

A Dívida Ativa Tributária e não Tributária na Recuperação Judicial: Análise de Decisões Conflitantes do STJ

The Active Tax and Non-Tax Debt in the Judicial Recovery: Analysis of Conflict Decisions of the Superior Court of Justice

Vinicius dos Santos Silva

Graduando em Direito pelo Centro Universitário Faculdade Educacional Araucária – Unifacear. Paraná. *E-mail*: viniciusdz12@gmail.com.

Felipe de Poli de Siqueira

Doutorando em Direito Econômico e Socioambiental pelo Programa de Pós-graduação da Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Mestre em Direito Econômico e Socioambiental pelo Programa de Pós-graduação da Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Linha de Pesquisa: Estado, atividade econômica e desenvolvimento. Especialista em Direito Civil e Empresarial e em Direito e Processo Tributário Empresarial pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Advogado. Paraná. *E-mail*: felipedepoli@hotmail.com.

Francieli Micheletto de Siqueira

Pós-graduada em Direito Civil e Processual Civil pelo Centro Universitário Curitiba – Unicuritiba. Advogada. Paraná. *E-mail*: contato@psem.adv.br.

Recebido em: 10-05-2019

Aprovado em: 11-11-2019

Resumo

A execução fiscal na recuperação judicial é abordada de maneira restrita e tem sido interpretada de maneira diversa entre a Primeira e a Segunda Seções do STJ. Desta feita, analisa-se neste estudo a abordagem legal e jurisprudencial trazida no tocante à suspensão da execução fiscal frente à recuperação judicial. É sabido que, de maneira geral, os atos expropriatórios devem ser suspensos quando do deferimento do processamento da recuperação judicial, todavia, o art. 6º, § 7º, da Lei de Recuperações e Falências dispõe que as execuções fiscais não serão suspensas nesse processo. Ainda no cerne deste estudo encontra-se a problemática da natureza da dívida pública, que ajuda a tornar tal assunto ainda mais intrigante, mas, ao mesmo tempo, instigante. *Palavras-chave*: dívida ativa, recuperação judicial, decisões judiciais, Superior Tribunal de Justiça.

Abstract

Fiscal enforcement in judicial recovery is dealt with in a restricted manner and has been interpreted differently between the first and second sections of the STJ. In this study, the legal and jurisprudential approach brought about in relation to the suspension of tax enforcement against judicial reorganization is analyzed in this study. It is well known that, in general, expropriatory acts must be suspended when deferring the processing of judicial recovery, however, art. 6, paragraph 7, of the Law on Recovery and Bankruptcy provides that tax foreclosures will not be suspended in this process. At the heart of this study is the problem of the nature of the public debt, which helps to make this subject even more intriguing but at the same time instigating.

Keywords: active tax debt, judicial recovery, judicial decisions, Superior Justice Tribunal.

1. Introdução

Este artigo tem por objetivo abordar o enquadramento e a conformidade da dívida ativa de débitos tributários e não tributários na recuperação judicial através da análise das decisões conflitantes do Superior Tribunal de Justiça – STJ.

A execução fiscal na recuperação judicial é abordada de maneira restrita e tem sido interpretada de maneira diversa entre a Primeira e a Segunda Seções do STJ. Ainda, a execução fiscal é tratada de maneira direta e indireta pela Lei n. 11.101/2005 – Lei de Recuperações de Empresas e Falências (LREF), Lei n. 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN) e Lei n. 6.830/1990 – Lei de Execuções Fiscais (LEF), tendo cada legislação diferentes abordagens a respeito dessa temática, o que acarreta dúvidas sobre a suspensão ou não das execuções fiscais e dos créditos tributários após o deferimento do processamento da recuperação judicial.

Portanto, essa problemática necessita ser indagada e aclarada, a fim de que se uniformizem os recorrentes questionamentos a respeito desse assunto. Assim, o legislador abordou como deveria esse instituto nos quesitos da suspensão dos atos expropriatórios e do enquadramento da dívida ativa? A natureza da dívida terá relevância quanto ao disposto no § 7º do art. 6º da LREF?

Buscar-se-á verificar o propósito do legislador ao tratar dessa questão, analisando o verdadeiro sentido legal, dentro dos principais regimes jurídicos que se dedicam ao assunto e dos doutrinadores que abordam, mesmo que de maneira indireta, a problemática aqui trazida.

