

**FACULDADES MILTON CAMPOS
NARA DIAS RODRIGUES MIRANDA**

**TEORIA DA PRESERVAÇÃO DA EMPRESA:
RECUPERAÇÃO EMPRESARIAL E PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO.
APROXIMAÇÃO JURIDICAMENTE POSSÍVEL.**

NOVA LIMA - MG
2013

NARA DIAS RODRIGUES MIRANDA

**TERIA DA PRESERVAÇÃO DA EMPRESA:
RECUPERAÇÃO EMPRESARIAL E PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO.
APROXIMAÇÃO JURIDICAMENTE POSSÍVEL.**

Projeto de pesquisa apresentado à Banca de Pós-Graduação Strictu Sensu da Faculdade de Direito Milton Campos, como parte do processo seletivo para ingresso no curso de Mestrado em Direito Empresarial.

Linha de Pesquisa: As sociedades empresárias e suas atividades. O novo paradigma do direito falimentar: a recuperação e a preservação das empresas.

Orientador da Linha: Prof. Dr. Vinícius José Marques Gontijo

FACULDADES MILTON CAMPOS
PROJETO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**TEORIA DA PRESERVAÇÃO DA EMPRESA:
RECUPERAÇÃO EMPRESARIAL E PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO.
APROXIMAÇÃO JURIDICAMENTE POSSÍVEL.**

Trabalho de Conclusão de Curso intitulado: “TEORIA DA PRESERVAÇÃO DA EMPRESA: RECUPERAÇÃO EMPRESARIAL E PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO. A APROXIMAÇÃO JURIDICAMENTE POSSÍVEL” elaborado por NARA DIAS RODRIGUES MIRANDA para exame da banca constituída pelos seguintes professores.

Prof. Dr.

Prof. Dr.

Prof. Dr.

Nova Lima, 31 de maio de 2013.

AGRADECIMENTO

Agradeço a Deus por tornar tudo possível.

Ao meu amor, Ericson, companheiro de todas as horas e maior incentivador dos meus projetos e sonhos.

Aos meus queridos pais, Silvério e Diva, e à minha querida irmã, Anna, sempre presentes em cada etapa da minha caminhada.

Aos meus amigos pela paciência, apoio e orações; por estarem sempre comigo, mesmo nas minhas ausências.

Ao meu sócio, Marcelo, um irmão que a vida me deu, sempre paciente e solidário ao meu humor inconstante por todo esse período.

Meu agradecimento especial ao Professor Vinícius Gontijo, que com sua calma e sabedoria me auxiliou e orientou durante esta etapa.

Tudo tem o seu tempo determinado, e há tempo para todo o propósito debaixo do céu.

(...)

Tudo fez formoso em seu tempo; também pôs o mundo no coração do homem, sem que este possa descobrir a obra que Deus fez desde o princípio até ao fim.

Já tenho entendido que não há coisa melhor para eles do que alegrar-se e fazer bem na sua vida;

E também que todo o homem coma e beba, e goze do bem de todo o seu trabalho; isto é um dom de Deus.

Eu sei que tudo quanto Deus faz durará eternamente; nada se lhe deve acrescentar, e nada se lhe deve tirar; e isto faz Deus para que haja temor diante dele.

O que é, já foi; e o que há de ser, também já foi; e Deus pede conta do que passou.

(Eclesiastes 3)

LISTA DE ABREVIACÕES:

CF	Constituição Federal
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
LC	Lei Complementar
LO	Lei Ordinária
LRE	Lei de Recuperação de Empresas
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal

RESUMO:

O presente trabalho busca analisar sob a ótica da legislação empresarial, a natureza jurídica do parcelamento previsto no art. 155 A, § 3º do Código Tributário Nacional, inserido com intuito a adequar a legislação tributária vigente à Lei nº. 11.101/05, dispondo, portanto, sobre a necessidade da criação de uma legislação específica que regulamente o parcelamento de créditos tributários existentes, em desfavor das empresas que se encontrem em recuperação.

PALAVRAS-CHAVE: Preservação da Empresa. Crédito Tributário. Recuperação.

ABSTRACT:

This paper seeks to analyze the perspective of corporate law, the legal nature of the installment referred to in art. 155, § 3 of the Brazilian's Tax Code, inserted in order to conform to current tax legislation to the law^o. 11.101/05, searching show the need of a specific legislation to rule the tax credits, that exists in the detriment of companies that are in recovery.

KEYWORDS: Companie's Preservation. Tax credits. Recovery.

SUMÁRIO:

1.	Introdução	10
2.	Esorço Histórico: vetor hermenêutico na legislação falimentar	12
3.	Princípios que orientam a legislação tributária	24
3.1	A harmonização destes princípios com o instituto da falência	34
4.	A dogmática juspositiva tributária proposta pela Lei Complementar nº. 118/2005	36
5.	A validade do § 3º do art. 155ª do CTN em face do art. 22, I da Constituição e seu parágrafo único	41
5.1	O Princípio da Predominância de Interesses	47
6.	A proposta hermenêutica conciliatória da dogmática com os princípios que informam os institutos	50
7.	Conclusões	
8.	Referências Bibliográficas	

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho busca analisar sob a ótica da legislação empresarial, a natureza jurídica do parcelamento previsto no art. 155 A, § 3º do Código Tributário Nacional¹, inserido com intuito a adequar a legislação tributária vigente à Lei nº. 11.101/05, dispondo, portanto, sobre a necessidade da criação de uma legislação específica que regulamente o parcelamento de créditos tributários existentes, em desfavor das empresas que se encontrem em recuperação judicial.

Observe-se que tal regulamentação é de fundamental importância para a efetividade do processo de recuperação de empresas, uma vez que um dos maiores débitos usualmente existentes em empresas em estado pré-falimentar, refere-se aos tributos não quitados.

Assim, busca-se perquirir qual seria a natureza jurídica da legislação que regulamentaria o parcelamento relativo a tais débitos com maior eficácia, haja vista a expressa restrição constitucional quanto à competência para legislar sobre matéria empresarial.

Mesmo se superada tal restrição, torna-se imperativo que a legislação regulamentadora do parcelamento dos débitos tributários das empresas em recuperação, observe os princípios e paradigmas regentes da legislação que instituiu e regulamentou o instituto da recuperação de empresas, qual seja, a Lei nº. 11.101/05, também denominada Lei de Recuperação de Empresas.

Tal legislação trouxe ao ordenamento jurídico brasileiro novos paradigmas², extirpando de forma definitiva as conotações negativas que acompanhavam a empresa em estado falimentar ou pré-falimentar, outrora tida como empresa que buscava inadimplir seus compromissos financeiros de forma

¹ Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001\)](#)

§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001\)](#)

§ 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001\)](#)

§ 3º Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial. [\(Incluído pela Lcp nº 118, de 2005\)](#)

§ 4º A inexistência da lei específica a que se refere o § 3º deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica. [\(Incluído pela Lcp nº 118, de 2005\)](#)

² Art. 47. A recuperação judicial tem por objetivo 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.

dolosa, trazendo à luz a realidade de que em um mercado financeiro instável como o atual, as empresas podem se ver em situação econômica de déficit com mais facilidade do que seria o ideal e as consequências do fechamento de uma empresa para a sociedade, como um todo, são nefastas.

Por tais razões, a busca por soluções que permitam que a empresa em estado pré-falimentar se recupere e retome suas atividades econômicas é questão de grande relevo jurídico, social e econômico.

Além dos aspectos econômicos e sociais relacionados ao tema, pretende-se averiguar no presente trabalho a importância e necessidade da observância do princípio da função social da empresa, quando da regulamentação de um parcelamento fiscal específico à empresas em estado pré-falimentar, motivo pelo qual a legislação concursal cuidou de trazer ao ordenamento jurídico vigente a possibilidade jurídica da recuperação da empresa.

Existem hoje alguns projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional, no entanto, os referidos projetos não se ocuparam em observar a natureza jurídica mais adequada à regulamentação do citado parcelamento, elemento imprescindível para sua eficácia.

Assim, cotejando a previsão constitucional contida no art. 22, I da Constituição Federal³, os paradigmas da Lei de Recuperação de Empresas, Lei nº. 11.101/2005, e a previsão contida no artigo 155 A, § 3º do Código Tributário Nacional, busca-se ao longo dos capítulos que se seguem investigar se a legislação que regulamentará o parcelamento de créditos tributários de empresas em recuperação judicial deverá emanar e observar as diretrizes contidas predominantemente na legislação empresarial ou na legislação tributária.

³ Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;

2. ESCORÇO HISTÓRICO: VETOR HERMENÊUTICO NA LEGISLAÇÃO CONCURSAL

Para melhor contextualização do tema e observação da modificação de paradigmas que historicamente acompanhou e permeou a regulamentação legal do instituto da falência, e que culminou na introdução da Lei 11.101/2005 objeto do presente estudo, faz-se necessária uma breve incursão histórica ao direito concorrencial.

Na Roma antiga o devedor respondia por suas obrigações com a própria liberdade e, às vezes, até mesmo com a própria vida. Assim, a garantia do credor era a pessoa do devedor, que poderia se tornar escravo do credor por algum tempo, bem como entregar-lhe em pagamento da dívida uma parte do seu corpo. Este foi um estágio primitivo do direito concursal em momento histórico, onde as obrigações pessoais e empresariais não se distinguiam.

Com a edição da *Lex Poetelia Papiria* em 428 a.C., adveio a proibição quanto ao encarceramento, a venda como escravo e a morte do devedor. Neste novo contexto, o direito romano passou a se valer de regras que consagravam a responsabilidade patrimonial em contrapartida às regras anteriores, que atribuíam uma responsabilidade pessoal pelas dívidas contraídas. Surgindo então uma dissociação das responsabilidades pessoais e empresariais do devedor.

Com esta mudança de perspectiva, onde a pessoa física tornou-se juridicamente distinta da pessoa jurídica (denominações não existentes à época, mas cujo conceito está arraigado nas previsões legais à época aplicadas), o ordenamento jurídico romano se deparou com um novo questionamento ainda não regulamentado: quais seriam os procedimentos adotados quando os bens do devedor não fossem suficientes para a quitação da integralidade de seu débito.

A solução mais antiga para esta questão se encontra no Código de Justiniano. No direito de Justiniano havia previsão expressa de uma execução especial contra o devedor insolvente, tratava-se da chamada *missio in possessionem bonorum*⁴, instituto por meio do qual os credores adquiriam a posse dos bens do

⁴ *Bonorum venditio*: The sale of whole property (*bona*) of an insolvent debtor who even after it had been given into possession (*missio in possessionem*) of a creditor or creditors, failed to come to terms with them. The sale, an auction, was managed by a magister under the supervision of the praetor. The property is assigned to the highest bidder (*bonorum emptor, bonorum emptio*). The buyer had an interdict (*interdictum possessorium*) to obtain the possession of things belonging to the debtor's *bona* that were held by another.

devedor, os quais passavam a ser administrados por um curador, o *curator bonorum*⁵.

Podemos considerar tal previsão legal como o surgimento de uma regulamentação específica que gerou o direito concursal como hoje o conhecemos, embora tal previsão ainda mantivesse características extremamente repressivas, já que os dispositivos buscavam com mais afinco a punição do devedor, ao despojá-lo de seus bens e deixá-los sobre administração de terceiro, do que a plena satisfação dos credores.

Na Idade Média, mesmo com o início da constituição do direito empresarial a partir da compilação dos usos e práticas mercantis, a execução dos devedores insolventes ainda era constituída por regras que se aplicavam a qualquer espécie de devedor indistintamente, mantendo seu caráter repressivo já mencionado.

Foi na codificação napoleônica que se verificou uma profunda mudança no direito privado, que foi dividido em dois ramos: o direito civil e o direito comercial, atualmente denominado direito empresarial.

Deste modo, as modificações trazidas pelo *Code de Commerce* de Napoleão atingiram também o direito concursal, que passou a ser constituído por um conjunto de normas especiais, aplicáveis restritamente aos devedores insolventes quando estes exerciam atividade comercial.

A segunda guerra mundial delineou novos paradigmas econômicos globais que gradativamente tiveram de ser incorporados pela legislação em vigor.

O ordenamento jurídico brasileiro vigente no século XX tinha como núcleo do direito privado o código comercial de 1850 e o código civil de 1916. Após a segunda guerra mundial verificou-se uma interdependência econômica crescente entre os países, o que culminava no surgimento de problemas cada vez mais complexos, com consequências cada vez mais amplas.

BERGER, Adolf. **Encyclopedic Dictionary of Roman Law**. Philadelphia: The American Philosophical Society, 1953. Pág. 377.

⁵ *Curator bonorum*: The administrator of the state of an insolvent debtor. He was appointed in certain cases only when the creditors, who were granted possession thereof (MISSION IN POSSESSION), had no right to seel it (e.g. the heir being a pupillus, absent in the interest of the state, or a prisoner of war). A curator bonorum was also appointed when it was uncertain whether there would be an heir or not. Is duty was to protect the state from loses.

BERGER, Adolf. **Encyclopedic Dictionary of Roman Law**. Philadelphia: The American Philosophical Society, 1953. Pág. 420.

O Estado passou então a encontrar dificuldades em solucionar tais questões juridicamente, posto sua complexidade em face da legislação em vigor e os limites impostos pela supremacia de cada país envolvido. Como bem observou Freitas Filho⁶, teve início uma crise do direito cujos dispositivos existentes não acompanhavam mais as mudanças sociais e mercadológicas existentes, deixando de dispor acerca de aspectos fundamentais para a pertinente atuação estatal, haja vista o fenômeno da globalização econômica.

Bráulio Lisboa Lopes⁷ destaca em sua obra que além das rápidas e constantes mutações econômicas, presenciou-se a instauração da *lex mercatória* e de um neoliberalismo mundial favorecedor do capital, que culminou na perda de confiança nas soluções jurídicas em função da ineficiência da lei existente.

Neste sentido Misabel Derzi⁸ leciona que

“a crise jurídica, desencadeada pelo questionamento da legitimidade da regra como instrumento de controle e de regulação, agravada por uma dogmática perplexa e cada vez mais desestruturada pela realidade mutante, complexa e pluralista, passa a ser denominada crise na modernidade jurídica”.

Acerca dos novos paradigmas que menciona a festejada autora cita Marc Pelletier⁹, para quem:

A complexidade e o pluralismo aos quais são confrontadas as sociedades diferenciadas deixarão em suspenso às representações tradicionais do sistema jurídico. A metáfora da pirâmide Kelsiana do ordenamento jurídico cederá, por isso, o lugar a uma representação do sistema jurídico, centrado sob o modelo de uma rede entrelaçada. À verticalidade de uma ordem jurídica imposta sucederiam a circularidade a horizontalidade de um tecido normativo negociado, na medida em que as considerações de eficiência das políticas públicas tendem a disputa-lo à validade formal do direito. A fim de

⁶ FREITAS FILHO, Roberto. **Crise do Direito e do Juspositivismo. A exaustão de um paradigma.** Brasília: Brasília jurídica, 2003. Pág. 47.

⁷ LOPES, Bráulio Lisboa. **Aspectos Tributários da Falência.** São Paulo: Quartier Latin, 2008. Pág.27

⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Mutações, complexidade, tipo e conceito, sob o signo da segurança e da proteção da confiança.** In TORRES, Heleno Taveira (coord). Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, Pág. 245.

⁹ PELLETIER, Marc. Opus cit. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Mutações, complexidade, tipo e conceito, sob o signo da segurança e da proteção da confiança.** In TORRES, Heleno Taveira (coord). Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005. Pág. 245.

considerar este fenômeno, certos autores se propõem a recorrer de um novo conceito: a pós-modernidade.

Desta feita, só é possível compreender as alterações ocorridas na legislação falimentar quando analisarmos o contexto histórico e econômico em que ocorreram. Portanto, a evolução social e econômica decorrentes do pós-guerra influenciou e tornou imprescindíveis a reavaliação e modificação da legislação vigente, que deve observar as características decorrentes da nova ordem mundial econômica que se instalou.

Com a evolução da sociedade e de sua legislação, o direito concursal, antes tido como uma regulamentação inerente aos devedores desonestos passa a ser visto sob outro prisma e analisado a partir de novos paradigmas.

A noção de insolvência, antes carregada de um sentido pejorativo, passa a ser vista como um revés econômico inerente ao risco empresarial. A nítida influência dos postulados da livre-iniciativa e da livre-concorrência, levaram o legislador à inexorável constatação de que qualquer empresa estaria sujeita à atravessar crises econômicas, e que tais crises teriam reflexos sociais ainda piores se não fossem amparadas por uma legislação adequada.

