazidos pela doutrinadora, a consequência será a mesma.

Nesse sentido, trazemos o acórdão do Tribunal da Relação do Porto proc. 2069/11.3tjvnf-e.p1 de 07/12/2017 que foi assim ementado:

1. Após a introdução do nº 3 do art.º 30º da LGT, a regra fiscal da indisponibilidade do crédito tributário passou a ser, sem dúvida, aplicável também no âmbito (especial) do Plano de Insolvência, não podendo este modificar os créditos tributários sem a verificação das condições previstas nas leis tributárias e aprovação da Autoridade Tributária, atestando a sua conformidade.
2. O princípio da igualdade, enquanto princípio vinculativo da lei, traduz-se na ideia geral de proibição do arbítrio, e não fica afetado por os créditos fiscais beneficiarem de indisponibilidade por força da imperatividade das normas que os regulam e terem um tratamento diferente dos créditos dos privados em sede de Plano de Insolvência.
3. Em matéria de impostos importa acautelar a equidade tributária, de modo a que o esforço de contribuição para a satisfação do interesse coletivo reverta sobre todos, sem desigualdade intolerável ou justificação objetiva e racional.⁵¹

E no caso em análise, o que se viu foi exatamente a aprovação do plano, contudo, este sem eficácia contra a fazenda em respeito ao princípio da legalidade tributária, conforme o que se extrai da conclusão do v. acórdão:

A argumentação da apelante não vai no sentido de negar esta desconformidade do Plano relativamente às citadas normas legais, mas, como observámos, na defesa de que o Plano de Insolvência as pode derrogar por vontade da maioria de credores exigida para a sua aprovação (art.º 212º do CIRE). Ora, tendo-se a Fazenda Nacional oposto ao Plano de Recuperação, por violação do princípio da legalidade em matéria tributária, impunha-se a prolação de sentença que, aprovando o Plano, excluísse, como excluiu, a produção de efeitos quanto ao crédito do Estado por impostos e seus acessórios. Com efeito, sentença merce confirmação.

No mesmo sentido o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça proc.: 5781/16.7t8vis-D.C1.S1 de 04 de julho de 2018:

O plano de insolvência aprovado, apesar de conter cláusulas que afrontam o dispositivo nos arts. 30º nº 2e 3 e 36, nº 3 da LGT, não tem por objecto de recusa de homologação judicial, desde que esses limitem os seus efeitos aos créditos não tributários, sendo ineficaz relativamente à Fazenda Nacional.⁵²

⁵¹ TRIBUNAL DA RELAÇÃO DO PORTO. *Acórdão processo 2069/11.3tjvnf-e.p1* [em linha]. Porto: Tribunal da Relação do Porto, 2017 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em www.dgspi.pt.

⁵² STJ. *Acórdão processo 5781/16.7t8vis-D.C1.S1* [em linha]. Brasília: STJ, 2018 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em www.dgspi.pt.

E ainda o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça proc.: 217/11.2TBBGC-R.P1.S1 de 13 de novembro de 2014:

O plano de recuperação da insolvência, assente numa ampla liberdade de estipulação pelos credores do insolvente, constitui um negócio atípico, sendo-lhe aplicável o regime jurídico da ineficácia, por isso o Plano de Recuperação da empresa que for aprovado, não é oponível ao credor ou credores que não anuíram à redução ou à modificação lato sensu dos seus créditos.

Nesse sentido, salta aos olhos que, mesmo havendo uma ofensa aparente à lei tributária citada pela julgadora, ela decide pela aprovação do projeto, o que a princípio poderia demonstrar uma contradição. Ora se há ofensa legal, como pode o plano ser aprovado? Contudo, ela, com grande maestria, procura os fundamentos da teoria dos negócios jurídicos:

O plano de insolvência, assente numa ampla liberdade de estipulação pelos credores do insolvente, constitui um negócio atípico, sendo-lhe aplicável o regime jurídico da ineficácia, por isso o Plano de Recuperação da empresa que for aprovado não é oponível ao credor que não anuiu à redução ou alteração lato sensu dos seus créditos.

E traz ainda um ensinamento de um doutrinador sobre o tema que encaixa profundamente na questão e permite dar abrigo ao seu entendimento:

Como ensina Mota Pinto – “Teoria Geral do Direito Civil” – 4ª edição – (615 e segs.) sobre os conceitos de “ineficácia” e “invalidade dos negócios jurídicos”:

Os negócios feridos de ineficácia relativa produzem, pois, efeitos, mas não estão dotados de eficácia relativamente a certas pessoas.

Daí que sejam, por vezes, apelidados de negócios bifrontes ou negócios com cabeça de Jano [...].

A ineficácia relativa surge em situações caracterizadas pela existência de um direito, de uma expectativa ou de um interesse legítimo de um terceiro, que seriam prejudicados pelo negócio de disposição ou vinculação em causa. O negócio é relativamente ineficaz, por força do impedimento, resultante daquela posição legítima do terceiro acerca do conteúdo do acto. [...].

É necessário proteger o terceiro na medida apropriada à não frustração do seu direito, mas não se deve limitar o poder de disposição (ou a legitimidade para agir) do titular mais do que for necessário a essa protecção.

Logo, o negócio só é ineficaz em face do terceiro, mas não o é entre as partes ou em face de outras pessoas.

Esse entendimento vai de encontro a um princípio existente no direito civil, de conservação dos negócios jurídicos, que quando intérprete, tenta por vários meios aproveitar aqueles atos jurídicos, e é exatamente o que se observa nesse caso, pois ao invés de se anular o plano integralmente, o que não seria proveitoso de forma alguma, aproveita-se e dá-se eficácia ao que se pode dar, garantindo que o direito dos terceiros não seja prejudicado e mantendo a consonância com o dispositivo legal que rege a questão.

A professora brasileira Milena Donato Oliva ensina sobre o princípio da conservação dos negócios jurídicos, e nesse sentido trazemos o entendimento: “O princípio da conservação dos negócios jurídicos busca preservar, tanto quanto possível, a eficácia do ajuste celebrado, de modo a se promoverem os interesses perseguidos pelas partes com o negócio⁵³”.

Ora, e aplicando-se o entendimento da professora, qual é o real interesse dos credores senão a aprovação do plano para recebimento o quanto antes dos seus créditos?

E a mesma professora completa o seu entendimento e com a forma como se realiza a aplicação do princípio:

O art. 184 do Código Civil trata a redução do negócio jurídico, em que se expurga a parte viciada, em sendo separável, quando ela não for essencial a subsistência do ato, de modo a se preservar, parcialmente o negócio (*utile per inutile non vitiatur*).

O citado art. 184 do Código Civil brasileiro segue o mesmo espírito do art. 292 do Código Civil Português, que assim prevê a nulidade ou a anulação parcial que não determina a invalidade de todo o negócio, salvo quando se mostre que este não teria sido concluído sem a parte viciada. Ou seja, em ambas as legislações há um espírito e um dever legal para que se aproveitem os atos e negócios jurídicos, só os ferindo de morte em último caso.

Imagine anular-se o plano integralmente e ter que reunir todos aqueles credores novamente para realizar novos procedimentos para aprovação? Quanto tempo e dinheiro se perderá com isso? Ao pensar na utilidade econômica que os processos devem ter, não há como aceitar a anulação integral do plano. Este atende ainda aos princípios da

⁵³ OLIVA, Milena Donato; TEPEDINO, Gustavo. *Teoria Geral do Direito Civil – Vol. 1*. Salvador: Ed. Forense, 2020. ISBN978-85-309-8914-9. p.353/354.

economia processual. Julgadores modernos devem atentar-se para tais factos, não bastando simplesmente fazer interpretações literais e gramaticais.

Ora se o plano foi aprovado é porque se verificou a real possibilidade daquela empresa voltar a ser produtivamente económica e qual é o objetivo da recuperação judicial e insolvência que não o renascimento da empresa? Com a aprovação do plano novo a empresa, em tese, torna-se atrativa para novos credores e, ao mesmo tempo, passa a gerar empregos e a recolher novos impostos. Portanto, o entendimento majoritário dos tribunais portugueses vai de encontro ao espírito legal que rege a questão.

Contudo, encontramos posicionamentos isolados de alguns julgadores que entendem que o plano deve ser recusado integralmente e não simplesmente ser considerada a ineficácia em relação à fazenda estadual. Isto porque o plano não pode dispor de forma alguma sobre os créditos tributários, em virtude do regime da indisponibilidade do crédito tributário, conforme ensina Suzana Silva e Marta Santos:

O artigo 196.º, n.º 1, do CIRE permite que o plano de insolvência contenha providências de perdão ou redução do valor dos créditos sobre a insolvência, quer quanto ao capital, quer quanto aos juros. Nesse preceito, porém, não se faz qualquer alusão à impossibilidade de que tais medidas possam ser aplicadas aos créditos tributários, os quais não podem, salvo disposição legal expressa nesse sentido, ser afectados no seu valor e na sua forma de pagamento por aquele plano, e muitos encontram nesta “falta de exceção expressa” uma “questão jurídica controversa” e uma abertura para questionar o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, alegando, em razão da especialidade da matéria, a prevalência do regime do CIRE sobre a Lei Geral Tributária.⁵⁴

E as citadas autoras concluem:

Assim, um plano de insolvência que preveja perdões de dívida fiscal não poderá ser homologado pelo Tribunal, mesmo que o Ministério Público, em representação da Fazenda Pública, dê a sua anuência a tal plano. E isto porque a disponibilidade dos créditos tributários não se encontra, como temos vindo a reiterar no texto, nem domínio das matérias que possam ser reconduzidas a espaços de valoração próprios da Administração, nem mesmo no espaço de livre conformação do legislador, que nesta sede deve igualmente garantir, primeiramente, o respeito pelos princípios fundamentais do Estado Fiscal e pelo princípio da igualdade na contribuição para os encargos públicos, e ainda a conformidade da solução legislativa nacional com as condicionantes do direito europeu em matéria de direito da concorrência e de auxílios de Estado.⁵⁵

Entendemos ser importante esses posicionamentos contrários, uma vez que são os mesmos que estimulam a discussão e oxigenam a mente dos julgadores, e, mesmo com

⁵⁴ SILVA, Suzana Tavares; SANTOS, Marta Costa. *Os créditos fiscais nos processos da insolvência: reflexões críticas e revisão da jurisprudência* [em linha]. Disponível em https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/24784/1/STS_MCS%20insolvencia.pdf. p. 9.

⁵⁵ SILVA; SANTOS, ref. 54, p. 13.

todas as vozes contrárias, o julgador continua a exercer a sua posição. O referido posicionamento verificou-se na lavratura do voto vencido do julgador Aristides Rodrigues de Almeida, no julgamento do processo proc. 2069/11.3tjvnf-e.p1 de 07/12/2017.