Por diversas vezes o operador do direito se vê diante de conflitos de normas, de entendimentos e de ramos do direito. Nesse sentido, a tratativa em questão abordará um impasse específico, que relaciona o público com o privado, pretendendo-se que, com o desfecho, possam o advogado, o estudante e os operadores do direito, de forma geral, encarar essa discussão de forma mais clara.

Para tanto, será analisada a suspensão dos atos expropriatórios da execução fiscal na recuperação judicial, bem como se a natureza da dívida importará para fins de suspensão da execução fiscal.

Ainda, a fim de chegar a uma conclusão a respeito do tema, faz-se necessário tratar sobre o conceito de dívida ativa e a diferença entre dívida tributária e não tributária, e quando esta será caracterizada como tal.

O estudo abordará o assunto através de uma análise hipotético-dedutiva, partindo de premissas gerais para então se restringir ao objetivo específico do tema. Nesse sentido, serão trazidos à luz os conhecimentos gerais que circundam de maneira direta e indireta esse tema.

Após, feitas as devidas conceituações e explanados os entendimentos de tudo que é tido como regra, serão trazidos os entendimentos vistos como enigmáticos e que não possuem clareza jurisprudencial e doutrinária. Assim, será possível entrar no cerne da tratativa, momento no qual se colocará a lume a problemática propriamente dita com todas as suas conjecturas.

Com isso, a fim de chegar a uma conclusão quanto ao tema, estreitar-se-á toda a conceituação e os desdobramentos trazidos, colocando então à prova os estudos existentes a respeito do assunto, com especial análise dos inúmeros e distintos dispositivos legais que regulamentam a questão.

2. A dívida ativa no direito tributário brasileiro: créditos tributários e não tributários

O conceito de dívida ativa é amplo: na Lei n. 6.830/1990 – Lei de Execuções Fiscais (LEF), o legislador a definiu como aquela que integra o orçamento da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, conforme disciplina a norma de direito financeiro que estatui de maneira geral a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços (Lei n. 4.320/1964)¹. Ainda, a LEF, em seu art. 2º, se preocupou em abarcar na dívida ativa tanto os débitos tributários quanto os não tributários².

Em síntese, dívida ativa é a dívida que a pessoa natural ou jurídica contrai com a União, Estados, Municípios e Distrito Federal, podendo ser a administração direta ou indireta, depois de ter havido regular processo administrativo. Encerrando-se a fase administrativa sem resolução, emite-se uma Certidão de Dívi-

¹ Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

² Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980, art. 2º: “Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”.

da Ativa (CDA), inscrevendo-se o devedor em dívida ativa, o que, posteriormente, desdobra-se em um processo de execução fiscal.

Em outras palavras, o crédito (tributário ou não) definitivamente constituído, mas que não foi pago pelo contribuinte, é inscrito em dívida ativa³.

Evita-se, neste estudo, dar um conceito simples do que se considera dívida ativa, não adentrando de maneira específica em seus requisitos, na fase administrativa e na execução fiscal, pois o foco é desmistificar e aclarar as dúvidas a respeito do enquadramento da dívida ativa de natureza tributária e não tributária no quadro de credores da recuperação judicial. Para tanto, faz-se necessária uma distinção inicial entre dívida ativa tributária e não tributária.

O art. 39, § 2º, da Lei n. 4.320/1964, expõe que:

“§ 2º. Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais”.

Portanto, conforme se extrai do artigo supracitado, nota-se de maneira clara que a distinção entre as duas espécies de dívida ativa se dá quanto à natureza. A dívida ativa tributária se constitui tendo por base o tributo, e, para eventual averiguação sobre se a dívida será tributária ou não, basta analisar sua origem, se é decorrente de tributo ou não. O legislador trouxe, no artigo anteriormente citado, exemplos de dívidas que constituem receita, mas que não possuem natureza tributária: “empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação (...)”.

Por diversas vezes somos levados a entender que a dívida ativa sempre será tributária, entretanto, nota-se, por leitura literal do dispositivo supracitado, que o conceito em questão é muito mais amplo, permitindo, assim, que surjam diversos outros desdobramentos. Entretanto, conforme anteriormente explicitado, limita-se aqui a desvendar a proposta trazida, não adentrando em hermenêuticas mais profundas, ou segmentando o estudo para afunilamentos gerados pela natural discussão.

³ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 310.

Desse modo, conforme o exposto de que a distinção entre as duas espécies de dívida ativa se encontra em sua natureza, traz-se para uma breve análise o disposto no art. 3º da Lei n. 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN) – sobre o que é considerado tributo:

“Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Em linhas mais didáticas, tributo é a quantia em dinheiro que os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) são obrigados a pagar à União, Estados, Distrito Federal e Municípios quando praticam alguns fatos geradores previstos em leis tributárias⁴.

Destarte, importante destacar o caráter compulsório da dívida e o tocante às sanções por ato ilícito. A respeito disso, Chimenti et al. tratam de maneira clara que:

“O tributo é compulsório porque sua incidência independe da vontade do devedor. Por isso, mesmo o incapaz pode ser sujeito passivo na relação tributária (art. 126 do CTN).

(...)

A atividade ilícita não é tipificada como fato gerador de tributos. O que se tributa é a aquisição de renda e o fato econômico tributável, como a venda e compra de bens, ou a prestação de serviços, resultantes da atividade ilegal, por aplicação do *princípio pecunia non olet*, literalmente ‘dinheiro não tem cheiro’⁵.

Assim, por obviedade, os débitos contraídos com o Estado e inscritos em dívida ativa que não sejam provenientes de tributo serão considerados dívida ativa não tributária. Exemplificando, continuam Chimenti et al.:

“Os exemplos mais comuns de dívidas ativas não-tributárias, no âmbito estadual, são as multas criminais, as multas por infrações ambientais, normalmente verificadas pela Cetesb ou pela Polícia Florestal, as multas decorrentes de infrações previstas no Código do Consumidor, em regra apuradas pelo Procon, e a reposição de vencimentos pagos indevidamente. Na esfera federal, as multas impostas pela Sunab, pelo Inmetro, pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM, pelos conselhos profissionais e pela fiscalização do trabalho, segundo as normas estabelecidas pela CLT”⁶.

Veja-se, aqui, que novamente o assunto ganha novas ramificações para debate. Em que pese a divisão inicial existente entre dívida tributária e não tributária,

⁴ CASSONE, Vitorio. *Direito tributário*. São Paulo: Atlas, 2018. p. 31.

⁵ CHIMENTI, Ricardo Cunha. et al. *Lei de Execução Fiscal comentada e anotada*. São Paulo: RT, 2008. p. 45.

⁶ Idem, p. 45.

há de se considerar, ainda, que existem diversos tipos de dívidas tributárias ou não tributárias, desse modo, não é a primordial intenção adentrar em todas as espécies de dívida ativa, mas, sim, dar um norte ao operador do direito quando se encontrar diante de uma situação similar.

Dito isso, importante destacar como ficam os créditos tributários e não tributários inscritos em dívida ativa e em processo de execução em face do devedor que pleiteia recuperação judicial depois de deferido seu processamento.

3. Recuperação judicial e o crédito tributário

A recuperação judicial de maneira sintética é um instituto que tem por finalidade a recuperação de um momento de crise com relação à empresa, servindo também para evitar agravamentos em um futuro colapso na organização empresarial⁷.

O empresário, quando se dispõe a utilizar da recuperação judicial, ainda é um agente econômico viável, não obstante já enfrente visíveis dificuldades econômicas e financeiras. A situação não é mais um estado de alerta, mas de comprometimento da continuidade da exploração da empresa, embora esta ainda não se encontre insolvente⁸.

A recuperação judicial também pode ser definida como uma série de atos que, após a concessão judicial, em conjunto com a ciência dos credores, visam a recuperação do empresário com a superação da crise na empresa⁹.

Em análise um tanto quanto mais pessimista da recuperação judicial, André Fernandez Estevez, Diego Fernandes Estevez e Caroline Pastro Kloss sustentam que:

“A propositura de pedido de recuperação judicial gera o negativo efeito de publicizar uma crise econômico-financeira que, por vezes, passou oculta, além de significar uma confissão dos administradores da recuperanda acerca da incapacidade de superar, por forças próprias, as dificuldades financeiras que envolvem a devedora”¹⁰.

Em síntese, a recuperação judicial visa o exaurimento dos meios instrumentais para evitar a falência da empresa em crise, mantendo os empregos, a arrecadação, os fornecedores e, acima de tudo, o nome e seu conceito no mercado¹¹.