Sob o prisma da insolvência como consequência do risco do negócio, e com o reconhecimento da função social da empresa, o legislador percebe que, muitas vezes, a permanência do devedor em crise atuando no mercado pode ser mais benéfica do que sua imediata exclusão do meio empresarial e a mera quitação de seus débitos pré-existentes, já que a possibilidade de sua recuperação e da consequente manutenção de sua atividade econômica, asseguraria a perpetuação de fatores econômicos que contribuem para o progresso econômico e social do país, tais como a manutenção de postos de trabalho, de contratos com fornecedores ou mesmo de determinado produto ou serviço à disposição de seus consumidores finais.

A evolução do direito concursal, portanto, caracteriza-se, não mais pela punição do devedor insolvente e sua exclusão do mercado, mas pela busca da preservação da empresa.

Por esta razão, e em consonância com os novos paradigmas sociais, o legislador tenta fornecer ao devedor em crise os instrumentos necessários à sua

recuperação, reservando a falência apenas para os casos de empresas realmente irrecuperáveis.

Foi sob esta nova perspectiva que foi promulgada no Brasil a Lei nº. 11.101/2005, cujos dispositivos expressamente mencionam a influência do princípio da preservação da empresa.

Feita esta breve incursão que buscou apenas delinear o processo de modificações históricas, econômicas e sociais que culminaram na legislação atualmente em vigor, podemos passar a análise do instituto¹⁰ da falência em suas duas vertentes. Quais sejam: a falência liquidatória e a falência preservatória.

Embora o modo como o procedimento falimentar era conduzido não resultasse na extinção imediata da personalidade jurídica, ele culminava, invariavelmente, no encerramento da atividade empresarial outrora explorada. Mesmo porque, conforme disposição legal: todos os atos da falida passam a ser dirigidos à extinção da pessoa jurídica decorrente da alienação da totalidade de seus ativos, com a finalidade de satisfazer aos credores, tornando, portanto, a prática de atos próprios da atividade empresarial inviável à falida, haja vista o desapossamento de seus bens.

Desta feita, e até a revogação do Decreto-Lei 7.661/1945, o instituto da falência tinha por escopo principal e predominante a satisfação dos credores mediante realização de todos os ativos da empresa devedora. O que ocorria mediante a extinção da empresa, em procedimento eminentemente liquidatório.

A falência, portanto, era tratada e considerada como um processo de execução coletiva, inexistindo meios suficientes de proteger empresas que atravessassem crises econômicas passíveis de reorganização econômica e financeira.

Essa visão da falência como uma 'execução coletiva', impossibilitando esforços no sentido de salvaguardar as atividades empresariais da falida, preocupava e justificava a afirmação doutrinária quanto à existência de uma 'crise no direito falimentar', como afirma Fábio Konder Comparato¹¹. O Direito Brasileiro

¹⁰ DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, vol. II, p. 841: "Derivado do latim *'institutum'*(...). Na terminologia jurídica, é a expressão usada para designar o conjunto de regras e princípios jurídicos que regem certas entidades ou certas situações de direito. (...) Assim, o termo instituto, neste trabalho, é empregado como complexo de normas jurídicas, legais e regulamentares relativas à determinada matéria.

¹¹ COMPARATO, Fábio Konder. **Aspectos Jurídicos da Macroempresa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970. Pág. 95.

enfatizava, portanto, o caráter instrumental do instituto da falência, mais interessado em satisfazer os credores do que em preservar a atividade empresarial do devedor.

Conforme já mencionado, tal utilização resta ultrapassada, já que a legislação concursal vigente busca regulamentar o instituto da falência sob a análise prévia quanto à viabilidade do negócio.

Desta feita, o caráter meramente liquidatório presente na legislação anterior, constitui atualmente apenas uma das facetas de uma nova percepção trazida pelo direito concursal em torno da falência, o que não significa afastar o objetivo de melhor satisfação dos credores.

Nas palavras de ADRIANA GARDINO¹², *verbis*:

Essa percepção provocou inegável deslocamento da análise do direito da crise das empresas, que passou de uma feição meramente privatista (relação entre credores e devedor) para um caráter publicístico, trazendo a empresa (centro de atividade produtiva) pra o cerne de tutela do ordenamento jurídico, ao se buscar disciplina para a manutenção da atividade produtiva, dos postos de trabalho e da preservação da concorrência saudável ao mercado.

A mudança de perspectiva, conforme já discorrido, busca acompanhar as mudanças sociais e econômicas que culminaram na constatação de MEDEIROS onde *“uma empresa que encerra suas atividades – devido a uma falência, por exemplo – provoca uma queda na capacidade produtiva da economia. Se suas instalações e equipamentos são sucateados, haverá uma queda permanente no produto potencial da economia”*.¹³

Desta feita, nos termos do art. 47 da Lei 11.101/2005, se a empresa for viável a solução para a crise é a recuperação. Paralelamente, se não for possível elaborar um plano de superação da crise a lei preconiza a falência como solução para o devedor.

Apesar da previsão legal da falência como solução para a crise, seu caráter na novel legislação passa a ser de preservação, já que a falência não busca

¹² GARDINO, Adriana Valéria Pugliesi Gardino. **A Falência e a Preservação da empresa: Compatibilidade?** São Paulo: USP, 2013 (Tese de Doutorado).

¹³ MEDEIROS, Wanderley Pinto. **A insolvência das empresas brasileiras e o papel dos bancos em desenvolvimento**. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro: São Paulo, 1998. Volume 72, ano XXVII (nova série), out/dez 1998. Pág. 49.

mais apenas a satisfação dos credores, mas sim, a manutenção da saúde do mercado como um todo.

A mencionada saúde do mercado, não depende apenas da preservação das empresas viáveis, mas também da retirada eficaz daquelas que não tenham condições de continuar a desenvolver suas atividades. Como resumo do exposto, podemos citar Fábio Ulhoa Coelho¹⁴ quando afirma “*as más empresas devem falir, para que as boas não se prejudiquem*”.

Assim, o caráter que predomina na legislação vigente é o caráter da falência preservatória, que apesar de legalmente buscar auxiliar as empresas viáveis, também não permite que o risco da atividade seja transferido do empresário para seus credores, ao manter em atividade empresas que não mais possuem viabilidade.

Neste mesmo sentido, a Ministra Nancy Andrighi¹⁵ se manifestou em julgamento de Recurso Especial, *verbis*:

“De fato, a falência não deve ser vista como um instituto necessário para impedir a dissipação dos bens da sociedade insolvente e assegurar, assim, o tratamento igualitário dos credores no pagamento de seus créditos. O decreto falimentar objetiva também afastar da atividade mercantil as empresas que não são economicamente viáveis e que, por esse motivo, podem comprometer o regular desenvolvimento da economia como um todo.”

Rachel Sztajn¹⁶ enfatiza que no sistema de economia de mercado busca-se criar instrumentos que induzam alternativas de maximização da alocação dos recursos existentes ou criados na sociedade, de modo que a empresa somente cumprirá sua função social se puder ser eficiente, ou seja, se for capaz de produzir lucro.

A legislação concursal brasileira rompe definitivamente com as tradicionais funções outrora adotadas pelo direito concursal ao inspirar o disposto no

¹⁴ COELHO, Fábio Ulhoa. **Comentários à Nova Lei de Falências e de Recuperação de Empresas**. 8ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011. Pág. 173.

¹⁵ STJ. **RECURSO ESPECIAL n. 1 107937-MT (2008/0278535-8)**. Ministra Nancy Andrighi. Data Julgamento: 28/09/2010.

¹⁶ SZTAJN, Rachel. **Comentário à Lei de Recuperação de Empresas**. Coord. SÁTIRO DE SOUZA JR, Francisco e PITOMBO, Antônio Sérgio A. de Moraes. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. Págs. 222-223.

art. 75¹⁷ da Lei 11.101/2005 no princípio da preservação da empresa. Criando uma intercessão entre o instituto da recuperação judicial e da falência e modificando definitivamente os paradigmas do direito empresarial concursal.

Embora a aplicação do princípio da preservação da empresa na recuperação e na falência ocorra de maneiras distintas e adaptadas à finalidade de cada um dos institutos que ela permeia, sua aplicação não pode ser ignorada na implementação de tais institutos ou omitida nas leis criadas posteriormente com finalidade de regulamentar questões a eles inerentes.

Na recuperação judicial, especificamente, a legislação vigente busca permitir a superação de crise econômico-financeira da empresa devedora, permitindo a manutenção de suas atividades econômicas, do emprego de seus funcionários e dos interesses dos credores, promovendo em última instância o cumprimento da função social da empresa e o estímulo à atividade econômica.