O Exmo. julgador entende que a lei não abre espaço para a aprovação de um plano com previsões ineficazes em relação a um credor, ou seja, ou se aprova de forma integral e sem nenhuma condicionante ou não se aprova. E este julgador traz os seus fundamentos:

- Em primeiro lugar porque o artigo 215.º do CIRE define exactamente ser essa a consequência de o conteúdo do plano de insolvência encerrar a violação de normas legais aplicáveis, estabelecendo até que essa consequência é de conhecimento oficioso.
- Em segundo lugar porque do ponto de vista dogmático a violação de normas legais relativas ao conteúdo do plano conduz à invalidade do negócio jurídico que o plano consubstancia, não à mera ineficácia deste.
- Em terceiro lugar, porque a alternativa que se coloca à assembleia de credores é a de aprovar um plano ou não aprovar plano nenhum e a alternativa que se coloca ao tribunal é a de homologar o plano aprovado ou não o homologar, não sendo conforme aos dados do CIRE que os credores possam ficar subordinados a um plano que não aprovaram (objecção que foi aceite no Ac. do STJ de 03.11.2015, no proc. 12/12.1TYLSB-I-L1.S1, in www.dgsi.pt, onde se adoptou aquilo que nos parece ser a solução de compromisso possível: dar aos credores de novo a voz para aprovarem um plano expurgado dos vícios e passível de homologação).
- Em quarto lugar, em desfavor do recurso às figuras da invalidade parcial e da redução do negócio jurídico, está por demonstrar que perante a circunstância de o plano violar o princípio da legalidade tributária, os credores aprovariam um plano alternativo que mantivesse intactos os créditos fiscais e fosse compatível com a satisfação integral destes créditos por efeito da sua exclusão das consequências jurídicas da homologação do plano, tal como está por demonstrar, em virtude do volume dos créditos fiscais, que o plano que acaba por ser homologado (a parte do plano objecto de homologação) seja sequer viável e possa conduzir à recuperação da empresa [os dados estatísticos conhecidos sobre o escasso número de empresas que recuperam efectivamente após a aprovação do plano de insolvência e a constatação do significativo número de empresas que depois da aprovação de um plano de insolvência deduzem processos especiais de revitalização, por vezes sucessivos (!), revelam que a realidade é o que é e não o que, juridicamente, queremos que ela seja].
- Por último, porque face à valoração dos interesses em jogo cremos que não se justifica degenerar as soluções do ordenamento jurídico em busca de soluções alternativas desejadas pelas empresas insolventes (pelos titulares do respectivo capital social), mas cujas vantagens reais e cabais para a economia estão por demonstrar, sendo certo que aos demais credores será sempre do interesse obter a maior redução possível das dívidas ao Estado e à Segurança Social na medida em que os valores não afectos à satisfação desses créditos poderão ser afectos à satisfação dos seus créditos (ou seja, substituindo o interesse público pelo interesse particular).⁵⁶

Isto chama-nos a atenção, pois esse julgador, no seu voto, faz referência a um acórdão da sua relatoria, proferido no proc. 185/11.0TBVLC-E.P1 de 09 de dezembro de 2013, em que o mesmo decidiu pela aprovação do plano, mesmo sem anuência da

⁵⁶ STJ. *Processo 2069/11.3tjvnf-e.p1* [em linha]. Brasília: STJ, 2017 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em <http://www.dgsi.pt>.

Fazenda, contudo nesse caso, especificamente, estariam observados os princípios da legalidade e igualdade tributária:

1. Um plano de insolvência aprovado pela assembleia de credores contendo modificações do crédito fiscal, pode, não obstante a oposição da Administração Fiscal, ser homologado judicialmente desde que essas modificações respeitem os princípios da legalidade e da igualdade tributária.
2. O pagamento do crédito fiscal em prestações não exige necessariamente a prestação de uma garantia porque o estado de insolvência do devedor pode justificar a isenção de prestação da garantia.
3. O penhor mercantil é uma garantia idónea pelo que a oposição da Administração Fiscal à sua prestação pelo devedor insolvente apenas pode ter por fundamento a sua insuficiência em concreto.⁵⁷

O relator traz como fundamento geral a questão da legalidade tributária como cerne da questão, ou seja, se tiver havido a previsão de pagamento dos créditos tributários conforme o previsto na legislação específica, o plano só não será aprovado se a maioria dos credores assim quiser. É uma posição que, de certa forma, funciona como um garante dos direitos individuais dos contribuintes, pois impede que o Estado faça o que quiser e extrapole na utilização do poder de império.

E desta forma conclui o relator:

Em suma, relativamente ao crédito fiscal, o plano de insolvência aprovado não padece de violação não negligenciável das normas legais aplicáveis ao seu conteúdo no que concerne às modificações e condições de pagamento nele estabelecidas para esse crédito e, por isso, não devia ter sido recusada a respectiva homologação. Procede por isso o recurso, devendo a decisão recorrida ser revogada e em seu lugar determinada a homologação do plano de insolvência.⁵⁸

Contudo, a nosso ver, esse entendimento não guarda consonância com o espírito legal da lei de insolvência portuguesa e, mesmo com as alterações trazidas pelo art. 3º do art. 30 da LGT e a previsão do art. 196, a interpretação trazida pelos tribunais portugueses é a que mais se adequa aos preceitos legais que devem inspirar as decisões.

⁵⁷ STJ. *Processo 185/11.0TBVLC-E.P1* [em linha]. Brasília: STJ, 2013 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em <http://www.dgsi.pt>.

⁵⁸ STF, ref. 57.

9 DA POSIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NA RECUPERAÇÃO JUDICIAL BRASILEIRA

A Legislação brasileira é taxativa e não deixa muitas dúvidas sobre a posição dos créditos tributários em relação à recuperação judicial, uma vez que traz no seu texto legal a forma como eles se enquadram: “Art. 187. A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento”.

E para que não pairasse nenhuma dúvida, o legislador incluiu na lei de execução fiscal 6.830 de 1980, um dispositivo similar, contudo, alterou a expressão crédito tributário para a dívida ativa: “Art. 29 - A cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, liquidação, inventário ou arrolamento”.

Ou seja, o legislador brasileiro foi taxativo!

A legislação brasileira, ao contrário da portuguesa, não deixa qualquer margem ou forma de interpretação para que os créditos tributários possam integrar algum plano de recuperação judicial. E os tribunais assim o seguem.

Sobre a autonomia do crédito tributário Leandro Paulsen ensina:

Assim, a cobrança do crédito tributário mantém a sua autonomia. Isso significa que a execução fiscal ajuizada não é afetada pela superveniência de falência, recuperação judicial, inventário ou arrolamento. Prossegue a execução em seu curso, na Vara em que ajuizada, não se fazendo necessário sequer que o Fisco habilite seu crédito no juízo universal.⁵⁹

E no mesmo sentido Paulo Barros Carvalho:

No caso da execução para a cobrança de crédito tributário, é irrelevante a existência de outros credores que postulem, ao mesmo tempo, a satisfação de seus direitos perante o devedor insolvente. Ela se inicia e tem seguimento normal, independentemente do concurso de credores, da falência, da recuperação judicial ou da concordata, inventário ou arrolamento.⁶⁰

⁵⁹ PAULSEN, ref. 19, p. 473.

⁶⁰ CARVALHO, ref. 30, p. 676.

Ocorre que, ainda que haja a chamada supremacia total do executivo fiscal, o facto é que os créditos tributários e a recuperação judicial estão intimamente ligadas em virtude do art. 57 da lei 11.101 de 2005, que assim prevê:

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 nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

E o legislador brasileiro, de forma prolixa, ainda inseriu isso no Código Tributário Nacional para que não pairasse qualquer dúvida sobre o intérprete: “Art. 191-A. A concessão de recuperação judicial depende da apresentação da prova de quitação de todos os tributos, observado o disposto nos arts. 151, 205 e 206 desta Lei”.

Nesse sentido, o que nos traz o texto legal se o interpretarmos de forma literal?

Que sem as certidões emitidas pelos órgãos públicos informando que não existem débitos tributários a recuperação judicial não pode ser deferida. Esse é um grande problema de ordem prática pois, se fizermos uma interpretação simplesmente literal do texto legal, realmente parece-nos que a apresentação das certidões é condição absoluta e insuperável para a concessão da recuperação, o que impediria muitas empresas de recorrerem a medida. Contudo, conforme será demonstrado, a questão não é tão simples.

A previsão da expedição da certidão vem insculpida na Constituição da República de 1988, na qualidade de direito e garantia fundamental do povo:

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal.

O art. 205 do Código Tributário Nacional prevê a referida certidão:

Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

A lei inclusive não prevê que não existam débitos, bastando que os mesmos não sejam exigíveis: “Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a

certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa”.

O doutrinador Leandro Paulsen explica a exigência legal:

A prova da quitação dos débitos tributários é imposição inarredável para que se conceda a recuperação judicial ou se declarem extintas as obrigações do falido. As prestações fiscais atinentes à atividade mercantil não de estar saldadas, sem o que não se libera o falido (CTN, art. 191). O pretendente da recuperação judicial, para fazer jus ao privilégio, deve, pelo menos, portar a certidão positiva com efeitos “de negativa”, em razão do parcelamento do crédito (CTN, arts. 191-A, 151, 155, 205 e 206).⁶¹

No mesmo sentido:

A inteligência deste comando se faz conjuntamente com o art. 187 do CTN, que reza que a cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita à recuperação judicial. Dessa forma, deverá o falido apresentar a prova de quitação como condição essencial à extinção das obrigações.⁶²

Contudo, a interpretação literal da regra de imprescindibilidade de apresentação das certidões negativas de débito tributário começou por tornar inviável o pedido de recuperação judicial, uma vez que grande parte dos débitos empresariais, talvez a maior parte, sejam originária em créditos tributários.

Assim, os requerentes começaram a esbarrar em questões de ordem prática, uma vez que havia um dispositivo legal que simplesmente vedava as empresas que possuíam débitos tributários de requerer recuperação judicial. É nesse ponto que a doutrina e os tribunais, num chamado esforço conjunto, começaram a pensar em interpretações que pudessem suavizar essa exigência legal.

Nesse sentido:

Ainda assim, o disposto no artigo 191-A não deve ser lido isoladamente, sob pena de tornar inviável a recuperação judicial. Afinal, é normal que a empresa que pleiteia a recuperação judicial tenha débitos tributários, além dos privados. Exigir a quitação de todos os tributos tornaria inviável a recuperação.⁶³

E nesse momento revela-se a tensão entre o direito tributário e o direito empresarial, uma vez que trouxe um aparente conflito entre a supremacia do direito tributário relacionada com a função social da empresa. Ora, se o direito tributário

⁶¹ PAULSEN, ref. 19, p. 680.

⁶² SABAG, Eduardo. *Direito Tributário Essencial*. 7. ed. São Paulo: Ed. Método, 2020. ISBN 978-85-309-8863-0. p. 409.

⁶³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2012. ISBN 978-85-02-16120-7. p. 922.

impede de forma absoluta que as empresas possam tentar recuperar-se, qual seria a função da lei?

O doutrinador Paulo Barros Carvalho traz a resposta:

No entrechoque entre garantir a exigibilidade do crédito tributário e a função social da empresa, atribui-se ao primeiro maior relevância, impondo ao contribuinte a prova de quitação das obrigações fiscais e previdenciárias, mediante apresentação de certidões negativas. Eis que, em considerando que a ausência de prova nada altera o direito das Fazendas Públicas e, por outro lado, muito onera o contribuinte, dificultando o acesso ao procedimento que tem por objetivo, justamente, a recuperação judicial da empresa, deve ler-se o enunciado do art. 191-A, em nome da proporcionalidade, com uma série de cautela, buscando também atender ao preceito constitucional que visa a preservar a instituição empresarial.⁶⁴

A tensão é resolvida por uma interpretação sistemática, levando em conta o direito como um todo e não simplesmente trazendo uma interpretação absoluta do direito tributário. O ordenamento jurídico é elaborado como um todo e é desta forma que se deve encontrar soluções. Aplicando-se até inclusive princípios para resolver a questão, uma vez que seria desproporcional exigir-se as certidões negativas.

Ora, se a empresa está em dificuldades financeiras e, provavelmente possui débitos de toda a natureza e é exatamente por tal facto que procura a recuperação judicial, que sentido há em exigir-se que não existam débitos fiscais? Interpretar-se de forma absoluta o dispositivo legal que rege a questão é o mesmo que dizer que a empresa não poderá encontrar abrigo na recuperação judicial e sepultá-la de vez. Ora, é natural que ela tenha débitos de natureza tributária, assim como débitos de credores privados. Muitas vezes inclusive a causa da recuperação judicial pode ser unicamente uma gigantesca dívida tributária. Não se justifica esse benefício concedido ao credor tributário! A manter a interpretação literal coloca-se em risco todo o instituto da recuperação judicial.

O crédito tributário apresenta já uma série de garantias e não se submete à recuperação judicial, portanto não é admissível que ele ainda possa impor ao particular que tenta retomar à atividade produtiva, a apresentação das certidões negativas de débito, em total desproporcionalidade.

A sociedade não pode sobreviver sem as empresas. E, por tal fundamento, dentro de outros, os nossos tribunais começaram a comungar do mesmo entendimento. E, nesse sentido, o STJ firmou entendimento:

⁶⁴ CARVALHO, ref. 30, p. 682.