⁷ TOMAZETTE, Marlon. *Curso de direito empresarial: falência e recuperação de empresas*. São Paulo: Atlas, 2017. p. 87.

⁸ VENOSA, Sílvio de Salvo; e RODRIGUES, Cláudia. *Direito empresarial*. São Paulo: Atlas, 2018. p. 340.

⁹ TOMAZETTE, Op. cit., p. 88.

¹⁰ ESTEVEZ, André Fernandes et al. Créditos concursais e extraconcursais no modelo brasileiro de recuperação judicial: critérios para a distinção temporal de “créditos existentes na data do pedido”. *Jornadas Luso-brasileiras do CIDP* n. 6, ano 4, p. 303-321, jan. 2018, p. 308.

¹¹ MARTINS, Fran. *Curso de direito comercial*. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 315.

Entretanto, para fins informativos, frisa-se que sempre há o risco de que se conceda a recuperação a uma empresa inviável, que só requer o benefício legal para fins procrastinatórios¹².

Ademais, importante se faz mencionar o art. 49 da Lei n. 11.101/2005 – Lei de Recuperações de Empresas e Falências (LREF) –, que menciona estarem sujeitos à recuperação judicial “todos os créditos existentes na data do pedido, ainda que não vencidos”. Obviamente exclui-se aqui a exceção trazida à tona neste estudo referente às execuções fiscais.

Assim sendo, preenchidos os requisitos legais, será deferido o processamento da recuperação judicial, e, conseqüentemente, como regra, todas as ações e execuções contra o devedor serão suspensas por 180 dias contados do dito deferimento do processamento, fazendo com que os atos que visem penhoras, sequestros, arrestos ou atos de expropriação dos bens do devedor sejam paralisados¹³. Com as suspensões, o devedor poderá fazer um levantamento do seu passivo e ativo e apresentar um plano de recuperação que garanta a manutenção da empresa e o pagamento dos seus credores. Tal suspensão também encontra respaldo no princípio da preservação da empresa, visto que, além da satisfação dos credores, o empresário quer a manutenção da sua atividade econômica e a estabilização da situação financeira da empresa.

A suspensão dos atos expropriatórios trará por um determinado período o equilíbrio e a igualdade entre os credores, e até mesmo entre estes e o devedor que pleiteia a recuperação judicial. Se de outro modo fosse, não havendo a suspensão desses atos, alguns credores receberiam seus créditos e outros não, prejudicando, assim, o próprio andamento do processo de recuperação judicial e os demais credores envolvidos. Com a devida suspensão, o tratamento desigual entre os credores é impedido, passando, então, os credores, a analisar de maneira conjunta o plano de recuperação judicial¹⁴.

No entanto, a regra de suspensão das ações e execuções em face do devedor é excepcionada as execuções fiscais, como se denota no § 7º do art. 6º da LREF, que dispõe que “as execuções de natureza fiscal não são suspensas pelo deferi-

¹² JUPETIPE, F. K. N. et al. Custos de falência no Brasil comparativamente aos estudos norte-americanos. *Revista Direito GV* v. 13, n. 1, p. 20-48, jan.-abr., 2017, p. 22.

¹³ Lei n. 11.101, de 09 de fevereiro de 2005. Art. 6º, *caput*, e § 4º: “Art. 6º. A decretação da falência ou o deferimento do processamento da recuperação judicial suspende o curso da prescrição e de todas as ações e execuções em face do devedor, inclusive aquelas dos credores particulares do sócio solidário. (...) § 4º Na recuperação judicial, a suspensão de que trata o *caput* deste artigo em hipótese nenhuma excederá o prazo improrrogável de 180 (cento e oitenta) dias contado do deferimento do processamento da recuperação, restabelecendo-se, após o decurso do prazo, o direito dos credores de iniciar ou continuar suas ações e execuções, independentemente de pronunciamento judicial”.

¹⁴ TOMAZETTE, Marlon. Op. cit., p. 150.

mento da recuperação judicial, ressalvada a concessão de parcelamento nos termos do Código Tributário Nacional e da legislação ordinária específica”.

Assim sendo, o legislador generalizou ao dizer “as execuções de natureza fiscal não são suspensas...”. Pela lógica trazida pelo dispositivo legal, nem as execuções fiscais de natureza tributária nem as de natureza não tributária estarão sujeitas a suspensão de processo.