Nestes termos verificamos expressamente a intenção do legislador na redação dada ao art. 47 da Lei 11.101/2005, *verbis*:

Art. 47. A recuperação judicial tem por objetivo 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.

É de simples constatação que a legislação concursal está imersa e permeada dos princípios da preservação da empresa, função social e estímulo à atividade econômica.

a) A FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA

Importante ressaltar que a função social da empresa é conceito de extrema relevância jurídica, resultante da evolução do conceito constitucional de função social da propriedade.

Não se deve confundir a função social da empresa com função de assistência social. Trata-se, no entanto, da empresa, enquanto instituição, cumprir

¹⁷ 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. Parágrafo único. O processo de falência atenderá aos princípios da celeridade e da economia processual.

na sociedade seu papel de forma eficaz - no sentido de bom funcionamento e produção de resultado; e com isso contribuir para a evolução social de forma ampla - seja através da circulação de riquezas, da criação de novos postos de trabalho, da provisão de bens e serviços.

Calixto Salomão Filho coaduna com o retro mencionado e ressalta que a função social da empresa, enquanto evolução da função social da propriedade, representa a transição de *“uma limitação a uma situação estática de propriedade para um instrumento de controle das relações sociais – no caso da empresa e das relações de dependência e hierarquias por ela geradas”*.¹⁸

Na sequência de seu raciocínio acrescenta de forma relevante que, *verbis*:

*“No Brasil, a ideia da função social da empresa também deriva da previsão constitucional sobre a função social da propriedade (art. 170, III). Estendida à empresa, a ideia de função social da empresa é uma das noções de talvez mais relevante influência prática na transformação do direito empresarial brasileiro. É o princípio norteador da ‘regulamentação externa’ dos interesses envolvidos pela grande empresa. Sua influência pode ser sentida em campos tão díspares como o direito antitruste, direito do consumidor e direito ambiental. Em todos eles é da convicção da influência da grande empresa sobre o meio em que atua que deriva o reconhecimento da necessidade de impor obrigações positivas à empresa. Exatamente na imposição de deveres positivos está o seu traço característico, a distingui-la da aplicação do princípio geral *neminem laedere*¹⁹. Aí está a concepção social intervencionista, de influência reequilibradora de relações sociais desiguais.”²⁰*

Podemos concluir, portanto, que também no tocante às empresas o ordenamento jurídico busca que os direitos individuais se coadunem com as

¹⁸ SALOMÃO FILHO, Calixto. **Função social do contrato: primeiras anotações**. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro. Ano XLII, nº 132, outubro/dezembro de 2003 – Pág. 8-9.

¹⁹ É o princípio que rege a responsabilidade aquiliana, segundo o qual ninguém é facultado causar prejuízo a outrem, encontra-se epigrafado no art. 186 do Código Civil Brasileiro, que trata sobre o ato ilícito, sendo o mesmo a principal fonte da responsabilidade civil.

Encontramos a definição de *neminem laedere* no Simone Dizionari Edizioni Guiridiche, que o define como, *verbis*:

Neminem laedere [non offendere nessuno] (d. civ.): Questa espressione sintetizza il principio in base al quale tutti sono tenuti al dovere (generico) di non ledere l'altrui sfera giuridica. Tale principio è posto a fondamento della **responsabilità extracontrattuale**: chiunque viola il divieto del (—) è, così, obbligato al risarcimento del danno arrecato.

Simone Dizionari. Edizioni Guiridiche.

Disponível em: <http://www.simone.it/newdiz/newdiz.php?dizionario=1&id=1151>)

²⁰ SALOMÃO FILHO, Calixto. **Função social do contrato: primeiras anotações**. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro. Ano XLII, nº 132, outubro/dezembro de 2003. Pág. 8.

necessidades sociais. Restando nítido na Lei de Recuperação de Empresas que o ordenamento jurídico não admitirá que os interesses da coletividade resem prejudicados em razão de posturas isoladas ou individualistas.

Neste sentido, onde nos deparamos com o próprio ordenamento jurídico buscando estimular condutas que resultem em benefício para a coletividade e coibir posturas meramente individualistas, cumpre mencionar as lições de Cristiano Chaves sobre a questão, verbis:

“Ao cogitarmos da função social, introduzimos no conceito de direito subjetivo a noção de que o ordenamento jurídico apenas concederá merecimento a persecução de um interesse individual, se este for compatível com os anseios sociais que com ele se relacionam.

*O que propriamente significa o atendimento dessas necessidades sociais – ou quais são essas necessidades que carecem de atendimento – deve ser perquirido em cada época histórica. Daí porque, o legislador pátrio estabelece a função social como uma cláusula genérica, revestida da necessária elasticidade que possibilita transferir para a lei as variações da realidade social”.*²¹

No entanto, importante ressaltar que não devemos perder o foco quanto ao caráter econômico da empresa, já que a busca pela função social não desvirtua ou diminui o caráter econômico e capitalista de sua existência. Para ilustrar o alegado retomemos o já mencionado conceito dado por Rachel SZTAJN²² de que a eficácia da empresa se verifica na capacidade de geração de lucro desta.

Neste mesmo sentido destacamos as sensatas ponderações de Paulo Roberto Colombo Arnoldi e Taís Cristina de Camargo Michelan, verbis:

“Podemos afirmar que atribuir alguns deveres a essas entidades não significa esquivar o Estado de funções que lhe são próprias. Na economia moderna, ambos devem trabalhar juntos, pois é notório que a atividade empresarial assumiu dimensões extraordinárias que cada vez mais vêm se acentuando nesta época de globalização. A crescente concentração de riquezas que estamos presenciando com os grandes conglomerados empresariais tornará, em não muito tempo, insustentável o ciclo produtivo, caso permaneça essa

²¹ FARIAS, Cristiano Chaves de. ROSENVALD, Nelson. **Direitos Reais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. Pág. 200-201.

²² SZTAJN, Rachel. **Comentário à Lei de Recuperação de Empresas**. Coord. SÁTIRO DE SOUZA JR, Francisco e PITOMBO, Antônio Sérgio A. de Moraes. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. Págs. 222-223.

visão antiquada da empresa capitalista. Importante ressaltar que sua contribuição à sociedade não significa uma diminuição dos lucros. Pelo contrário, podemos felizmente constatar uma sensível melhora nas condições econômico-financeiras das instituições que têm adotado medidas de caráter social. São alternativas viáveis e necessárias a esse novo contexto mundial. A sociedade está cobrando cada vez mais essa atuação”²³

Assim, buscando manter as características econômicas que fomentam a criação de empresas, mas buscando que estas mesmas empresas cumpram com sua existência e atividades sua função social, chegamos ao princípio da preservação da empresa, fundamento para a criação e relevância da recuperação judicial.

b) A PRESERVAÇÃO DA EMPRESA:

Como já dito anteriormente, a evolução dos paradigmas sociais, econômicos e legais culminou na modificação da visão individualista da empresa, antes vista como mero instrumento de satisfação dos seus empresários, consagrando-a como uma instituição que está apta e atende interesses de toda a sociedade.

As empresas na sociedade moderna e, especialmente no nosso modelo econômico vigente, representam um dos pilares da sociedade, na medida em que são uma fonte de postos de trabalho, de arrecadação fiscal, de fornecimento de produtos e serviços e da preservação da livre concorrência.

Neste sentido a elucidativa manifestação de Waldo Fazzio Júnior quanto a importância da empresa e sua preservação, ao asseverar que *“insolvente ou não, a empresa é uma unidade econômica que interage no mercado, compondo uma labiríntica teia de relações jurídicas com extraordinária repercussão social”*.²⁴

Inevitável, portanto, a aplicação do princípio da preservação da empresa quando esta exerce com efetividade sua função social, que, segundo Gladston Mamede²⁵, consagra, sempre que possível, o prosseguimento da atividade

²³ ARNOLDI, Paulo Roberto Colombo. MICHELAN, Taís Cristina de Camargo. **Novos enfoques da função social da empresa numa economia globalizada**. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro. Ano XXXIX, nº 117, janeiro/março de 2000, Pág. 161.

²⁴ FAZZIO JUNIOR, Waldo. **Nova Lei de Falência e recuperação de empresas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. Pág. 35.