PROCESSUAL CIVIL E EMPRESARIAL. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE RECUPERAÇÃO JUDICIAL. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULA 211/STJ. REGULARIDADE FISCAL. DESNECESSIDADE.

1. A ausência de decisão acerca dos dispositivos legais indicados como violados, não obstante a oposição de embargos de declaração, impede o conhecimento do recurso especial.
 2. A Corte Especial do STJ decidiu que não constitui ônus do contribuinte a apresentação de certidões de regularidade fiscal para que lhe seja concedida a recuperação judicial.
 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.
- (REsp 1658042/RS, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, julgado em 09/05/2017, DJe 16/05/2017).⁶⁵

A questão tornou-se tão controversa, pois o fisco lutou de todas as maneiras para que tal interpretação não prevalecesse, que foi levada ao julgamento da corte especial do STJ:

DIREITO EMPRESARIAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECUPERAÇÃO JUDICIAL. EXIGÊNCIA DE QUE A EMPRESA RECUPERANDA COMPROVE SUA REGULARIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 57 DA LEI N. 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. O art. 47 serve como um norte a guiar a operacionalidade da recuperação judicial, sempre com vistas ao desígnio do instituto, que 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".
 2. O art. 57 da Lei n. 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, inciso 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 1187404/MT, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, CORTE ESPECIAL, julgado em 19/06/2013, DJe 21/08/2013).⁶⁶

A leitura da ementa faz-nos perceber que os julgadores acresceram à interpretação alguns fundamentos específicos que devem ser objeto de análise, pois eles trazem outra luz à questão.

⁶⁵ STJ. REsp 1658042/RS [em linha]. Porto Alegre: STJ, 2017 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em www.stj.jus.br.

⁶⁶ STJ. REsp 1187404/MT [em linha]. Cuiabá: STJ, 2013 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em www.stj.jus.br.

Na verdade, ao citar o art. 47 da lei 11.101 o julgado privilegia a preservação da empresa e o objetivo primordial da recuperação judicial, trazendo o fundamento da função social e o desenvolvimento da atividade econômica.

E o eminente ministro relator traz o seu entendimento sobre o artigo:

Refiro-me ao art. 47, que serve como um norte a guiar a operacionalidade da recuperação judicial, sempre com vistas ao desígnio do instituto, que 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."⁶⁷

E numa interpretação mais ampla, poderíamos pensar no princípio basilar da Constituição da República que se refere à dignidade da pessoa humana, inserido no art. 1º nº 3, que é considerado um princípio fundamental. Ora, a empresa ao atuar de forma produtiva permite que um trabalhador possa exercer de forma digna a sua profissão e consiga se sustentar.

Sobre a preservação da empresa e a sua tendência mundial, Negrão ensina:

A nova terminologia e o alcance das novas regras vêm ao encontro da tendência do atual direito internacional: busca-se a preservação da empresa e, por consequência, a preservação dos meios econômicos e dos empregos⁶⁰, e unifica-se o tratamento obrigacional, não mais existindo distinção entre comerciantes e não comerciantes quando a empresa se encontra em situação econômica deficitária. Dentro desse espírito, de evitar o perecimento da empresa como atividade econômica geradora de riqueza e empregos, situar-se-á a nova legislação brasileira, em conformidade com a economia globalizada instalada entre as nações.⁶⁸

Teixeira comunga com o entendimento do relator no sentido do princípio da preservação da empresa, que está insculpido no citado art. 47:

O princípio da preservação da empresa, previsto no art. 47 da Lei n. 11.101/2005, é o grande norteador desta lei, e, por que não, das demais normas jurídicas atinentes à empresa, uma vez que tem influenciado posições jurisprudenciais e doutrinárias sobre a necessidade da preservação da empresa em detrimento de interesses particulares, seja de sócios, de credores, de trabalhadores, do Fisco etc.⁶⁹

E o relator afasta de maneira magistral a interpretação literal do dispositivo, seguindo o mesmo entendimento que pregamos, no sentido de que a interpretação deve ser feita de forma sistemática:

⁶⁷ STJ, ref. 66.

⁶⁸ NEGRÃO, Ricardo. *Direito Comercial e de Empresa*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. ISBN 9786555593761. p. 47.

⁶⁹ TEIXEIRA, ref. 9, p. 225.

Vale dizer, em outras palavras, nenhuma interpretação pode ser aceita se dela resulta circunstância que - além de não fomentar - inviabilize a superação da crise empresarial, com consequências perniciosas ao objetivo de preservação da empresa economicamente viável, à manutenção da fonte produtora e dos postos de trabalho, além de não atender a nenhum interesse legítimo dos credores. Por essa ótica, como já se percebe, a interpretação literal do art. 57 da LRF e do art. 191-A do CTN inviabiliza toda e qualquer recuperação judicial, e conduz ao sepultamento por completo do novo instituto.

E, para completar a sua fundamentação ele cita a inércia do poder legislativo na edição de lei estabelecendo a forma de parcelamento dos débitos tributários, o que seria um direito legal do contribuinte que estaria sendo desrespeitado, e, enquanto não for editada uma lei que trate do tema, não há como o poder público exigir a certidão negativa:

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.

No nosso entender, a simples interpretação da função social da empresa e a necessidade da sua preservação já seria suficiente, dentro de uma interpretação sistemática, para obter a dispensa da apresentação da certidão negativa. Isso cria um precedente perigoso, no sentido de que quando a lei relativa ao parcelamento for aprovada, provavelmente a certidão será exigida numa leitura a contrario sensu.

E o relator cita enunciado para afastar os artigos 57 e 191:

Ademais, com absoluto acerto foi aprovado o Enunciado n. 55 na I Jornada de Direito Comercial CJP/STJ, segundo o qual: O parcelamento do crédito tributário na recuperação judicial é um direito do contribuinte, e não uma faculdade da Fazenda Pública, e, enquanto não for editada lei específica, não é cabível a aplicação do disposto no art. 57 da Lei n. 11.101/2005 e no art.191-A do CTN.

E conclui:

O parcelamento tributário, portanto, sendo causa de suspensão da exigibilidade do crédito, é hipótese suficiente para a consecução de certidões positivas com efeitos de negativas, nos termos do que dispõe o art. 206 do CTN; circunstância que permite ao contribuinte a observância plena do que dispõe o art. 57 da Lei n. 11.101/2005.

O STJ, a nosso ver, com uma grande evolução do pensamento, trouxe o entendimento por nós compartilhado, no sentido de se dispensar a apresentação da certidão negativa de débitos tributários, com base, primordialmente, no princípio da preservação da empresa e função social, formulado no REsp 1.864.625/SP da Relatoria da Eminente Ministra Nancy Andrighi, julgado em 23 de junho de 2020:

RECURSO ESPECIAL. RECUPERAÇÃO JUDICIAL. CERTIDÕES NEGATIVAS DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. ART. 57 DA LEI 11.101/05 E ART. 191-A DO CTN. EXIGÊNCIA INCOMPATÍVEL COM A FINALIDADE DO INSTITUTO. PRINCÍPIO DA PRESERVAÇÃO DA EMPRESA E FUNÇÃO SOCIAL. APLICAÇÃO DO POSTULADO DA PROPORCIONALIDADE. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DA LEI 11.101/05. 1. Recuperação judicial distribuída em 18/12/2015. Recurso especial interposto em 6/12/2018. Autos conclusos à Relatora em 30/1/2020. 2. O propósito recursal é definir se a apresentação das certidões negativas de débitos tributários constitui requisito obrigatório para concessão da recuperação judicial do devedor. 3. O enunciado normativo do art. 47 da Lei 11.101/05 guia, em termos principiológicos, a operacionalidade da recuperação judicial, estatuindo como finalidade desse instituto a viabilização da superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a 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. Precedente. 4. A realidade econômica do País revela que as sociedades empresárias em crise usualmente possuem débitos fiscais em aberto, podendo-se afirmar que as obrigações dessa natureza são as que em primeiro lugar deixam de ser adimplidas, sobretudo quando se considera a elevada carga tributária e a complexidade do sistema atual. 5. Diante desse contexto, a apresentação de certidões negativa de débitos tributários pelo devedor que busca, no Judiciário, o soerguimento de sua empresa encerra circunstância de difícil cumprimento. 6. Dada a existência de aparente antinomia entre a norma do art. 57 da LFRE e o princípio insculpido em seu art. 47 (preservação da empresa), a exigência de comprovação da regularidade fiscal do devedor para concessão do benefício recuperatório deve ser interpretada à luz do postulado da proporcionalidade. 7. Atuando como conformador da ação estatal, tal postulado exige que a medida restritiva de direitos figure como adequada para o fomento do objetivo perseguido pela norma que a veicula, além de se revelar necessária para garantia da efetividade do direito tutelado e de guardar equilíbrio no que concerne à realização dos fins almejados (proporcionalidade em sentido estrito). 8. Hipótese concreta em que a exigência legal não se mostra adequada para o fim por ela objetivado – garantir o adimplemento do crédito tributário –, tampouco se afigura necessária para o alcance dessa finalidade: (i) inadequada porque, ao impedir a concessão da recuperação judicial do devedor em situação fiscal irregular, acaba impondo uma dificuldade ainda maior ao Fisco, à vista da classificação do crédito tributário, na hipótese de falência, em terceiro lugar na ordem de preferências; (ii) desnecessária porque os meios de cobrança das dívidas de natureza fiscal não se suspendem com o deferimento do pedido de soerguimento. Doutrina. 9. Consoante já percebido pela Corte Especial do STJ, a persistir a interpretação literal do art. 57 da LFRE, inviabilizar-se-ia toda e qualquer recuperação judicial (REsp 1.187.404/MT). 10. Assim, de se concluir que os motivos que fundamentam a exigência da comprovação da regularidade fiscal do devedor (assentados no privilégio do crédito tributário), não tem peso suficiente – sobretudo em função da relevância da função social da empresa e do princípio que objetiva sua preservação – para preponderar sobre o direito do devedor de buscar no processo de soerguimento a superação da crise econômico-financeira que o acomete. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

A Exma. Ministra utiliza o princípio da proporcionalidade para nortear a questão, e entende que a exigência de apresentação da certidão negativa seria desproporcional

em relação ao fim perseguido com a recuperação judicial, ou seja, no confronto entre o art. 47, que trata da finalidade da recuperação, e o art. 57, deveria prevalecer o primeiro.

Ocorre que o fundamento trazido trouxe uma nova luz à questão e gerou reação imediata da Fazenda Nacional, que levou a questão ao exame junto ao Supremo Tribunal Federal na Medida Cautelar, em sede da Reclamação 43.169, da relatoria do Eminentíssimo Ministro Luiz Fux, ajuizada pela União Federal, onde ele formulou um entendimento, de forma monocrática, no sentido da obrigatoriedade de apresentação das certidões negativas em sede de recuperação judicial e que foi assim ementado:

RECLAMAÇÃO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. HOMOLOGAÇÃO DE RECUPERAÇÃO JUDICIAL. EXIGÊNCIA DA CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL. ARTIGO 57, DA LEI 11.101/2005. ART. 191-A DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ALEGAÇÃO DE OFENSA À SÚMULA VINCULANTE 10. ACÓRDÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA QUE AFASTOU A EXIGÊNCIA COM BASE NA PROPORCIONALIDADE. LIMINAR DEFERIDA 1. O Superior Tribunal de Justiça, ao afastar a aplicação dos artigos 57, da Lei 11.101/2005, e 191-A, do Código Tributário Nacional, com fundamento no princípio da proporcionalidade, promove o controle difuso de constitucionalidade, atividade inerente à Corte Especial daquele Sodalício. 2. A declaração incidental de inconstitucionalidade sem a observância da cláusula de reserva de plenário permite a interposição da Reclamação Constitucional ao Supremo Tribunal Federal por ofensa ao teor da Súmula Vinculante nº 10. Precedentes. 3. A exigência de Certidão de Regularidade Fiscal para a homologação do plano de recuperação judicial faz parte de um sistema que impõe ao devedor, para além da negociação com credores privados, a regularização de sua situação fiscal, por meio do parcelamento de seus débitos junto ao Fisco. 4. Consectariamente, a não regularização preconizada pelo legislador possibilita a continuidade dos executivos fiscais movidos pela Fazenda (art. 6º, § 7º da Lei 11.101/05), o que, em última instância, pode resultar na constrição de bens que tenham sido objeto do Plano de Recuperação Judicial, situação que não se afigura desejável. 5. Mais recentemente também é possível vislumbrar, em âmbito federal, a expedição da Certidão de Regularidade Fiscal ao devedor que realiza a transação tributária com o Fisco nos termos da novel Lei 13.988/2020. 6. In casu, a declaração incidental de inconstitucionalidade não está escorada no julgamento do REsp 1187404/MT, Rel. Ministro Luis Felipe Salomão, pela Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça. Naquele precedente o fundamento para que a exigência de Certidão de Regularidade Fiscal fosse afastada foi a ausência de parcelamento específico para as empresas em recuperação judicial, situação já superada pela edição da Lei nº 13.043/14. 7. Para o não conhecimento da Reclamação com fundamento na existência de precedente da Corte Especial seria necessária a aderência da decisão reclamada ao entendimento formado com a observância da cláusula de reserva de plenário, o que não acontece no caso concreto. 8. Decisão liminar deferida, para suspender os efeitos da decisão reclamada, exigindo-se a Certidão de Regularidade Fiscal da empresa devedora nos termos dos arts. 57 da Lei 11.101/05 e 191-A do Código Tributário Nacional.