“As execuções fiscais não abrangem apenas créditos de natureza tributária, mas também créditos não tributários, como multas, indenizações e outros. Assim, o prosseguimento das execuções fiscais beneficia não apenas os créditos tributários, mas todos os créditos do poder público que sejam inscritos em dívida ativa e estejam em fase de execução, mesmo que não gozem de maiores privilégios, como o caso das multas¹⁵.”

Desse modo, vemos até o presente momento que o dilema em questão é ocasionado pela extrema generalidade do legislador e pela conseqüente amplitude interpretativa que isso proporciona. Ademais, se vê na prática a divergência que ocorre com relação ao tema abordado, de que são um bom exemplo as recorrentes contradições no Supremo Tribunal de Justiça entre as decisões sobre o prosseguimento das execuções fiscais nas recuperações judiciais.

4. Decisões do STJ acerca da dívida tributária e não tributária na recuperação judicial

A Primeira e a Segunda Seções do Superior Tribunal de Justiça (STJ) divergem quanto ao prosseguimento das execuções fiscais no âmbito da recuperação judicial, como enaltece e apresenta Ramos¹⁶:

“A Primeira Seção do STJ (Turmas que julgam questões de direitos público) tem interpretando literalmente o art. 6.º, § 7.º, da LRE e entendido que o deferimento do processamento da recuperação judicial não suspende o curso das execuções fiscais contra a empresa recuperanda.

‘(...) Assim, considerando que os efeitos da recuperação judicial não alcançam a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, ficando restritos aos débitos perante credores privados, não há que se suspender o prosseguimento da execução fiscal. (...) (CC 116.579/DF, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 1.ª Seção, j. 22.06.2011, DJe 02.08.2011).

(...) 3. Conforme preveem o art. 6.º, § 7.º, da Lei 11.101/2005 e os arts. 5.º e 29 da Lei 6.830/1980, o deferimento da recuperação judicial não suspende o processamento autônomo do executivo fiscal. (...) 6. Conseqüência do exposto é que o eventual deferimento da nova modalidade de concurso universal de credores mediante dispen-

¹⁵ TOMAZETTE. Op. cit., p. 153.

¹⁶ RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Direito empresarial*. São Paulo: Forense, 2017. p. 852-856.

sa de apresentação de CND não impede o regular processamento da Execução Fiscal, com as implicações daí decorrentes (penhora de bens, etc.).

7. *Não se aplicam os precedentes da Segunda Seção, que fixam a prevalência do Juízo da Falência sobre o Juízo da Execução Comum (Civil ou Trabalhista) para dispor sobre o patrimônio da empresa, tendo em vista que, conforme dito, o processamento da Execução Fiscal não sofre interferência, ao contrário do que ocorre com as demais ações (art. 6.º, caput, da Lei 11.101/2005). (...) (AgRg no CC 112.646/DF, Rel. Min. Herman Benjamin, 1.ª Seção, j. 11.05.2011, DJe 17.05.2011)”.*

“Em contrapartida, a Segunda Seção do STJ (Turmas que julgam questões de direito privado) tem adotado posição contrária, entendendo que, em respeito ao princípio da preservação da empresa, é incompatível o cumprimento da recuperação judicial e o prosseguimento normal das execuções fiscais (com penhoras, bloqueios de ativos etc.), porque isso atinge o patrimônio do devedor e pode comprometer o sucesso do plano de recuperação. Assim, quaisquer atos de constrição do patrimônio do devedor devem se submeter ao crivo do juízo da recuperação judicial, mesmo que sejam referentes a eventual execução fiscal.

(...) Incompatibilidade entre o cumprimento do plano de recuperação e a manutenção de execução fiscal que corre no juízo trabalhista. Competência do juízo universal. Decisão mantida por seus próprios fundamentos. Agravo regimental não provido (AgRg no CC 112.402/RJ, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, 2.ª Seção, j. 10.08.2011, DJe 17.08.2011).