²⁵ MAMEDE, Gladston. **Direito Empresarial brasileiro, vol. 4: falência e recuperação de empresas**. São Paulo: Atlas, 2006. Pág. 417.

empresarial, reconhecendo os efeitos deletérios da extinção da empresa como fator prejudicial não só para o empresário, mas também para trabalhadores, fornecedores, consumidores, parceiros negociais e para o Estado. Devendo tal princípio orientar não só os dispositivos legais do direito empresarial, mas ser também utilizado quando no preenchimento de lacunas da lei.

Observando, portanto, as balizas fornecidas pela Legislação Concursal, resta concluir que a mesma buscou adotar institutos capazes de se adequar e atender aos anseios e necessidades da economia brasileira e mundial, sempre buscando atingir o interesse social ao proteger o empresário e sua empresa das intempéries econômicas, no sentido de lhe prover maneiras legais de retomar suas atividades através de uma reorganização econômico-financeira possibilitada pela recuperação judicial.

Frente ao exposto, não podemos deixar de dar seguimento ao estudo proposto, buscando na regulamentação quanto ao parcelamento dos créditos tributários devidos por empresa em recuperação a presença do princípio da preservação da empresa, já que, conforme visto, tal princípio permeia toda a legislação em vigor e fundamenta o instituto da recuperação judicial introduzida em nosso ordenamento jurídico.

3. PRINCÍPIOS QUE ORIENTAM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

No capítulo anterior fizemos uma incursão histórica acerca do instituto da falência sua regulamentação e evolução até a legislação atualmente em vigor, que introduziu a recuperação judicial com intuito de preservar as empresas que teriam, com ajuda legal, condições de se recuperar e se manter no mercado de forma eficaz, cumprindo sua função social.

Assim, passemos a observação dos princípios que norteiam a legislação tributária e, conseqüentemente, os dispositivos acerca de parcelamento dos créditos devidos por empresas em processo de recuperação judicial.

Em breve incursão histórica, cumpre lembrar que a tributação surgiu da necessidade do estado de obter recursos para sua manutenção e atuação na sociedade que o instituiu.

Assim, o direito tributário é um reflexo não só da sociedade que o abriga, mas da complexidade do estado existente. Deste modo, quanto mais complexo o estado, mais complexas serão as regras de tributação por ele adotadas.

Destacando a estreita ligação entre as normas tributárias e a complexidade do estado que as abriga, Miguel Caldani²⁶ se manifesta da seguinte forma, verbis:

Poucas matérias como o Direito Tributário mostram a necessidade de compreender o mundo jurídico em sua profundidade 'tridimensional' que não somente se refere às normas, senão à realidade social que estas normas descrevem e interligam e à justiça que hão de realizar as normas e a realidade social."

Numa breve incursão histórica acerca do surgimento e evolução do tributo, Werther Botelho Spagnol também assevera que o tributo é o instrumento básico para viabilizar qualquer sociedade constituída. Assim sendo, quanto mais evoluída for a organização da sociedade, mais evoluída deverá ser a tributação a ela inerente.²⁷

²⁶ CALDANI, Miguel. **Aportes para la comprensión de los tributos. In: Origen, historia y evolucion de los tributos.** Pág. 45.

²⁷ SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de Direito Tributário.** Belo Horizonte: Del Rey, 2004. Pág. 06

Desta feita, a tributação é a forma como os governantes obtiveram ao longo da história, e continuam obtendo, os recursos necessários para manter e implementar as atividades necessárias ao bom funcionamento do Estado.

Desde sua origem o tributo busca custear o governo e suas necessidades, bem como permitir que este disponha de recursos suficientes para atender aos anseios sociais.

No entanto, à medida que a sociedade torna-se mais complexa e a tributação acompanha esta complexidade, mais distante se torna a noção da população quanto ao emprego dos tributos por ela pagos.

Observe-se, portanto, que a tributação consiste numa imposição do estado com intuito de se auto sustentar e gerir a sociedade que o instituiu e mantém.

Nas palavras de Hugo Machado de Brito a obrigação tributária pode ser definida como, *verbis*:

*“Relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito”.*²⁸

O tributo instituído é exigido de forma compulsória e constituído de maneira unilateral pelo próprio ente tributante.

Segundo a Teoria adotada no Código Tributário nacional, quando a situação fática se subsume ao fato gerador previsto em lei, nasce a obrigação tributária. Tal obrigação consiste num vínculo jurídico transitório entre o sujeito ativo (credor) e o sujeito passivo (devedor) e tem por objeto uma prestação em dinheiro.

Ocorrido o fato gerador, é necessário definir, com precisão, o montante do tributo ou penalidade, o devedor e o prazo para pagamento, de forma a conferir certeza e liquidez à obrigação. Todo esse procedimento de constituição do crédito tributário é denominado lançamento, conforme previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional²⁹.

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. Pág. 150.

²⁹ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação

Uma vez lançado o crédito será exigido pelo ente tributante e gozará de garantas, privilégios e prerrogativas conferidas por lei com exclusividade ao crédito tributário.

Em seu art. 183 o Código Tributário Nacional³⁰ traz um rol não exaustivo das garantias conferidas ao crédito tributário. Com intuito de aclarar os benefícios de que goza tal crédito trazemos a lição de Aliomar Baleeiro acerca do conceito de garantia que afirma ser *“toda e qualquer medida que se destine a atribuir maior efetividade e segurança ao crédito tributário, quer existam bens ou não do devedor, quer tenha a medida caráter preventivo ou não”*.³¹

No mesmo sentido o doutrinador Luiz Emygdio Rosa Júnior assevera que, *verbis*:

*“garantias, no sentido do direito comum, são os meios jurídicos que protegem o direito subjetivo do Estado de receber a prestação do tributo, assegurando ou acautelando este direito contra qualquer lesão que resulte da inexecução da obrigação pelo sujeito passivo.”*³²

Assim, percebemos que em razão da necessidade do estado em arrecadar para se manter, o crédito tributário é legalmente protegido e preservado, buscando que os recursos oriundos dos lançamentos efetivados não sejam perdidos.

Além das garantias atribuídas ao crédito tributário, temos também privilégios dos quais o mesmo dispõe em detrimento de demais créditos que possam estar com ele concorrendo, conforme disposto no art. 184 do Código Tributário Nacional³³.

correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

³⁰ Art. 183. A enumeração das garantias atribuídas neste Capítulo ao crédito tributário não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram.

Parágrafo único. A natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera a natureza deste nem a da obrigação tributária a que corresponda.

³¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2004. Pág. 959.

³² ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 17ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. Pág. 724.

³³ Art. 184. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

Importante destacar que o privilégio por lei atribuído ao crédito tributário não se refere ao crédito em si, meramente por tratar-se de crédito tributário, mas da posição em que tal crédito se insere na ordem de preferência para o recebimento em detrimento aos demais que com ele concorrem. Neste sentido as sábias palavras de Pontes de Miranda aclaram a definição de privilegio, *verbis*:

“Na velha doutrina do direito concursal, a expressão ius praelationis³⁴ e outra, menos frequente, privilegium praelationis foram frequentes. O pressuposto primeiro para se falar em privilégio está em haver concurso de credores, em que o crédito se tenha de inserir.”³⁵

Assim, havendo concorrência de qualquer crédito com o crédito tributário, há que observar-se que este goza de privilégio sobre os demais.

Não obstante o crédito tributário goza, ainda, de preferência sobre os demais.

Nas palavras da professora Misabel Derzi, *verbis*:

*“a preferência é a prerrogativa de certo credor para ser embolsado prioritariamente em relação a outro havendo concorrência de créditos, em atenção às disponibilidades financeiras, efetivas ou potenciais”.*³⁶

A preferência dada ao crédito tributário pela Lei 11.101/2005, está prevista em seu art. 83.³⁷

³⁴ Em consulta à definição de brocardos jurídicos, o **Brocardi**, conceitua a ius praelationis nos seguintes termos: Il diritto di prelazione consiste nella preferenza accordata al titolare dello stesso rispetto ad altri soggetti, nella conclusione di un determinato contratto e a parità di condizioni. L'ordinamento ci offre numerosi esempi, tra i quali citiamo il caso del creditore il quale, in caso di inadempimento dell'obbligazione, può far vendere la cosa ricevuta in pegno e ha diritto di soddisfarsi sul ricavato della vendita con prelazione rispetto agli altri creditori; e il diritto di prelazione del coerede quando uno degli altri coeredi voglia alienare ad estranei la propria quota di eredità. Il diritto di prelazione può sorgere anche mediante patto, con il quale il promittente si obbliga a dare al prelazionario la preferenza rispetto ad altri, a parità di condizioni, nel caso in cui decida di stipulare un determinato contratto. Disponível em: <<http://www.brocardi.it/I/ius-praelationis.html>>

³⁵ PONTES DE MIRANDA. **Tratado de Direito Privado, Parte Especial**. Tomo XXVII. Atualizado por Vilson Rodrigues Alves. Bookseller, 2003. Pág. 185.

³⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2004, pág. 962.

³⁷ Art. 83. A classificação dos créditos na falência obedece à seguinte ordem:

I – os créditos derivados da legislação do trabalho, limitados a 150 (cento e cinquenta) salários-mínimos por credor, e os decorrentes de acidentes de trabalho;
 II - créditos com garantia real até o limite do valor do bem gravado;
 III – créditos tributários, independentemente da sua natureza e tempo de constituição, excetuadas as multas tributárias;
 IV – créditos com privilégio especial, a saber:
 (...)

Isto posto, é notório que o direito tributário, o crédito tributário e, conseqüentemente, suas formas de suspensão e extinção, dentre elas o parcelamento, são regidos por princípios diversos daqueles retro mencionados que permeiam a legislação empresarial e concursal.

Passemos, portanto, a analisar quais são os princípios que regem o direito tributário para que possamos verificar se há convergência entre algum deles e os princípios trazidos pela legislação concursal em vigor, de forma a possibilitar a harmonização dos interesses tratados quando da regulamentação do parcelamento do crédito tributário contra empresas em recuperação judicial.

Oportuno inserir trecho significativo da obra de Werther Botelho Spagnol quanto às exigências fundamentais às quais o Direito deve corresponder, antes de aprofundarmos nosso estudo acerca dos princípios regentes do Direito Tributário, *verbis*:

“Hermes Lima afirma serem duas as exigências fundamentais às quais o Direito deve corresponder: a justiça e a segurança nas relações entre os homens. Para tanto, o próprio conceito de justiça, inteiro e indivisível, foi doutrinariamente dissecado em dois, ou seja, teremos justiça comutativa quando nos orientamos pelo critério da igualdade; e teremos justiça distributiva quando o critério for a proporcionalidade. A questão se reveste de tal importância que sobre ela Aristóteles já se manifestava, alertando para a imperatividade dos critérios de proporcionalidade na busca de justiça. Nunca é demais notar que a necessidade da conjugação entre os critérios de tributação e a busca de uma efetiva justiça social pode ser inferida da análise dos mais diversos modelos de teorização da justiça.”³⁸

Os princípios que norteiam o direito tributário foram criados com a finalidade de limitar o poder de tributar estatal, evitando que os contribuintes fossem esmagados pela necessidade do estado. Assim, tendo em vista a importância e a proteção que cercam o crédito tributário, algumas regras para sua instituição, majoração e exigência foram delimitadas com fito a proteger o contribuinte e garantir

VI – créditos quirografários, a saber:

(...)

VII – as multas contratuais e as penas pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, inclusive as multas tributárias;

VIII – créditos subordinados, a saber:

(...)

³⁸ LIMA, Hermes. In: SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. Pág. 102/103

que a própria segurança jurídica que deve permear toda a legislação vigente seja assegurada também nos dispositivos que regem a arrecadação.

a) LEGALIDADE

Conforme previsão constitucional *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*.³⁹

Como já tratado anteriormente a exigência tributária é compulsória, ou seja, seu pagamento é obrigatório independentemente da vontade do contribuinte. O dispositivo contido no art. 5º, II da Constituição deveria ser suficiente para que a criação ou majoração de um tributo estivesse adstrita ao princípio da legalidade.

No entanto, com intuito a não deixar dúvidas e dispondo especificamente sobre matéria tributária, a Constituição em seu art. 150, I, proíbe entes federados a *“exigir ou aumentar tributos sem lei anterior que o estabeleça”*.

Se observarmos o posicionamento de doutrinadores constitucionalistas, teremos que a submissão de matéria específica a regulação por lei (art. 150, I da CF/88) seria a manifestação do princípio da reserva legal, em contraponto a submissão da criação de quaisquer obrigações ao domínio da lei (conforme art. 5º, II da CF/88) seria a ocorrência do princípio da legalidade.

Desta feita, a título de informação e conforme a melhor doutrina constitucional seria mais adequado denominar o princípio tributário insculpido no art. 150, I da CF/88 de princípio da reserva legal. No entanto, como o presente capítulo tem teor majoritariamente tributário manteremos a denominação padrão adotada pelos tributaristas, tratando o princípio contido no art. 150, I, da CF/88, como Princípio da Legalidade.

b) ISONOMIA

O princípio tributário da isonomia busca tratar igualmente os que se encontram em condições iguais, e desigualmente aqueles que se encontrem em condições diversas.

Numa belíssima definição de isonomia, citamos o célebre Rui Barbosa em sua oração aos moços onde preleciona, verbis:

³⁹ Constituição Federal, art. 5º, II.

“a regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios de inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade os iguais, ou a desiguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.”

40

Observe-se que a isonomia possui uma acepção horizontal e uma vertical. Na acepção horizontal da isonomia esta se refere às pessoas que se encontram na mesma situação (igualdade); já a isonomia vertical aplica-se àqueles que se encontrem em situação distinta, ou desigual.

c) NÃO-SURPRESA

A segurança jurídica é, ao lado da justiça, um dos objetivos basilares do direito. A ideia perpetuada quando da instituição do princípio da não-surpresa é a de preservar a certeza do direito, a certeza de que as situações consolidadas pelo passar do tempo estarão juridicamente asseguradas.

Buscando tal ideal é que a constituição assegura aos contribuintes que nenhum tributo será criado ou majorado por lei sem um lapso temporal razoável para que se ajustem à tal mudança.

Assim, a criação ou majoração de tributos deve observar um lapso temporal que garanta aos contribuintes que estes não serão pegos de surpresa com as modificações introduzidas, garantindo a segurança jurídica nos atos por eles praticados.

O princípio da não-surpresa se manifesta na legislação tributária de três formas:

- Princípio da Irretroatividade:

⁴⁰ BARBOSA, Rui. **Oração aos moços.**

O princípio da irretroatividade está previsto no art. 150, III da Constituição⁴¹. O mesmo veda expressamente aos entes tributantes a exigência de tributo em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Observe-se que tal irretroatividade é ratificada pelo disposto no art. 105 do Código Tributário Nacional⁴², que novamente explicita que antes da vigência legal não há que se falar na existência jurídica do fato gerador, menos ainda na exigência de tributo a ele atribuído.

- Princípio da Irretroatividade do Exercício Financeiro

Este princípio veda aos entes tributantes que tributos criados ou majorados sejam exigidos no mesmo exercício da publicação da lei que os criou ou majorou, nos termos do disposto no art. 150, III, b da CF/88.

A mens legis do referido princípio é a proteção do contribuinte, para que este não seja onerado tributariamente sem tempo hábil para tomar ciência das modificações ocorridas.

Importante ressaltar que a irretroatividade não impede a imediata aplicação de mudanças que reduzam a carga tributária a que o contribuinte está sujeito ou daquelas modificações legislativas que não tenham qualquer impacto sobre a carga tributária em vigor.

- Princípio da Anterioridade Nonagesimal ou Noventena

⁴¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; ([Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993](#))

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#))

⁴² Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Está prevista no art. 150 III, c da CF/88, e garante que o contribuinte disponha de no mínimo um período mínimo de 90 dias, no caso de criação ou majoração da carga tributária, para tomar ciência e adaptar-se ao aumento da carga tributaria.

d) PRINCIPIO DO NÃO CONFISCO

Uma vez que o tributo *de per se* jamais poderia configurar-se confiscatório em razão de sua própria definição legal; já que na legislação brasileira o confisco é utilizado como uma punição e o tributo, por definição, não pode ser sanção por ilícito.

O princípio do não-confisco, previsto no art. 150, IV da Constituição⁴³, proíbe a utilização de tributo '*com efeito de confisco*'.

Ou seja, tal princípio poderia também ser denominado de princípio da razoabilidade ou da proporcionalidade da carga tributaria, uma vez que a ideia subjacente é que o legislador, ao se utilizar do poder de tributar que a constituição lhe confere, deve fazê-lo de forma razoável e moderada, sem que a tributação tenha por efeito impedir o exercício de atividades lícitas pelo contribuinte, dificultar o suprimento de suas necessidades vitais básicas ou comprometer seu direito a uma existência digna.