O eminentíssimo relator entendeu que a simples menção ao princípio da proporcionalidade promoveu o controle difuso da constitucionalidade e o quórum necessário para tanto não teria sido observado, conforme a súmula 10 daquele pretório excelso: “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.”.

Assim, como a decisão havia sido proferida por uma turma de forma isolada e como havia sido declarada a inconstitucionalidade da norma, não terá sido respeitado o quórum do art. 97 da Constituição da República de 1988 que prevê que somente pelo voto da maioria absoluta dos seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial é que os tribunais poderão declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.

Contudo, um ponto chama-nos a atenção nessa decisão, uma vez que ele expõe um entendimento sobre a questão da inexistência de lei sobre o parcelamento tributário, que seria o fundamento principal trazido pelo STJ nas suas decisões, e que tal fundamento já teria sido superado e cita a lei 13.403/2014, bem como a novel lei que trata da transação tributária (13.988/2020) e afasta a citada mora legislativa.

Contudo, é de se notar que o STJ já possui várias decisões, mesmo após a edição da citada Lei 13.403/2014, mantendo o entendimento.

A referida decisão, a nosso ver, merece crítica, uma vez que a simples menção ao princípio da proporcionalidade não transforma a questão numa declaração de inconstitucionalidade. Na verdade, o que norteia a decisão do STJ é uma interpretação sistemática com base na finalidade da lei de recuperação judicial.

O citado art. 57 não foi declarado inconstitucional, foi simplesmente interpretado de acordo um sistema que foi criado para preservar as empresas e, levando em consideração também, todos os privilégios que já possui o crédito tributário.

Ocorre que foi uma decisão liminar em sede de reclamação, portanto com um grande caráter de provisoriedade. Outro ponto que chama a atenção é o deferimento de liminar em questão de grande relevância, que traz muito mais prejuízo aos contribuintes do que ao fisco, que continua a poder propor a execução fiscal e medidas assecuratórias do seu crédito.

E outro ponto é que atualmente as empresas brasileiras passam por uma gravíssima situação financeira em virtude da pandemia da covid, portanto, ao contrário do que foi apregoado pelo Exmo. Ministro, o perigo de dano é para as empresas e não para o fisco.

Deferir-se uma liminar neste momento em relação a uma questão que já vem sedimentada há pelo menos cinco anos, com a devida vênia, talvez não fosse o mais adequado.

E desta forma, houve recurso e, com grande sabedoria, o Ministro Dias Toffoli revogou a decisão do Min. Luiz Fux que foi flagrantemente ilegal, pois conforme por ele citado:

A controvérsia relativa à exigência de apresentação de certidões negativas de débitos tributários na forma do art. 57 da Lei nº 11.101/05, é eminentemente infraconstitucional, como já decidiu o Plenário da Corte em sede de controle concentrado, nos autos da ADC nº 46, em que foram lançados os mesmos argumentos delineados na presente reclamação.

E para citar o seu entendimento, trouxe a decisão da ADC 46:

AÇÃO DIRETA DE CONSTITUCIONALIDADE – CONTROVÉRSIA JUDICIAL EM TORNO DA POSSIBILIDADE, OU NÃO, NO ÂMBITO DOS PROCESSOS DE EXECUÇÃO FISCAL, DA ADOÇÃO DE MEDIDAS DE CARÁTER EXECUTIVO CONTRA EMPRESAS SUJEITAS AO REGIME DE RECUPERAÇÃO JUDICIAL – MATÉRIA QUE ENVOLVE MERA EXEGESE DE TEXTOS NORMATIVOS INFRACONSTITUCIONAIS (LEI Nº 11.011/2005 E CTN) – PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS DESTA SUPREMA CORTE AFIRMANDO QUE O TEMA PODERIA TRADUZIR, QUANDO MUITO, OFENSA MERAMENTE REFLEXA AO TEXTO CONSTITUCIONAL – CONTROVÉRSIA QUE, PRECISAMENTE POR RESTRINGIR-SE À INTERPRETAÇÃO DE NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS, ACHA-SE SUBMETIDA, NO ÂMBITO DO E. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, AO REGIME DOS RECURSOS ESPECIAIS REPETITIVOS (TEMA Nº 987/STJ) – SITUAÇÕES DE LITIGIOSIDADE CONSTITUCIONAL DE CARÁTER MERAMENTE REFLEXO INDIRETO OU MEDIATO NÃO SE EXPÕEM À POSSIBILIDADE DE CONTROLE JURISDICIONAL CONCENTRADO – PRECEDENTES – AÇÃO DIRETA NÃO CONHECIDA – INTERPOSIÇÃO DE RECURSO DE AGRAVO CONTRA ESSA DECISÃO – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO.⁷⁰

E cita ainda outro julgado:

PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. ENSINO SUPERIOR. SUPLETIVO. IDADE MÍNIMA NÃO ALCANÇADA. SÚMULA STF 10. ART. 97, CF: INAPLICABILIDADE. 1. Para a caracterização de ofensa ao art. 97 da Constituição, que estabelece a reserva de plenário (full bench), é necessário que a norma aplicável à espécie seja efetivamente afastada por alegada incompatibilidade com a Constituição Federal. 2. Não incidindo a norma no caso e não tendo sido ela discutida, não se caracteriza ofensa à Súmula Vinculante 10, do Supremo Tribunal Federal. 3. O embasamento da decisão em princípios constitucionais não resulta, necessariamente, em juízo de inconstitucionalidade. 4. Agravo regimental a que se nega provimento (RE nº 575.895/BA-AgR, Relatora a Ministra Ellen Gracie, Segunda Turma, DJe de 5/4/11).

⁷⁰ Disponível em www.stf.jus.br.

O facto é que a questão principal abordada navegou apenas pela questão da ofensa a cláusula de reserva de plenário ou não. Contudo, diante da decisão proferida na ADC 46, resta claro que a questão não é constitucional, portanto, para o bem da recuperação das empresas, a questão não chegará ao STF e continuará a seguir com o entendimento já consolidado no STJ.

Merece menção ainda o facto de que mesmo após a alteração da Lei de Falências, não houve a alteração ao art. 57 e manteve-se a redação que exige a apresentação da certidão negativa de débitos tributários. Nesse ponto, entendemos que seria salutar ao Congresso Nacional que, ao aprovar a lei, tivesse observado o que vem sendo julgado pela corte superior e consolidado o entendimento no texto legal.

Perdeu-se a oportunidade para se harmonizar a questão e para se tornar a lei de falência mais compatível com a finalidade primordial que é a recuperação do devedor. Ao manter-se a dificuldade para se obter a aprovação do plano de recuperação, em última análise, cria-se uma dificuldade para que a empresa volte a atuar de forma economicamente produtiva e conduz a um caminho real de encerramento das atividades.

10 DOS CRÉDITOS FISCAIS NA INSOLVÊNCIA DA PESSOA FÍSICA

10.1 Da execução por quantia certa contra devedor insolvente no Brasil

Neste ponto vemos uma grande diferença entre o direito português e o direito brasileiro, uma vez que no primeiro há um regramento específico e complexo para a insolvência das pessoas singulares, já no ordenamento jurídico brasileiro, ao que parece não houve qualquer preocupação do legislador brasileiro sobre esse tema, uma vez que foi inserido num capítulo dentro do Código de Processo Civil Brasileiro que trata das execuções de dívida.

As chamadas pessoas naturais não são abarcadas por legislação falimentar específica.

O art. 1 da lei 11.101 que rege o tema esclarece que a lei disciplina a recuperação judicial, a recuperação extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária, não incluindo aí as pessoas naturais, bem como outras entidades de grande vulto económico, como associações civis, universidades e clubes de futebol.

Isso impacta diretamente na forma como o fisco cobra os tributos dessas pessoas, uma vez que não podem valer-se de quaisquer benefícios trazidos pelas legislações, como o fresh start e a recuperação judicial. Nesse ponto há grande diferença para Portugal que se preocupa em abarcar todas as categorias no regime insolvencial.

No Brasil possuímos um capítulo especial no Código de Processo Civil que rege o tema que vem disciplinado no Título IV, Capítulo I, denominado de Execução por quantia certa contra o devedor insolvente. É importante ressaltar que quando houve a edição do novo Código de Processo Civil em 2015, juristas em geral entenderam que esse capítulo seria revogado, uma vez que eles constavam a partir do art. 748 do diploma antigo e um novo art. 748 havia sido editado, contudo o legislador incluiu o art. 1052 na reforma determinado o pleno vigor daquela lei, que assim determinava: “Art.

1.052. Até a edição de lei específica, as execuções contra devedor insolvente, em curso ou que venham a ser propostas, permanecem reguladas pelo Livro II, Título IV, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973⁷¹”.

Ou seja, o próprio legislador já entendia a necessidade de se editar um regramento específico sobre o tema, assim como existe no ordenamento português, contudo, a fim de não deixar um vácuo legislativo e, como não houve edição de lei sobre o tema, as execuções contra devedores insolventes permanecem em vigor. O doutor Ministro do Superior Tribunal de Justiça Luiz Felipe Salomão traz-nos a diferença entre a falência e a insolvência civil do direito brasileiro:

Os dois sistemas de execução por concurso universal existentes no direito pátrio - insolvência civil e falência -, entre outras diferenças, distanciam-se um do outro no tocante à concepção do que seja estado de insolvência, necessário em ambos. O sistema falimentar, ao contrário da insolvência civil (art. 748 do CPC), não tem alicerce na insolvência econômica.

O pressuposto para a instauração de processo de falência é a insolvência jurídica, que é caracterizada a partir de situações objetivamente apontadas pelo ordenamento jurídico. No caso do direito brasileiro, caracteriza a insolvência jurídica, nos termos do art. 94 da Lei n. 11.101/2005, a impontualidade injustificada (inciso I), execução frustrada (inciso II) e a prática de atos de falência (inciso III).⁷²

O professor Daniel Amorim Neves pontua com grande sabedoria a diferença entre os sistemas e a importância de comunicação entre as fontes:

Como bem apontado pela doutrina, apesar da existência de dois regulamentos procedimentais, é indispensável um diálogo de fontes entre o Código de Processo Civil e a Lei 11.101/2005. Mas é preciso cuidado nessa transposição, até porque as diferenças entre a insolvência civil e a falência não podem ser esquecidas: a) o procedimento de insolvência civil é uma faculdade do insolvente, enquanto a falência é um dever do empresário; b) só há inquérito judicial na falência; c) a sentença declaratória de falência não estipula um termo legal de quebra e tem efeitos ex-nunc; d) inexistência na insolvência civil de previsão expressa de instrumentos processuais para desconstituir negócios jurídicos em fraude praticados antes da declaração de insolvabilidade; e) existência de classificação de créditos na falência.⁷³

Na verdade, o legislador brasileiro criou a execução por quantia certa contra o devedor insolvente como se fosse uma falência civil, sendo que, a princípio, o que se parecia com uma simples modalidade de execução por quantia certa tornou-se um sistema muito mais complexo, que acabou por o colocar em desuso. Dado a nossa

⁷¹ BRASIL, ref. 23.