(...) ‘Apesar de a execução fiscal não se suspender em face do deferimento do pedido de recuperação judicial (art. 6.º, § 7.º, da LF n. 11.101/05, art. 187 do CTN e art. 29 da LF n. 6.830/80), submetem-se ao crivo do juízo universal os atos de alienação voltados contra o patrimônio social das sociedades empresárias em recuperação, em homenagem ao princípio da preservação da empresa’ (CC 114.987/SP, Rel. Ministro Paulo de Tarso Sanseverino, Segunda Seção, julgado em 14.03.2011, DJe 23.03.2011). 3. Agravo regimental não provido (AgRg no CC 115.275/GO, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, 2.ª Seção, j. 14.09.2011, DJe 07.10.2011).

(...) Embora a execução fiscal, em si, não se suspenda, são vedados atos judiciais que reduzam o patrimônio da empresa em recuperação judicial, enquanto for mantida essa condição. Isso porque a interpretação literal do art. 6.º, § 7.º, da Lei 11.101/05 inibiria o cumprimento do plano de recuperação judicial previamente aprovado e homologado, tendo em vista o prosseguimento dos atos de constrição do patrimônio da empresa em dificuldades financeiras. Agravo não provido (AgRg no CC 104.638/SP, Rel. Min. Nancy Andrighi, 2.ª Seção, j. 23.11.2011, DJe 30.11.2011).

(...) As execuções fiscais não são suspensas pelo deferimento da recuperação judicial, contudo, após o deferimento do pedido de recuperação e aprovação do respectivo plano, pela assembleia geral de credores, é vedada a prática de atos que comprometam o patrimônio da devedora, pelo juízo onde se processam as execuções. Precedentes. (...)

(AgRg no CC 114.657/RS, Rel. Min. Sidnei Beneti, 2.^a Seção, j. 10.08.2011, *DJe* 06.09.2011).”

Diante disso, nota-se que existe uma problemática que gira em torno do prosseguimento da execução e da suspensão dos atos expropriatórios. Ora, apesar de a própria norma dispor expressamente que as execuções fiscais não são suspensas pelo deferimento da recuperação judicial, tal entendimento torna-se impraticável para a viabilidade da recuperação.

Desse modo, em atenção ao princípio da preservação da empresa, no que se refere ao crédito tributário, a LREF e a legislação tributária não podem prejudicar a empresa, pela insustentabilidade do plano de recuperação, se mantidos os atos de expropriação, penhora e afins e pela falta de dispositivos legais específicos à recuperação judicial que tratem com clareza a respeito dessa temática¹⁷.

Nesse sentido, Daniel Moreti informa que:

“(…) o fluxo normal de uma execução fiscal, com a penhora e expropriação de bens, inclusive de ativos financeiros, sem que tais atos se harmonizem com o plano de recuperação judicial pode, inevitavelmente, inviabilizar a recuperação e, dessa forma, provocar a quebra da empresa”¹⁸.

Por conseguinte, é verificável que não há passividade quanto ao cumprimento do contido no § 7º do art. 6º da LREF.

Outro ponto pouco abordado dentro da doutrina é o da separação entre crédito tributário e não tributário no quadro de credores. Como anteriormente exposto, a dívida ativa que corre através de processo de execução fiscal pode ser dividida em crédito tributário e não tributário, assim, traz-se à tona o contido no art. 187 do CTN:

“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 supracitado artigo é claro ao disciplinar que o crédito tributário não está sujeito a recuperação judicial, não fazendo qualquer menção a dívida de natureza não tributária. Diferentemente do art. 6º, § 7º, da LREF, que faz menção ao modo pelo qual a dívida ativa será cobrada (execução fiscal), o art. 187 do CTN frisa a natureza tributária da dívida.

¹⁷ GONÇALVES, Oksandro Osdival; e SIQUEIRA, Felipe de Poli de. Questões tributárias no âmbito da recuperação judicial: enfoque no princípio da preservação da empresa. *EALR* v. 7, n. 2, p. 664-678, jul.-dez., 2016. p. 12.

¹⁸ MORETI, Daniel. Recuperação judicial e tributos. *IBET, 30 Anos da Constituição e do Direito Tributário Brasileiro*, abr. 2019.

Teria o legislador querido especificar que apenas as execuções fiscais de natureza tributária não estão sujeitas a suspensão após o deferimento do processamento da recuperação judicial?

Ainda, para tornar mais duvidoso o enquadramento da dívida ativa tributária e não tributária no quadro de credores, os arts. 5º e 29 da LEF dispõem:

“Art. 5º. A competência para processar e julgar a execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública exclui a de qualquer outro Juízo, inclusive o da falência, da concordata, da liquidação, da insolvência ou do inventário.