O direito tributário dispõe ainda de mais alguns princípios para resguardar o contribuinte da exacerbada necessidade do estado por recursos, evitando que os cidadãos se tornem reféns de uma estrutura obsoleta e dispendiosa e se vejam despojados injustamente de seus recursos em função da incidência de uma carga tributaria exacerbada.

No entanto, nos ativemos a tratar, mesmo que de forma breve, os princípios retro mencionados, por julgarmos serem os principais pertinentes à questão posta.

e) INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE E DO PATRIMÔNIO PÚBLICO

⁴³ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Por fim, trataremos de um princípio que não integra apenas o direito tributário, mas é um dos princípios basilares do direito público, que é a indisponibilidade do interesse e do patrimônio público.

O gestor público administra o patrimônio de outrem, logo, não pode praticar atos que resultem em impactos negativos sobre tal patrimônio sem a autorização do verdadeiro titular das disponibilidades, no caso, o povo, cuja autorização se manifesta através da elaboração de lei que regulamente tais atos.

O crédito tributário é parte do patrimônio público. Os benefícios fiscais ora extinguem (remissão), ora excluem (isenção, anistia), ora diminuem (redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido) o crédito tributário.

Assim, não se pode conceder qualquer tipo de benefício fiscal por intermédio de ato infralegal, é necessário que haja regulamentação por lei regularmente editada pelo poder legislativo competente.

Frise-se, porém, que, apesar de a matéria se referir a uma limitação constitucional ao poder de tributar, a norma que regulamentará a exclusão ou redução da tributação poderá ser feita por lei ordinária, salvo nos casos em que o próprio tributo, alvo da isenção, só possa ser criado por lei complementar, nos termos do disposto no art.150, §6º da Constituição⁴⁴.

⁴⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993](#))

3.1 HARMONIZAÇÃO DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS COM O INSTITUTO DA FALÊNCIA

Assim, temos que para concessão de parcelamento às empresas em recuperação judicial, deverá ser sopesada a necessidade do estado por recursos e a necessidade social da preservação da empresa.

Observe-se que o artigo 155A em seu §3 apenas determina que legislação específica regulamente o parcelamento, complementando que, uma vez não regulamentado, este seguirá os moldes dos parcelamentos já existentes não podendo ter prazo inferior a estes (art. 155^a, § 4^o, CTN).

Considerando que a situação almejada com a criação da recuperação judicial é fornecer ao empresário meios de restabelecer e estabilizar sua atividade empresarial, inicialmente não nos parece suficiente a simples manutenção dos parcelamentos já existentes, uma vez que antes da recuperação judicial, a empresa já dispunha de tais parcelamentos, e se os mesmos fossem o suficiente para evitar sua crise econômica e manter sua regularidade fiscal a mesma não estaria em estado pré-falimentar.

Importante considerar também que o Estado não pode dispor livremente das receitas de que necessita, em detrimento dos demais contribuintes que vem pagando corretamente seus impostos, pois isto feriria o princípio da isonomia e da indisponibilidade do interesse e do patrimônio público. Mas, por força do disposto no art. 155^a, § 3^o do CTN, torna-se possível legislar sobre a questão da concessão de parcelamento específico às empresas em recuperação judicial.

Inicialmente, portanto, é possível e lógica a criação de uma legislação que regulamente condições especiais que viabilizem que as empresas em estado de recuperação judicial, obtenham parcelamento em condições especiais para os créditos tributários existentes em seu desfavor. Considerando os princípios tributários e, ao mesmo tempo, considerando a necessidade da observância do princípio da preservação da empresa, latente no direito concursal.

No entanto, há a questão constitucional do tipo legal adequado a tratar de tal parcelamento, uma vez que este deverá abranger os créditos municipais, estaduais e federais. Já que constitucionalmente cada um dos entes tributantes dispõe de liberdade e autonomia para regulamentar os tributos a ele atribuídos e o

Código Tributário Nacional, Lei materialmente Complementar se mantém silente quanto a diversidade de legislações necessárias para sanar a questão.

Assim, *a priori* nosso legislativo municipal, estadual e federal deveriam legislar isoladamente e prever parcelamentos autônomos destinados às empresas recuperação judicial, todos em consonância com o CTN. Infelizmente, o que observamos quando há uma multiplicidade de legislações, como no caso do ICMS para os estados , ou do ISS para os municípios, é a ocorrência de guerra fiscal entre os entes envolvidos no intuito de aumentar sua arrecadação isolada.

Não podemos ignorar tal realidade ao tratarmos do assunto, que a nosso ver, deverá passar por crivo constitucional. Com isto em mente, passemos a nosso próximo capítulo com intuito a analisar as disposições constitucionalmente aplicáveis à questão, bem como a aplicabilidade, ou não, do dispositivo contido no art. 22, I da CF/88, que cuida de delimitar que matéria de direito empresarial deveria ser tratada por lei federal.

4. A DOGMÁTICA JUSPOSITIVA TRIBUTÁRIA PROPOSTA PELA LEI COMPLEMENTAR 118/2005

A competência tributária consiste no poder constitucionalmente delegado aos entes federativos para criarem, instituírem e majorarem tributos. É importante destacar que competência tributária não se confunde com a competência para criar leis tributárias. Razão pela qual o próprio Código Tributário Nacional faz clara distinção em seu art. 96⁴⁵ entre lei e legislação tributária.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado⁴⁶, verbis:

“Em sentido formal, lei é o ato jurídico produzido pelo Poder competente para o exercício da função legislativa. (...)

Em sentido material, lei é o ato jurídico normativo, vale dizer, que contém uma regra do direito objetivo dotada de hipoteticidade.(...)

Só é lei, portanto, no sentido em que a palavra é empregada no CTN, a norma jurídica elaborada pelo Poder competente para legislar, nos termos da Constituição, observado o processo nesta estabelecido.

Já a palavra legislação, como utilizada no CTN, significa lei em sentido amplo, abrangendo além das leis em sentido estrito, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares, que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

Portanto, todos os entes federativos detêm competência para legislar sobre os tributos que lhe competem, no entanto, cabe à União legislar sobre as normas gerais de direito tributário e aos estados e municípios sobre as normas específicas dos tributos que lhes foram constitucionalmente atribuídos.

A doutrina trata da competência tributária nos seguintes termos:

“(...) o poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição.
Temos assim a competência tributária — ou seja, a aptidão

⁴⁵ Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2004. Pág. 87-88.

para criar tributos — da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir o seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos.⁴⁷

O Código Tributário Nacional reserva seus artigos 6º, 7º e 8º para tratar da competência tributária⁴⁸.

Importante destacar que originariamente, o Código Tributário Nacional foi criado como Lei Ordinária, tendo sido recebido pela Constituição de 1988 como lei materialmente complementar em razão de seu conteúdo.

A Lei Complementar tem, constitucionalmente, a finalidade de traçar normas gerais em direito tributário, ou seja, como um norte, ela delinea os parâmetros que devem orientar as normas tributárias.

Do ponto de vista substancial ou material, as leis complementares identificam-se porque a Constituição Federal determina expressamente os casos que serão por elas regulamentados.⁴⁹

Embora seja possível, não é papel da lei complementar estabelecer minúcias, ainda que digam respeito aos tributos da União.

Por este motivo Vittorio Cassone⁵⁰, ao analisar a questão da existência de hierarquia entre lei ordinária e lei complementar, afirma que enquanto o conteúdo de

⁴⁷ ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas Gerais de Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 106.

⁴⁸ Art. 6º. A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do [§ 3º do artigo 18 da Constituição](#).

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

⁴⁹ MACHADO. Hugo de Brito. **Op. Cit.** Pág. 88

⁵⁰ CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1997. p. 39.

cada uma se detiver ao seu campo material exclusivo, não há que se falar em hierarquia.

Uma questão persistente em direito tributário é a discussão acerca da existência ou não de hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária.

No entanto, trataremos tal questão consoante a doutrina e jurisprudência que preleciona serem a lei ordinária e a lei complementar distintas em razão de suas competências tributárias diversas e constitucionalmente determinadas.

Nestes termos, à lei complementar cumpre traçar as diretrizes gerais do direito tributário, enquanto à lei ordinária cumpre preencher as balizas fornecidas por lei complementar, regulamentando os detalhes necessários para a eficácia da legislação complementar.