⁷² Disponível em www.stj.jus.br.

⁷³ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Novo Código de Processo Civil Comentado Artigo por Artigo*. Salvador: Juspodivm, 2016. ISBN 978-85-442-0694-2. p. 1794.

experiência prática no ramo de processo civil, poucas vezes vimos a utilização desse instrumento como forma de cobrança do devedor.

Talvez pelo facto de o procedimento ser complexo e caro e a pouca magnitude das dívidas das pessoas físicas. Assim, os exequentes acabam por preferir a modalidade da execução por quantia certa contra o devedor solvente, que possibilita um acesso muito mais fácil aos bens do devedor, pois somente aquele credor que propôs a execução é que participa, em geral, não havendo necessidade de se formar um concurso de credores.

O professor Humberto Theodoro Júnior pontua exatamente tal facto no sentido de que na execução por quantia certa só serão penhorados os bens para garantir a dívida executada naquela ação, enquanto que no caso da insolvência, todos os bens penhorados serão arrecados, assim como todos os credores serão chamados a participar naquele concurso.⁷⁴

O que não se compreende é porque é que o legislador brasileiro não criou um sistema específico para tratar do tema, bem como ainda não tentou modernizá-lo para adequar as realidades brasileiras e torná-lo mais utilizável, ao perceber que não era utilizado adequadamente.

Já é chegado o momento de o legislador brasileiro se inspirar nas legislações alienígenas para criar um regramento específico. A inércia legislativa vem criando problemas, conforme será demonstrado, uma vez que clubes de futebol e universidades não têm um sistema legislativo que os proteja em caso de superendividamento e grande crise financeira. E essas entidades são importantes pois geram empregos e pagam tributos.

O que nos chama a atenção é o facto de que o citado professor entende que esse tipo de execução também observa o *par condicio creditorum*: “Mas se o devedor é insolvente, o princípio que rege a execução já se inspira na solidariedade e universalidade, dispensando o legislador um tratamento igualitário a todos os credores concorrentes, tendente a realizar o ideal da *par condicio creditorum*.⁷⁵”.

Relativamente aos créditos fiscais que é o que mais nos interessa para este trabalho, o diploma legal que rege a questão remete a ordem de preferência para a lei civil, que no caso seria o Código Tributário Nacional: “Art. 769. Não havendo

⁷⁴ THEODORO JUNIOR, Humberto. *Processo de Execução*. 17. ed. São Paulo: Ed. Universitária de Direito, 1994.

⁷⁵ THEODORO JUNIOR, ref. 74, p. 379.

impugnações, o escrivão remeterá os autos ao contador, que organizará o quadro geral dos credores, observando, quanto à classificação dos créditos e dos títulos legais de preferência, o que dispõe a lei civil”.

Aplica-se a mesma lógica e dispositivo que é utilizado para a falência e que vem insculpido no art. 187 do CTN, qual seja, os créditos fiscais não se submetem ao concurso de credores e, conforme prevê o único parágrafo do mesmo artigo, o concurso ocorre apenas entre as Fazendas Nacional, Estadual e Municipal.

Seguindo a regra que utilizamos para a falência, a Fazenda poderá optar por fazer uma execução autónoma ou então declarar o seu crédito, conforme foi decidido pelo T.F.R em 29.11.1972, in "Rev. Lemi" 65/187; e "Jur Mineira", 52/201, citado pelo emitente autor Humberto Theodoro Junior.⁷⁶

Interessante é trazer à baila o art. 783 que parece trazer uma contradição: “Art. 783. O devedor insolvente poderá, depois da aprovação do quadro a que se refere o art. 769, acordar com os seus credores, propondo-lhes a forma de pagamento. Ouvidos os credores, se não houver oposição, o juiz aprovará a proposta por sentença”.

Nesse ponto, o legislador parece não ter percebido a questão dos créditos fiscais e a sua indisponibilidade, pois como poderá o devedor acordar com os seus credores se houver crédito fiscal a ser solvido? Deveria ter sido feita uma ressalva para adequá-la ao Código Tributário Nacional, pois ainda que a fazenda figurasse no quadro geral de credores, não poderia aceitar a proposta do devedor.

O facto é que não há nenhum tipo de benefício ao devedor, pois conforme o art. 774, se depois de liquidados todos os bens e ainda houver credores a serem pagos, o devedor insolvente continuará obrigado pelo saldo devedor. Não há no direito brasileiro uma figura similar à exoneração do passivo restante existente no direito português, que será abordada no próximo capítulo.

O governo brasileiro, seguindo os anseios da sociedade, aprovou a lei 14.181 que trata do superendividamento do consumidor e que foi entrou em vigor em julho de 2021 e alterou o código do consumidor. Ocorre que a referida lei engloba apenas dívidas de consumo, não incluindo os créditos fiscais que foram deixados de lado. Nesse ponto, parece que há similaridade entre o direito português e brasileiro.

⁷⁶ THEODORO JUNIOR, ref. 74, p. 412.

Criou-se o processo de repactuação de dívidas, com a possibilidade de o consumidor apresentar um plano de pagamento e, em caso de impossibilidade de acordo com os credores, poderá ocorrer a instauração de um processo por superendividamento para revisão e integração dos contratos e repactuação das dívidas remanescentes, através de um plano judicial compulsório que obrigará a todos os credores e nomeação de um administrador que elaborará o plano, de acordo com os ditames previstos na lei.

10.2 A insolvência de pessoas singulares e os créditos fiscais no direito português

Em direção totalmente oposta do direito brasileiro, que simplesmente deixou de lado a legislação, não só o direito português, mas vários países europeus têm uma grande preocupação com a insolvência de pessoas singulares, o que acompanha uma tendência mundial e inclusive é objeto de teses e que possui vasta utilização pelos credores, devedores e os seus advogados, e, dentro desse tema, há algumas questões relativas aos créditos fiscais que merecem ser tratadas neste trabalho.

Tratar a insolvência das pessoas singulares com a devida importância é fundamental diante da grave crise económica mundial que causa um grande endividamento das famílias e muitas vezes as deixa sem solução perante os seus credores. Desta forma, torna-se primordial que os legisladores e doutrinadores se debrucem sobre o tema, uma vez que afinal essas mesmas famílias que se endividam são as que deixam de pagar os seus impostos e consumir os produtos.

Assim, se elas não podem honrar com as suas obrigações e viver dignamente, como é que a economia poderá crescer e como o Estado se poderá manter? O princípio da dignidade da pessoa humana é um princípio universal e, talvez, o mais importante a ser assegurado é o cumprimento e de que forma dar essa dignidade se não tentar criar-se uma legislação que tente tutelar esse superendividamento? No Brasil muito é discutido sobre esse tema e acabou-se de aprovar lei sobre o tema, conforme já explicitado.

O facto é que as instituições financeiras cada vez mais têm facilidade nas execuções e garantias dos seus créditos, pouco importando a situação do devedor em posição frágil, sempre a alegar que com a melhora na execução do crédito, haverá uma

diminuição no spread bancário e uma facilidade na concessão do crédito, o que na verdade é uma contradição, pois quanto mais fácil é conceder o crédito, mais fácil é para o consumidor endividar-se.

E endividando-se, deixa de se pagar dívidas de todas as naturezas, inclusive as fiscais. E afinal qual o interesse do Estado em não receber o que lhe é devido? Assim, tem que se procurar uma forma de se equilibrar a satisfação dos créditos com a dignidade dos devedores, conforme salienta a professora Letícia Marques ao comentar a dificuldade em obter-se o equilíbrio:

Apesar de as atenções estarem comumente centradas na débil posição do devedor e respetiva família, não podemos olvidar a finalidade de satisfação creditícia, pelo que a tarefa do legislador/aplicador - de balancear os interesses envolvidos, em ordem à avaliação do impacto dos recursos legais disponibilizados não é fácil.⁷⁷

Portanto, temos que pensar em soluções e não simplesmente em excluir os créditos fiscais da exoneração. Poderíamos pensar em criar uma faixa de isenção de valor para pequenos devedores que fosse abrangida pela exoneração ou então a exoneração relativa a determinados impostos. Pensemos que muitas vezes a pessoa objeto da cobrança é alguém que chegou ao endividamento não por má-fé, mas por uma crise financeira que fugiu das suas possibilidades.

A própria lei que rege a questão prevê no ar. 246º casos em que a exoneração é revogada e lá constam situações em que o devedor agiu de forma dolosa, punindo o seu comportamento delituoso.

Agora passemos à análise dos créditos fiscais relativamente à insolvência das pessoas singulares, devendo-se primeiro analisar a temática em relação ao instrutor da exoneração do passivo restante, que não encontra similar no direito brasileiro.

Isso é importante salientar, pois no direito brasileiro não há qualquer tipo de perdão ao consumidor superendividado, o que gera uma enorme crise financeira nas camadas mais pobres e uma impossibilidade de acesso ao crédito.

Dispõe o art. 235 do CIRE:

Se o devedor for uma pessoa singular, pode ser-lhe concedida a exoneração dos créditos sobre a insolvência que não forem integralmente pagos no processo de insolvência ou nos cinco anos posteriores ao encerramento deste, nos termos das disposições do presente capítulo.

⁷⁷ COSTA, Letícia Marques. *A insolvência das pessoas singulares*. São Paulo: Ed. Almedina, 2021. ISBN 9789724093666. p. 8.

Assim, o legislador concede ao devedor um perdão sobre os créditos que não forem integralmente pagos, que é o chamado *fresh start*, que importa num recomeço para o devedor mediante certas condições, e sobre o tema comenta a Dra. Letícia Marques trazendo os fundamentos:

Segundo o modelo do *fresh start*, o sobre-endividamento é encarado como um mero risco que está associado a expansão do mercado financeiro, atribuindo-se uma responsabilidade limitada ao sobre-endividado. Desta forma, a insolvência é perspectivada coma a consequência de uma opção falhada do sujeito enquanto agente econômico.

De um modo geral, este modelo assenta num regime concreto de tratamento do sobre-endividamento em que são liquidados os bens do devedor, pagas as suas dívidas possíveis e perdoadas as restantes. Posto isso, o devedor poderá recomeçar de novo a sua vida, tendo direito a um verdadeiro *fresh start*.⁷⁸

Ao tratar do tema, a doutora Catarina Serra alerta-nos sobre a importância do equilíbrio:

A experiência aconselha que a disciplina da exoneração seja regulada com alguns cuidados. Seria indesejável, por exemplo, que um mesmo sujeito pudesse beneficiar de exonerações ilimitadas. Por isso é comum o estabelecimento de um limite temporal: uma espécie de "quarentena" entre exonerações. Na lei portuguesa, o período de quarentena é de dez anos, sendo o pedido de exoneração liminarmente indeferido quando o devedor tiver beneficiado da exoneração nos dez anos anteriores à data do início do processo de insolvência.⁷⁹

Esse regime traz um viés humanitário e permite-nos ver que o legislador realmente se preocupa com a dignidade da pessoa humana e em conceder-lhe a possibilidade para seguir com a sua vida, preocupando-se com a entidade família e concedendo-lhe uma possibilidade para um recomeço.

E nesse caso, como fica a questão dos créditos fiscais em contraposição à exoneração do passivo restante? Estariam incluídos nessa exoneração ou continuariam a existir com o pleno vigor? E o que se pergunta é se haveria sentido em conceder a exoneração sem incluir-se os créditos fiscais, que muitas vezes representam a maior parte das dívidas?

A leitura do diploma legal que rege a questão demonstra-nos que os créditos fiscais estão expressamente excluídos do rol de créditos exonerados, conforme prevê o art. 245, nº 2, d).