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”.

Em análise crítica, chega a parecer que o legislador esqueceu que a dívida ativa é cobrada em processo de execução fiscal e de que esta se divide em dívida tributária e não tributária.

A multiplicidade de artigos regulando a mesma situação faz com que o operador do direito não saiba a qual dispositivo recorrer. Analisa-se de maneira genérica e não se separa a dívida ativa tributária da não tributária? Ou se trata da questão de maneira específica, enquadrando na suspensão da execução fiscal após o deferimento do processamento da recuperação judicial apenas a dívida ativa não tributária?

Para melhor análise de todo o exposto, em atenção à busca do espírito das leis, faz-se neste momento uma reflexão sobre os artigos que foram trazidos ao decorrer deste estudo e que deixam dúvidas quanto ao prosseguimento e enquadramento da execução fiscal e da dívida ativa no processo de recuperação judicial.

Art. 2º da LEF:

“Art. 2º. Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”.

Quanto a esse artigo, não há maiores dúvidas. De fato, não se questiona que a dívida ativa se dividirá em tributária e não tributária, sendo a dívida tributária aquela que se originou de um tributo, e a dívida de natureza não tributária, aquela constituída pelos demais créditos da Fazenda Pública não provenientes de tributos.

“Art. 6º A decretação da falência ou o deferimento do processamento da recuperação judicial suspende o curso da prescrição e de todas as ações e execuções em face do devedor, inclusive aquelas dos credores particulares do sócio solidário.

(...)

§ 7º As execuções de natureza fiscal não são suspensas pelo deferimento da recuperação judicial, ressalvada a concessão de parcelamento nos termos do Código Tributário Nacional e da legislação ordinária específica.”

Neste artigo e parágrafo da LREF, estamos diante da regra e da exceção, nos interessando aqui neste momento a segunda parte do § 7º: “nos termos do Código Tributário Nacional e da legislação ordinária específica”. Nota-se que o legislador mencionou o CTN no referido parágrafo, e, apesar de não deixar de forma clara a primeira parte do texto normativo ao generalizar as ações de natureza fiscal, pode-se entender aqui que se referia apenas às dívidas de natureza tributária, por mencionar ao final o Código Tributário Nacional, que, por óbvio, trata de tributos.

Talvez ainda restem dúvidas, pois admite-se que esta é uma análise superficial do texto legal supracitado. Todavia, o anteriormente citado art. 187 do CTN ajuda-nos a aclarar esta situação. Vejamos:

“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”.

Neste artigo é especificado o termo “crédito tributário”, fazendo com que a dúvida contraída na leitura do art. 6º, § 7º, da LREF seja sanada pela própria lei que trata dos tributos.

Ainda extrai-se do artigo supracitado que não será possível a concessão da recuperação sem que os referidos créditos tributários sejam pagos. Portanto, a prova de quitação é condição essencial à extinção das obrigações¹⁹.

Entretanto, importante frisar que o STJ tem entendimento no sentido de não suspender a execução fiscal por conta da recuperação judicial concedida sem a regularização dos tributos. Todavia, refere que os atos expropriatórios poderiam ser, de alguma forma, flexibilizados (leia-se obstados), e nesse ponto se encontra o principal obstáculo à efetividade das execuções fiscais no âmbito da recuperação judicial²⁰.

Ademais, apenas a título complementar, a não sujeição do devedor tributário ao quadro de credores da recuperação judicial não significa dizer que este não poderá optar por se habilitar, mas apenas que não está obrigado a tal procedimento.

¹⁹ SABBAG, Eduardo. *Direito tributário I*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 251.

²⁰ MENEGAT, Bruno; e FOLADOR, Rafael. Da cobrança de créditos fiscais de empresas em recuperação judicial: custos, experiências internacionais e análise crítica da jurisprudência brasileira. *PGFN*, 10. ed., p. 197-220, ago. 2018, p. 2013.

Nesse sentido, entende o STJ que não há nada que impeça a entidade estatal de optar pelo recebimento de seu crédito mediante a habilitação, como o fazem os demais credores. Existem casos em que a Fazenda opta por não executar seus créditos em virtude do pequeno valor, decidindo habilitar-se no processo de falência. A opção é legítima, mas, nas palavras do próprio STJ, “escolhendo um rito, ocorre à renúncia da utilização do outro, não se admitindo uma dúplice garantia”²¹.