⁷⁸ COSTA, ref. 77, p. 86.

⁷⁹ SERRA, ref. 1, p. 576.

Quanto a isso, o que se pode discutir é o fundamento dessa exclusão e se realmente o Estado teria direito a continuar com a possibilidade de satisfazer os seus créditos, ao contrário dos outros credores, ou seja, em violação ao princípio do par conditio creditorum.

Além dos créditos fiscais, há outros créditos que estão expressamente excluídos, como os referentes a alimentos e indenizatórios por factos dolosos cometidos pelos devedores.

Assim, verificamos que a igualdade é relativa e causa-nos estranheza que o art. 242, nº 2 do mesmo diploma legal informe que é nula a concessão de vantagens especiais a um credor da insolvência pelo devedor ou por terceiro. Contudo, o próprio legislador concedeu vantagens aos credores fiscais que estão simplesmente excluídos da exoneração.

Portanto, de que adianta livrar-se de todas as outras dívidas, mas continuar a dever os impostos e taxas? Qual seria o alívio que teria o devedor? Como iria recomeçar já com o fardo de ter que pagar dívidas acumuladas.

Seria muito mais interessante e adequado que o Estado admitisse esse prejuízo, com fundamento na justiça social. Ora o art. 238º do CIRE já prevê a existência de restrição aos abusos, portanto nada justifica exonerar-se os créditos fiscais de forma integral. Note que não estamos a falar de corporações, grandes empresas ou grandes devedores, mas de pessoas singulares.

Menezes Leitão percebe a situação e questiona as exclusões amplas e afirma que poderá haver uma perda do interesse do devedor nessa exoneração, já que créditos importantes estão excluídos do rol⁸⁰. Claro, se o devedor tiver débitos fiscais superiores às dívidas quirografárias, com toda a certeza não lhe interessará recorrer a esse sistema.

A Professora Letícia Marques também questiona esse privilégio concedido ao Estado e informa-nos que apenas Portugal, Estados Unidos e Espanha têm esse tipo de restrição, e discute a desproporcionalidade da medida:

Realizando uma ponderação dos interesses que, como instrumento de solução do conflito, visa justamente impedir que um direito/princípio fundamental exclua ou esvazie por completo o conteúdo do outro direito/princípio em colisão com aquele, parece que a exclusão deste tipo creditício consubstanciará uma medida desproporcional, pois as perdas são bem superiores aos ganhos conseguidos com ela. Com efeito, ao conceder-se a exoneração, os devedores poderão

⁸⁰ MENEZES LEITÃO, ref. 3.

retomar/ iniciar a sua atividade econômica, bem como voltar aos hábitos de consumo/ investimento/ poupança, atenta a libertação dos débitos obtida.⁸¹

A citada professora questiona ainda o facto de que se o regime português foi inspirado no modelo alemão, por que razão é que não se encontra no modelo inspirador do regime similar?⁸² E concordamos com ela. Não há justificativa. Quais é que seriam as condições portuguesas que as diferenciariam dos outros estados europeus?

Catarina Serra também critica a extinção:

A exclusão que causa maior estranheza é, de facto a dos créditos tributários. Aparentemente o legislador terá onerado os interesses em confronto e considerado que o interesse de que é titular o ente público merece ser equiparado a um interesse público e prevalecer sobre o interesse do insolvente em retomar a sua vida livre dos anteriores vínculos.⁸³

O facto é que esse regime deveria ser urgentemente repensado, a fim de torná-lo mais humanitário, efetivo e atraente.

Outro ponto importante é trazido pela douta Catarina Serra que discute a proibição para a propositura de ações executivas previstas no art. 242, nº 1 do CIRE, e ela entende que mesmo a cobrança dos créditos fiscais deveria observar a proibição, uma vez que o legislador não fez qualquer restrição e pelo facto de que o simples despacho inicial não garantir que se produza no final a exoneração do devedor, pois só após o fim do período de cessão é que o juiz decidirá ou não sobre a concessão da exoneração.⁸⁴

Assim, garantir-se-ia uma estabilidade para que o devedor pudesse cumprir de forma mais eficiente o previsto em lei.

Contudo, o professor Menezes Leitão faz a ressalva aos novos credores:

Já os novos credores, cujos créditos tenham se constituído após a declaração da insolvência, não são abrangidos pelo art. 242, podendo em consequência executar livremente os bens do devedor. Esta faculdade de execução apresenta-se, no entanto, como destituída de efeito prático, uma vez que o devedor não terá em princípio bens penhoráveis, dado que todo o seu activo patrimonial é cedido ao fiduciário, que o afecta à satisfação dos credores da insolvência.⁸⁵

A observação do professor é pertinente e o melhor seria que com relação aos novos credores também tivesse sido proibida a propositura de novas ações executivas,

⁸¹ COSTA, ref. 77, p. 155.

⁸² COSTA, ref. 77, p. 240.

⁸³ SERRA, ref. 1, p. 576.

⁸⁴ SERRA, ref. 1.

⁸⁵ MENEZES LEITÃO, ref. 3, p. 376.

ressalvando-se a existência de suspensão do prazo de prescrição, uma vez que nenhuma serventia terá de executar-se uma dívida que não poderá penhorar bens para satisfazer a obrigação. Ou, então, criar-se algum mecanismo para que os novos credores pudessem de alguma forma integrar o plano de pagamento através de um aditamento.

11 DA POSSIBILIDADE DAS ASSOCIAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS PEDIREM FALÊNCIA OU RECUPERAÇÃO JUDICIAL NA LEI BRASILEIRA

O presente tema torna-se muito importante e está a causar uma grande polémica no direito brasileiro pois discute-se se associações sem fins lucrativos poderiam pedir falência ou recuperação judicial e, assim, em caso positivo, a cobrança dos créditos fiscais iria seguir todos os pontos já traçados nesse trabalho, bem como as regras vigentes da recuperação judicial e falência e, em caso negativo, o fisco poderia livremente cobrar os impostos sem qualquer limitação. Esse problema de grande repercussão social e econômica é fruto da inércia do legislador em atuar e criar um sistema insolvencial que regule essas associações.

O mundo modificou-se, mas parece que a lei brasileira não se modernizou e nem se adequou à realidade atual.

E esse tema interessa-nos para o direito comparado, pois, conforme explica Tomazzine, há uma grande diferença do regime insolvencial português que é bem mais amplo que o brasileiro e abrange pessoas físicas não profissionais e entidades sem fins económicos.⁸⁶

A princípio quando se pensa no nome associação sem fins lucrativos, poderíamos pensar em empresas filantrópicas ou com um pequeno poder económico, quando na verdade quem está incluído nessa categoria são os clubes de futebol e universidades, ou seja, entidades com grande poderio financeiro, com património e um faturamento maior que o de muitas empresas privadas com finalidade lucrativa. Em suma, são grandes corporações com executivos remunerados com grandes salários equiparados as outras empresas.

Pensemos num clube de futebol que pede recuperação judicial e consegue a suspensão na cobrança das suas dívidas e a impossibilidade de que os seus bens sejam

⁸⁶ TOMAZETTE, ref. 37.

penhorados. Com toda a certeza que seria uma grande benesse para esse clube poder aderir ao sistema de recuperação judicial brasileiro. E é a partir daí que passamos à exposição deste tema que tem grande repercussão social e económica.

Nesse sentido, trazemos a redação do art. 1º e 2º da Lei 11.101 de 2005 que trata do tema:

Art. 1º Esta Lei disciplina a recuperação judicial, a recuperação extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária, doravante referidos simplesmente como devedor.

Art. 2º Esta Lei não se aplica a:

I – empresa pública e sociedade de economia mista;

II – instituição financeira pública ou privada, cooperativa de crédito, consórcio, entidade de previdência complementar, sociedade operadora de plano de assistência à saúde, sociedade seguradora, sociedade de capitalização e outras entidades legalmente equiparadas às anteriores.

O professor Tomazette cita os elementos característicos da condição de empresário como sendo a atividade desempenhada; a economicidade; a organização; a profissionalidade; a produção ou circulação de bens ou serviços; o direcionamento ao mercado e a assunção do risco.⁸⁷

O professor Gladston Mamede comenta sobre as pessoas que podem ir à falência:

Para empresários e sociedade empresárias foram constituídos norma e procedimentos específicos para a solução de sua insolvência, estatuídos na Lei 11.101/05, A lei de falência e recuperação de empresas. Essa norma se dirige a todos os que se amoldam a definição do art. 966 do Código Civil.⁸⁸

E o autor complementa o entendimento do professor:

As demais pessoas jurídicas de direito privado arroladas no art. 44 do Código Civil, como as associações, as fundações, as organizações religiosas, os partidos políticos e as sociedades simples, como as cooperativas, as sociedades desenvolvam atividade típica de profissionais liberais ou de atividade agropecuária sem inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis, podem desempenhar atividade econômica excepcionalmente. Ainda assim, contudo, por não possuírem os demais requisitos para serem consideradas empresárias, não podem se submeter à recuperação ou ter a falência decretada.⁸⁹

Segundo o art. 53 do Código Civil brasileiro, as associações são uma união de pessoas que se organizam para fins não econômicos, ou seja, numa interpretação

⁸⁷ TOMAZETTE, ref. 37.

⁸⁸ MAMEDE, ref. 8, p. 17.

⁸⁹ SACRAMONE, Marcelo Barbosa. *Comentários a Lei de Falência e Recuperação de Empresas*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. E-book CDD 346.81078. p. 72.

restritiva e literal, não haveria um elemento do lucro que devesse estar presente numa atividade empresarial, e logo poderia torná-la uma empresa para se poder submeter a lei. E além disso não se submetem ao elemento do risco.

O professor Fabio Ulhoa Coelho diferencia as associações das sociedades empresariais:

Na associação e na sociedade, pessoas com objetivos comuns unem seus esforços para alcançá-los. Varia a espécie de pessoa jurídica de acordo com a natureza do objetivo perseguido. Na associação, pessoas se unem em torno de objetivos não econômicos (por exemplo, culturais, filantrópicos, sociais etc.), e nas sociedades, para explorar em conjunto uma atividade econômica. Desse modo, a sociedade se distingue da fundação e da associação pelo objetivo econômico (ganhar dinheiro) que motiva sua constituição.⁹⁰

O citado professor comenta a respeito do elemento da finalidade econômica:

A busca pelo maior lucro é característica típica do empresário, pois o incita a investir para desenvolver novos produtos e serviços sob o risco de insucesso. É em razão desse risco, imanente à atividade econômica desenvolvida profissionalmente, que foram imputados exclusivamente aos empresários diversas obrigações acessórias, como a de se inscrever no Registro Público de Empresas Mercantis e a de escriturar os livros empresariais.⁹¹

E ele ainda leva em consideração que ainda que elas desenvolvam uma atividade econômica relevantíssima, não haveria uma finalidade de distribuição de lucros, e o resultado da circulação de bens e prestação de serviços seria apenas uma forma de satisfazer a finalidade da associação.⁹²

Bem, essa parece-nos uma opinião doutrinária desconectada da realidade prática, pois entender que um clube de futebol ou universidade privada sejam simplesmente associações que não visam o lucro, é por demais utópico. Essas entidades são poderosas corporações que têm uma verdadeira estrutura empresarial.

O entendimento dele é que as associações não poderiam ser enquadradas no art. 1º da Lei 11.101 de 2005, apesar do citado art. 2º nos trazer de forma taxativa quais são as entidades expressamente excluídas do regime falimentar, e dentro delas não estão incluídas as associações civis.

Quantas pessoas é que essas associações empregam? Quantos impostos é que essas associações pagam? Elas contribuem, com toda a certeza, de forma eficaz para

⁹⁰ COELHO, Fabio Ulhoa. *Curso de Direito Civil: Parte Geral*. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. ISBN 978-65-5065-071-1. p. 157.

⁹¹ COELHO, ref. 90, p. 74.

⁹² COELHO, ref. 90.

que a economia prospere. E geram, de forma indireta e direta, um incremento absurdo de receitas não só para a economia como um todo, como também para o governo federal. Quantos credores é que poderiam ser contemplados?

E porque é que essa polémica ocorreu? Porque é que começou a ser levada ao crivo do judiciário a possibilidade de inclusão dessas associações para poderem pedir a recuperação judicial?

O primeiro caso com grande repercussão sobre o tema ocorreu no Estado de Santa Catarina, quando o Figueirense Futebol Clube ingressou com um pedido para recuperação judicial em virtude de dívidas que atingiam o valor de R\$ 165.000.000,00 (Cento e sessenta e cinco milhões de reais), no processo 5024222-97.2021.8.24.0023/SC.

Nesse processo, o MM juiz indeferiu o pedido de recuperação judicial do clube de futebol, utilizando o tradicional argumento de que entidades esportivas seriam associações civis sem fins lucrativos, logo não estariam incluídas no rol dos empresários.

Interessante é que o próprio magistrado reconhece o seu entendimento literal e positivista ao indeferir o pedido:

Com a devida vênia aos entendimentos em sentido contrário, este magistrado filia-se à primeira corrente doutrinária tida positivista, de modo que, por esta razão, entendo que as associações civis sem fins lucrativos não podem utilizar-se da recuperação judicial por não constituírem sociedade empresária.⁹³

E acresce-nos também outro interessante argumento de que, mesmo com a alteração da lei de falência, o legislador nada mencionou sobre as associações no texto legal e manteve a redação original, ou seja, se tivesse interesse poderia ter modificado o texto e não o fez.

E por último, o argumento da não inclusão no citado art. 2º:

Registre-se que a previsão do artigo 2º da Lei n. 11101/05, no sentido de que a legislação recuperacional não se aplica aquelas instituições, não pode ser utilizada em prol da tese defendida pela parte na inicial, na medida em que a ausência de previsão das associações no dispositivo de lei de exclusão não significa dizer que, por esta razão, estaria automaticamente incluída no rol de personagens que poderiam utilizá-la, principalmente pelo objetivo claro do legislador fixado no art. 1º do citado Diploma Legal.

⁹³ Disponível em www.tjsc.jus.br.

Criou-se duas linhas de raciocínio, uma eminentemente literal e positivista que utilizam o tradicional argumento de que entidades esportivas seriam associações civis sem fins lucrativos, logo não estariam incluídas no rol dos empresários.

Eles asseveram ainda que mesmo com a alteração da lei de falência, o legislador nada mencionou sobre as associações no texto legal e manteve a redação original, ou seja, se tivesse interesse poderia ter modificado o texto e não o fez. Entendendo ainda que a ausência de previsão das associações no dispositivo de lei de exclusão não significa dizer que, por esta razão, estaria automaticamente incluída no rol de personagens que poderiam utilizá-la, principalmente pelo objetivo claro do legislador fixado no art. 1º do citado Diploma Legal.

Nesse sentido, o magistrado que decidiu a questão traz-nos julgado do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, demonstrando que ele prestigia essa posição, que foi o que vimos no *AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 658531 - RJ (2015/0017742-5)* julgado em 15 de setembro de 2020⁹⁴, em que uma associação sem fins lucrativos pretendia que a lei de falência e recuperação judicial lhe fossem aplicadas, sob o argumento de que exerceria atividades próprias de empresário.

Ocorre que o Tribunal de Justiça de Santa Catarina, ao julgar o recurso de apelação contra a decisão do magistrado e, em confronto ao que vinha a decidir o STJ, revogou a decisão do MM Juiz e entendeu o seguinte:

Concluo, portanto, que o fato de o primeiro apelante enquadrar-se como associação civil não lhe torna ilegítimo para pleitear a aplicação dos institutos previstos na Lei n. 11.101/2005, porquanto não excluído expressamente do âmbito de incidência da norma (art. 2º), equiparado às sociedades empresárias textualmente pela Lei Pelé e, notadamente, diante da sua reconhecida atividade desenvolvida em âmbito estadual e nacional desde 12/6/1921, passível de consubstanciar típico elemento de empresa (atividade econômica organizada).

Assim, ele filiou-se à corrente que entende que não houve exclusão expressa pelo art. 2º, e também de que as associações podem desenvolver atividade econômica organizada, desde que não haja atividade lucrativa, trazendo o enunciado nº 534 do Conselho da Justiça Federal. Temos ainda um importante argumento existente na Lei 9615/98, a chamada Lei Pelé, que regula os clubes de futebol:

⁹⁴ STJ. *Agravo em recurso especial nº 658531 - RJ (2015/0017742-5)* [em linha]. Rio de Janeiro: STJ, 2015 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em www.stj.jus.br.

Nessa ordem de ideias, a Lei n. 9.615/1998 (Lei Pelé), ao instituir normas gerais sobre desporto, estipula que as entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais e as entidades de administração de desporto ou ligas em que se organizarem, independentemente da forma jurídica sob a qual estejam constituídas, equiparam-se às das sociedades empresárias (§ 13 do art. 27).

Essa polémica renasceu não só em virtude do Figueirense Esporte Clube que é um grande clube de futebol brasileiro, mas também em virtude de uma grande Universidade brasileira que passou grandes dificuldades financeiras em razão da pandemia, e a Universidade Candido Mendes e também teve a sua recuperação judicial deferida pelo Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, Agravo de Instrumento, n. 0031515-53.2020.8.19.0000, Rel. Des.Nagib Slaibi Filho, Sexta Câmara Cível, j. 2/9/2020, DJe 15/10/2020⁹⁵.

Nesse caso, a juíza de primeira instância deferiu o processamento da recuperação que foi objeto de agravo de instrumento pelo Ministério Público, sendo rechaçada pelo relator do recurso a mera interpretação literal dos dispositivos, filiando-se ao julgador a tese de que a entidade de ensino, enquanto associação civil, desempenha uma atividade económica lucrativa, logo deveria tirar benefícios dos institutos falimentares e recuperacionais.

E, para complementar o seu raciocínio, traz-nos ainda outros argumentos, combatendo a falta do registo da Junta Comercial e ressaltando a importância da manutenção da atividade empresarial:

Ainda que no aspecto formal a mantenedora da Universidade Cândido Mendes se apresente como associação civil, formato que assumiu desde a sua formação, há mais de 100 anos, desempenha atividade empresária, ao teor do disposto no art. 966 do Código Civil, por realizar atividade económica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços, atuando na área da Educação em nível superior, gerando empregos, bens culturais e arrecadação para o Estado, exercendo assim a sua função social.

Destaque-se que a falta do registo na Junta Comercial não pode ser obstáculo para o deferimento da recuperação. O que está em debate é a qualidade de empresária da recorrente quando da apresentação do pedido de recuperação, e não a regularidade de seus atos constitutivos, os quais apenas refletem a forma de sua organização jurídica, que atendeu plenamente o que prescrevia a ordem jurídica no início do século XX.

Para a garantia da continuidade das atividades do Grupo, sem quaisquer interrupções dos serviços educacionais, necessária se faz que haja êxito na recuperação judicial, com o cumprimento das finalidades indicadas no art. 47 da LREF, ou seja, a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores.⁹⁶

⁹⁵ TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RIO DE JANEIRO. *Agravo de Instrumento n. 0031515-53.2020.8.19.0000* [em linha]. Rio de Janeiro: TJ-RJ, 2020 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em www.tjrj.jus.br.

⁹⁶ TJ-RJ, ref. 95.

Nós filiámo-nos à corrente que entende que associações civis podem tirar proveito da lei de falência e recuperação judicial, uma vez que exercem atividade económica e a sua função social. Fechar os olhos a esta situação e interpretar a questão de forma literal não nos parece adequado.

Estamos a falar de corporações gigantes que pagam milhões em impostos e geram milhares de empregos, portanto impedir que uma empresa dessa magnitude tenha acesso à recuperação judicial não faz sentido. Assim, é correta a interpretação do art. 2º da Lei de falência em entender que o rol de pessoas excluídas seria taxativo e portanto, ao não estarem as associações lá incluídas, não podem ser impedidas de aproveitar da lei.

A interpretação seria ao inverso, pois se o legislador quisesse excluí-las, teria incluído essas pessoas no artigo. Através de uma interpretação sistemática é plenamente capaz incluir as associações no rol das pessoas legítimas para tanto.

Agravando-se o facto de que há um verdadeiro vácuo legislativo, afinal onde é que poderiam enquadrar as associações? Na ultrapassada legislação que trata da execução por quantia certa contra devedores insolventes? Essa polémica criada traz-nos à luz a questão de que o legislador se deve posicionar, ou criando um novo sistema que inclui as associações, ou então incluindo-a expressamente na lei de falências. O facto é que o vácuo criado não se pode perpetuar, sob pena de ocorrer uma grave crise económica, ainda mais agravada pela pandemia do COVID.

12 CONCLUSÃO

Após realizar o presente trabalho verificamos a importância de discutir a posição dos créditos tributários no regime insolvencial, bem como a sua forma de recuperação. E porque razão? Porque eles tem uma posição demasiadamente fortalecida e porque a pandemia mundial da COVID que assolou os países agravou a crise econômica e retirou muitas empresas do cenário econômico, levando-as à insolvência e, conseqüentemente, ao aumento do inadimplemento no pagamento das dívidas tributárias. E, por outro lado, obrigou o Estado a gerar mais receitas.

O objetivo maior e previsto nas legislações de ambos os países é o de recuperar as empresas para que possam retomar as atividades econômicas, é claro, desde que haja viabilidade, uma vez que nenhuma sociedade quer empresas improdutivas. Afinal, empresas eficientes pagam impostos e geram empregos e, na outra ponta, atraem consumidores que poderão adquirir produtos. Veja que o próprio legislador brasileiro, seguindo o entendimento português, ao alterar a lei de falência, instituiu esse objetivo de recuperação como fim maior.

Afinal, se houver sucesso na recuperação, significa que também estarão recuperados os créditos tributários. Não há dúvida de que o Estado deve ter uma participação ativa nessa recuperação e criar instrumentos nesse sentido, contudo, ao contrário, parece dificultá-los. Assim, fizemos uma investigação nesse sentido, se realmente a recuperação do crédito tributário observa a necessidade primordial de recuperar a empresa e respeita o princípio da igualdade entre os créditos. A resposta é não.

Nesse sentido, a comparação entre os ordenamentos jurídicos por nós realizada, tem grande valia, pois pode trazer luz à mente dos legisladores brasileiros e portugueses para que possam conhecer e, de acordo com os aspectos concretos, inspirar-se para realizar mudanças em sua respectiva legislação pátria.

Com o presente trabalho, em ambos os países, demonstramos que o crédito tributário ocupa uma posição demasiadamente favorável em detrimento aos outros

créditos, mesmo quando se trata do regime da insolvência, o que não é tolerável e deve ser revisto.

Diante do estudo realizado verificamos que a posição do Estado, enquanto credor, encontra-se demasiadamente fortalecida. O legislador se preocupa em demasia em criar mecanismos para fortalecer o crédito tributário sem se preocupar se isso está ferindo os objetivos do regime insolvencial e o princípio da igualdade entre os créditos que deve prevalecer nesse sistema. Demonstramos que, apesar de constar do texto legal como fundamento, não há uma preocupação real e prática do Estado com a recuperação da empresa, mas simplesmente em receber o crédito fiscal.

Precisamos agir com sabedoria, pois se a empresa for a falência, nem o crédito fiscal ela conseguirá pagar, ou seja, o fisco suportará um prejuízo de forma dobrada, pois, além de não receber o que é devido, a falida também deixará de gerar empregos e recolher novos impostos.

Facilmente percebemos a atuação do legislador nesse sentido, no caso brasileiro, quando criou disposição literal no sentido de dizer que o crédito tributário não se submete a falência ou recuperação judicial e o legislador português, ao criar o art. 30 n° 3 da lgt, para informar que a recuperação do crédito tributário prevalece sobre qualquer legislação especial. E ele vem sempre trabalhando nesse sentido de blindar e privilegiar o crédito tributário.

O princípio da indisponibilidade que rege os créditos tributários não pode ser hierarquicamente superior a tudo. E o princípio da igualdade entre os créditos? Como fica? Deve ser feita uma ponderação da forma correta. Se não há igualdade entre os créditos, como se solucionará a questão?