Retornando ao raciocínio, o art. 191-A do CTN deixa ainda mais nítido que os débitos tributários não estão sujeitos a recuperação judicial.

“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.”

Ora, se para que se conceda a recuperação judicial se faz necessária a comprovação da quitação dos tributos, logicamente a dívida ativa de natureza tributária não está sujeita a suspensão.

5. Considerações finais

Pelo exposto, questiona-se a existência de tantos artigos regulando a mesma situação, assim como a omissão contida nesses artigos, que por vezes tratam do tema de maneira genérica, abrindo espaço para diversas interpretações.

Entretanto, buscou-se a análise do espírito das leis, a fim de esmiuçar o entendimento do legislador, esperando-se que tenha ficado inteligível para quem possua dúvidas a respeito dessa problemática.

Ademais, é natural a divergência existente entre as seções de direito público e privado do STJ, pois ambas defendem interesses diversos. De um lado tem-se a supremacia do interesse público sobre o privado e, do outro, o princípio da preservação da empresa. Entretanto, cabe ao operador do direito identificar no caso concreto a superação de interesses, a fim de que se encontre o verdadeiro e puro direito.

Pela análise trazida pelos dispositivos legais e pelos juristas que regem as execuções fiscais, os tributos nacionais e a recuperação de empresas, não restam dúvidas de que os débitos de dívida ativa com natureza tributária não se suspenderão pelo deferimento da recuperação judicial, todavia, os débitos de natureza não tributária estarão sujeitos ao quadro de créditos da recuperação judicial.

²¹ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. Salvador: JusPodivm, 2017, p. 599. (2.^a T., REsp 1.103.405-MG, rel. Min. Castro Meira, j. 02.04.2009, *DJe* 27.04.2009)

6. Referências bibliográficas

- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. Salvador: JusPodivm, 2017.
- BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/14320.htm>. Acesso em: 24 mar. 2018.
- _____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 25 mar. 2018.
- _____. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em: 25 mar. 2018.
- _____. Lei nº 11.101, de 09 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm>. Acesso em: 20 mar. 2018.
- CASSONE, Vitorio. *Direito tributário*. São Paulo: Atlas, 2018.
- CHIMENTI, Ricardo Cunha et al. *Lei de Execução Fiscal comentada e anotada*. São Paulo: RT, 2008.
- ESTEVEZ, André Fernandes et al. Créditos concursais e extraconcursais no modelo brasileiro de recuperação judicial: critérios para a distinção temporal de “créditos existentes na data do pedido”. *Jornadas Luso-brasileiras do CIDP* n. 6, ano 4, p. 303-321, jan. 2018.
- GONÇALVES, Oksandro Osdival; e SIQUEIRA, Felipe de Poli de. Questões tributárias no âmbito da recuperação judicial: enfoque no princípio da preservação da empresa. *EALR* v. 7, n. 2, p. 664-678, jul.-dez. 2016.
- JUPETIPE, F. K. N et al. Custos de falência no Brasil comparativamente aos estudos norte-americanos. *Revista Direito GV* v. 13, n. 1, p. 20-48, jan.-abr. 2017.
- MARTINS, Fran. *Curso de direito comercial*. Rio de Janeiro: Forense, 2017.
- MENEGAT, Bruno; e FOLADOR, Rafael. Da cobrança de créditos fiscais de empresas em recuperação judicial: custos, experiências internacionais e análise crítica da jurisprudência brasileira. *PGFN*, 10. ed., p. 197-220, ago. 2018.
- MORETI, Daniel. Recuperação judicial e tributos. *IBET, 30 Anos da Constituição e do Direito Tributário Brasileiro*, abr. 2019.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. São Paulo: Saraiva, 2017.
- RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Direito empresarial*. São Paulo: Forense, 2017.
- SABBAG, Eduardo. *Direito tributário I*. São Paulo: Saraiva, 2012.

TOMAZETTE, Marlon. *Curso de direito empresarial: falência e recuperação de empresas*. São Paulo: Atlas, 2017.

VENOSA, Sílvio de Salvo; e RODRIGUES, Cláudia. *Direito empresarial*. São Paulo: Atlas, 2018.