O sistema atual é danoso e, na verdade, causa um agravamento da insolvência do devedor, uma vez que ao excluir-se o crédito tributário e permitir-se que a execução prossiga normalmente e de forma autônoma, com toda a certeza, não é a medida salutar. As execuções deveriam restar suspensas em qualquer caso, enquanto tramitar o processo de falência.

Além disso, conforme foi demonstrado, de que adianta o devedor organizar um plano para o pagamento dos credores privados, mas deixar de lado o credor tributário pelo fato de não poder ser incluído pelo plano? Não há eficiência nisso. Devemos

pensar no fim maior que estamos tentando atingir que é a recuperação da empresa e a volta a atividade produtiva.

O sistema que possuímos hoje é de recuperação do crédito tributário a qualquer custo e de qualquer forma. Isso não é correto.

O sistema perverso de recuperação dos créditos fiscais atinge inclusive as pessoas singulares em Portugal, uma vez que as mesmas estão excluídos do fresh start, o que nos faz pensar que o instituto realmente não é efetivo. Não há razão para que não façam parte. Como a pessoa irá recomeçar se já permanecerá com uma série de débitos para pagar? Esse não é o espírito do instituto.

No Brasil, conforme foi demonstrado, há um vácuo legislativo com relação as associações civis que precisa ser urgentemente objeto de edição de lei que discipline a questão, sob pena de danos graves a pessoas que tem grande relevância econômica, o que poderá prejudicar muitos trabalhadores e o próprio governo que deixará de receber seus impostos

E quando esperávamos que a nova lei brasileira que trata do superendividamento fosse tratar de todos os débitos das pessoas naturais, verificamos que ela trata apenas das dívidas referente a relação de consumo. Que sentido há nisso? Débitos de toda a natureza deveriam estar incluídos.

Os créditos tributários deveriam integrar planos de pagamento e recuperação judicial a fim de respeitar o princípio da igualdade entre os créditos, podendo pensar-se, talvez, em editar leis que prevesses valores e limites de desconto a serem concedidos pelo fisco, a fim de tornar os processo de insolvência e recuperação judicial realmente efetivos.

O correto seria que os créditos tributários pudessem estar nos planos de recuperação judicial e insolvencial, para que o administrador da insolvência pudesse administrar o passivo como um todo e ser mais eficiente na organização. Não seria muito mais sensato que o Estado recebesse um pouco menos, mas efetivamente recebesse?

Propomos e entendemos ser mais justa para o bom fim da insolvência que as execuções fiscais não prosseguissem de forma autônoma em nenhum caso e permanecessem suspensas. Os credores tributários, nesse caso, estariam submetidos a

regime idêntico dos credores privados, sem qualquer distinção e aguardariam o fim da falência para receber os valores devidos.

Questionamos, ainda, se o crédito tributário, em virtude de sua natureza, realmente deve ter preferência sobre os outros ou deve estar em pé de igualdade com os credores privados. O correto seria, para respeitar-se o princípio da igualdade que deve existir entre os créditos, que ambos estivessem no mesmo patamar.

Assim, o sistema da insolvência estaria prestigiado como um todo. Verificou-se que não está sendo observado o princípio do *par conditium creditorum* no que se refere aos créditos tributários.

O que se vê hoje em dia é um legislador só pensando em fortalecer o crédito tributário e criar formas cada vez mais efetivas de recuperá-lo em detrimento dos outros. Contudo, ele não pensa no sistema como um todo e, diante dos precedentes citados neste trabalho, percebemos que o judiciário tenta tratar a questão de forma mais lógica e coerente com o sistema da insolvência, contudo, não é o que se quer, o que se deseja é que haja um equilíbrio, o que nos parece utópico nos dias atuais.

Percebeu-se claramente que os dois ordenamentos jurídicos têm uma grande preocupação em preservar-se os créditos tributários em que situação seja e que há uma intenção do legislador em fortalecer cada vez mais a posição estatal na recuperação dos créditos tributários em detrimento dos outros créditos, muitas vezes inobservando o princípio de igualdade entre os créditos que norteia o processo falimentar.

A busca por um equilíbrio entre o direito insolvencial e tributário, a fim de respeitar a igualdade entre os créditos, nos parece que está longe de acabar e será bem difícil de atingir. O que percebemos é uma aparente tensão entre o poder judiciário e o poder legislativo, uma vez que se verifica uma tendência do primeiro de ter mais sensibilidade na análise da questão, principalmente quando se vê diante de casos concretos, que muitas vezes não se leva em conta quando se elabora o texto legislativo e só se pensa nas questões em tese.

Parece que há uma atividade do legislador sempre no sentido de fortalecer o papel do fisco na recuperação do crédito, deixando-o totalmente blindado e inclusive fazendo alterações legislativas contrárias a jurisprudências já consagradas. E, muitas vezes com tal medida, alterando os rumos de um processo de falência e impedindo que ele chegue

a um bom termo pela existência de uma dívida tributária impagável e que não faz parte do plano de pagamento, assim como ocorre com os outros credores.

Tentamos analisar as legislações, mostrando as diferenças e similaridades entre os sistemas, elogiando os pontos positivos e propondo soluções para algumas questões, sempre a luz da jurisprudência em confronto com os textos legais, afinal, em última análise quem traz a palavra final sobre o tema é sempre o poder judiciário.

Ainda que o poder legislativo aprove mudanças que fortaleçam cada vez mais os créditos tributários e sua recuperação, o poder judiciário é que tem a missão final de interpretar e salvaguardar o princípio da igualdade entre os créditos e, nos parece que ele tem tentado agir de forma satisfatória nesse sentido.

E, isso é o que esperamos de um poder judiciário que atenda aos ditames constitucionais, que esteja sempre oxigenado por novas ideias e inspirado por nobres ideais na busca do equilíbrio entre o direito falimentar e o direito tributário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARROSO, Luiz Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 5. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003. ISBN 85-02-04214-9.

BRASIL. *Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015* [em linha]. Brasília: Presidência da República, 2015 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Ed. Saraiva Educação, 2019. ISBN 9788553606498.

COELHO, Fabio Ulhoa. *Curso de Direito Civil: Parte Geral*. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. ISBN 978-65-5065-071-1.

COSTA, Letícia Marques. *A insolvência das pessoas singulares*. São Paulo: Ed. Almedina, 2021. ISBN 9789724093666.

CUNHA, Leonardo Carneiro. *A Fazenda Pública em Juízo*. 17. ed. Salvador: Ed. Forense, 2020. ISBN 978-85-309-9021-3.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 17. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2004. ISBN 85-224-3747-5.

FERNANDES, Luis A. Carvalho; LABAREDA, João. *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*. Lisboa: Quid Iuris, 2009. Vol. I. ISBN 9789727247134.

MAMEDE, Gladston. *Direito Empresarial Brasileiro: Falência e Recuperação de Empresas*. 11. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2020. ISBN 978-85-97-02384-8.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 20. ed. Salvador: Ed. Forense, 1981. ISBN 978-85-309-3447-7.

MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de. *Direito da Insolvência*. 9. ed. São Paulo: Editora Almedina, 2019. ISBN 9789724080123.

NEGRÃO, Ricardo. *Direito Comercial e de Empresa*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. ISBN 9786555593761.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Novo Código de Processo Civil Comentado Artigo por Artigo*. Salvador: Juspodivm, 2016. ISBN 978-85-442-0694-2.

OLIVA, Milena Donato; TEPEDINO, Gustavo. *Teoria Geral do Direito Civil – Vol. 1*. Salvador: Ed. Forense, 2020. ISBN978-85-309-8914-9.

OS PENSADORES. *Aristóteles: Vida e Obra*. São Paulo: Ed. Nova Cultural Ltda, 1996. ISBN 8535107061.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 11. ed. São Paulo: Ed. Saraiva Jur, 2020. ISBN 9788553613991.

RAMOS, Andre Luiz Santa Cruz. *Manual de Direito Empresarial - Volume Único*. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2019. ISBN 6556805718.

SABAG, Eduardo. *Direito Tributário Essencial*. 7. ed. São Paulo: Ed. Método, 2020. ISBN 978-85-309-8863-0.

SACRAMONE, Marcelo Barbosa. *Comentários a Lei de Falência e Recuperação de Empresas*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. E-book CDD 346.81078.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2012. ISBN 978-85-02-16120-7.

SERRA, Catarina. *Lições de Direito da Insolvência*. São Paulo: Editora Almedina, 2018. ISBN 9724074455.

SILVA, Suzana Tavares; SANTOS, Marta Costa. *Os créditos fiscais nos processos da insolvência: reflexões críticas e revisão da jurisprudência* [em linha]. Disponível em https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/24784/1/STS_MCS%20insolvencia.pdf.

STJ. *Acórdão do processo 464/07.1 TBSJM-LS1* [em linha]. Brasília: STJ, 2009 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em <http://www.dgsi.pt>.

STJ. *Acórdão processo 5781/16.7t8vis-D.C1.S1* [em linha]. Brasília: STJ, 2018 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em www.dgsi.pt.

STJ. *Agravo de Instrumento nº 1.128.240* [em linha]. Brasília: STJ, 2017 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em <https://stj.jusbrasil.com.br/>.

STJ. *Agravo em recurso especial nº 658531 - RJ (2015/0017742-5)* [em linha]. Rio de Janeiro: STJ, 2015 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em www.stj.jus.br.

STJ. *AREsp 1443688/PE* [em linha]. Brasília: STJ, 2019 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em www.stj.jus.br.

STJ. *Processo 185/11.0TBVLC-E.P1* [em linha]. Brasília: STJ, 2013 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em <http://www.dgsi.pt>.

STJ. *Processo 2069/11.3tjvnf-e.pl* [em linha]. Brasília: STJ, 2017 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em <http://www.dgsi.pt>.

STJ. *Processo 467/09.ITYVNG-Q.PISI* [em linha]. Brasília: STJ, 2011 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em <http://www.dgsi.pt>.

STJ. *REsp 1187404/MT* [em linha]. Cuiabá: STJ, 2013 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em www.stj.jus.br.

STJ. *REsp 1658042/RS* [em linha]. Porto Alegre: STJ, 2017 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em www.stj.jus.br.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA [STJ]. *Embargos de Divergência em Recurso Especial: EREsp 1162964/RJ 2012/0172215-3* [em linha]. Brasília: STJ, 2012 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/647801954/embargos-de-divergencia-em-recurso-especial-eresp-1162964-rj-2012-0172215-3/inteiro-teor-647801963>.

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO [STA]. *Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo. Processo 01342/17* [em linha]. Brasília: STA, 2017 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/3F3FDE5609E2779C802582B20055F47B>.

SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA PORTUGUÊS. *Processo 506/10.3TBPNF-E.PI.SI* [em linha]. Lisboa: Supremo Tribunal De Justiça Português, 2012 [consult. 19 jul. 2021] Disponível em www.dgsi.pt.

TEIXEIRA, Tarcisio. *Direito empresarial sistematizado*. 8. ed. São Paulo: Ed. Saraiva Jur, 2019. ISBN 9788553607099.

THEODORO JUNIOR, Humberto. *Processo de Execução*. 17. ed. São Paulo: Ed. Universitária de Direito, 1994.

TOMAZETTE, Marlon. *Curso de Direito Empresarial Vol. 3 - Falência e Recuperação de Empresas*. 5. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2017. ISBN 8597009586.

TRIBUNAL DA RELAÇÃO DO PORTO. *Acórdão processo 2069/11.3tjvnf-e.p1* [em linha]. Porto: Tribunal da Relação do Porto, 2017 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em www.dgspt.pt.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO. *Agravo de Instrumento nº 2229703-31.2018.8.26.0000* [em linha]. São Paulo: TJ-SP, 2019 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em www.tjsp.jus.br.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RIO DE JANEIRO. *Agravo de Instrumento n. 0031515-53.2020.8.19.0000* [em linha]. Rio de Janeiro: TJ-RJ, 2020 [consult. 19 jul. 2021]. Disponível em www.tjrj.jus.br.