Observe-se que quem determina a edição de lei para tornar os tributos exigíveis é a Constituição. É o texto constitucional, e somente ele, que cria e prevê as hipóteses para a elaboração de lei ordinária e da lei complementar, tanto que o fundamento de ambas é o mesmo: a Constituição.

Eventual conflito entre lei ordinária e lei complementar deverá ser resolvido com base na Constituição, porque é esta que distribui as competências. Quando a lei ordinária dispõe sobre matéria de lei complementar ela é inconstitucional, por invasão de competência.

No mesmo sentido, não é a lei complementar que determina a elaboração de lei ordinária ou seu teor. Assim, o conflito entre lei complementar e lei ordinária não se trata de um conflito de violação da lei complementar, mas de violação da própria constituição.

Por esta razão a melhor doutrina conclui pela inconstitucionalidade de lei ordinária que verse sobre matéria reservada a lei complementar, não porque esta seja hierarquicamente superior, mas porque detém competência constitucional expressamente delimitada.

Neste sentido vejamos as palavras de José Afonso da Silva:

"lei ordinária que ofenda uma lei complementar está vulnerando a própria Constituição, visto que disciplinará interesses que esta determina sejam regulados por ela. Tratar-se-á, então, de conflito de normas, subordinado ao princípio da compatibilidade

vertical, entroncando, pois, na norma de maior superioridade hierárquica, que é a que ficou ofendida – a Constituição."⁵¹

O Supremo Tribunal Federal também trilhou o mesmo caminho quando do julgamento do MS 20.382/DF⁵², confirmando posteriormente em julgamento mais recente a jurisprudência vigente⁵³ acerca da impossibilidade da regulamentação de matéria cuja competência constitucional foi delegada a lei complementar por lei ordinária, sob pena do reconhecimento e declaração da sua inconstitucionalidade.

Importante destacar que, a matéria constitucionalmente reservada a lei complementar torna-se inconstitucional se tratada em lei ordinária, mas a matéria reservada a lei ordinária não perde seu caráter se tratada em lei complementar.

Ou seja, o fato de ser tratada em lei complementar não altera a atribuição constitucional da matéria à lei ordinária, e a lei complementar em questão merece esta denominação apenas formalmente, pois seu teor é de lei ordinária, consoante entendimento de Souto Maior Borges⁵⁴, verbis:

"Se a lei complementar invadir o âmbito material de validade de legislação ordinária da União, valerá tanto quanto uma lei ordinária federal. Sobre este ponto não há discrepância doutrinária. A lei complementar fora do seu campo específico, cujos limites estão fixados na Constituição, é simples lei ordinária. Sem a congregação dos dois requisitos estabelecidos pelo art. 50 da Constituição [o livro foi escrito ao tempo da Constituição de 1967 com a Emenda de 1969 – nota do redator], o quorum especial e qualificado (requisito de forma) e a matéria constitucionalmente prevista como objeto de lei complementar (requisito de fundo) não há lei complementar."

No caso em análise, nos deparamos com a instituição, por Lei Complementar, de um parcelamento específico que contemplaria as empresas em recuperação judicial, conforme se depreende dos parágrafos 3º e 4º inseridos no art. 155A do Código Tributário Nacional.

⁵¹ SILVA, José Afonso. Direito Constitucional Positivo, p. 248.

⁵² "Não pode, portanto, lei ordinária, sob pena de inconstitucionalidade por invasão de competência, ingressar na esfera de competência da lei complementar para derogá-la." (MS 20.382/DF, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 09/11/90)

⁵³ AGRAG 359.200/PR, Rel. Min. Nelson Jobim, DJ 13/6/2002

⁵⁴ BORGES, José Souto Maior. Direito Tributário Moderno., p. 26.

Os parágrafos 1 e 2º do mencionado artigo, inseridos pela Lei Complementar 104/2001, vieram regulamentar uma longa discussão doutrinária acerca do parcelamento, onde a doutrina discutia se este seria uma modalidade de moratória, de transação ou de transação e novação.

Na sequência, e buscando já balizar a possibilidade da concessão de um parcelamento diferenciado aos já existentes, uma vez que os paradigmas regentes da Lei 11.101/2005 são diametralmente opostos aos até então praticados no tratamento de empresas em estado falimentar e pré-falimentar, os parágrafos 3 e 4º foram inseridos ao art. 155ª do CTN.

Assim, com a edição da LC 118/2005, surge a possibilidade da regulamentação pelos entes competentes de parcelamentos que atendessem à nova realidade da Lei de Recuperação de Empresas, de modo que seus prazos sejam iguais ou superiores aos parcelamentos ordinários já existentes.

Conforme disposto no CTN e a delegação e competência constitucional aos entes federativos, caberia a cada ente regulamentar os tributos que lhe são pertinentes, ficando o parcelamento dos tributos federais a cargo da União, o parcelamento dos tributos estaduais a cargo dos estados membros e os tributos municipais a cargo dos municípios.

Desta forma, uma empresa em recuperação judicial em atraso com o pagamento da integralidade de seus tributos se veria às voltas com, ao menos, dois parcelamentos distintos, um federal e um estadual e/ou municipal.

E sendo tal empresa detentora de filiais em outros estados e municipalidades ainda se veria frente a questão de a qual das regulamentações deveria se submeter, ou se cada unidade seria submetida a regulamentação diversa, dependendo da natureza de suas atividades empresariais.

Enfim, apesar de legislativamente a regulamentação trazida pela LC 118/2005 ter buscado se antecipar às expectativas sociais decorrentes da nova Lei de Recuperação de Empresas, na prática a regulamentação do parcelamento previsto no art. 155A, §3º do CTN ainda não foi implementada e suas dificuldades práticas ainda não foram integralmente verificadas, o que motivou o presente estudo.

5. A VALIDADE DO § 3º DO ART. 155ª DO CTN EM FACE DO ART. 22, I DA CONSTITUIÇÃO E SEU PARÁGRAFO ÚNICO

Após os horrores e atrocidades cometidas durante a 2ª Guerra Mundial, o positivismo jurídico foi repensado e mitigado. A valorização da pessoa humana passou a ser o centro do Constitucionalismo e novos paradigmas começaram a nortear as Constituições ao redor do mundo, buscando um ponto de equilíbrio que superasse os limites positivistas, antes imperativos, sem abandonar a positividade do direito.

No Estado Constitucional Democrático a jurisdição vai além da validade formal das leis, buscando sua compatibilização com a Constituição, sobretudo no tocante aos Direitos Fundamentais.

Assim, o chamado *neoconstitucionalismo* transita entre elementos das tradições francesa, e seu forte conteúdo normativo, e norte-americana, com suas garantias constitucionais, resultando em uma constituição transformadora e pautada em uma forte atuação judicial.

Sob a égide de uma Constituição redigida neste contexto nos deparamos com a previsão constitucional contida no art. 22, I da Constituição Federal e com o disposto no art. 155 A, § 3º do Código Tributário Nacional, inserido pela LC 118/2005, cuja subsunção da norma complementar ao preceito constitucional vem sendo objeto do nosso estudo.

Buscamos, portanto, analisar a previsão legal contida no art. 155 A, §3º do CTN, não sobre a ótica meramente positivista, mas principalmente sob a ótica constitucional inserida no mesmo paradigma *neoconstitucionalista* em que se encontra nossa Constituição.

O Direito Constitucional é um ramo do Direito Público, destacado dos demais por sua imprescindibilidade à organização e funcionamento do Estado, à articulação dos elementos primários do mesmo e ao estabelecimento das bases de sua estrutura política.

A constituição política do estado é objeto do Direito Constitucional, no sentido amplo de estabelecer sua estrutura, a organização de suas instituições e órgãos, o modo de aquisição e limitação do poder, através, inclusive da previsão de diversos direitos e garantias fundamentais.

Jorge Miranda traz em sua obra a seguinte definição de Direito Constitucional:

*“a parcela da ordem jurídica que rege o próprio estado, enquanto comunidade e enquanto poder. É o conjunto de normas (disposições e princípios) que recordam o contexto jurídico correspondente à comunidade política como um todo e aí situam os indivíduos e os grupos uns em face dos outros e frente ao Estado-poder e que, ao mesmo tempo, definem a titularidade do poder, os modos de formação e manifestação de vontade política, os órgãos de que esta carece e os actos em que se concretiza”.*⁵⁵

Assim, a Constituição é o produto legislativo máximo do Direito Constitucional, elaborada para exercer a dupla função de garantia das diretrizes legais existentes e direcionamento para as diretrizes legislativas futuras.

José Afonso da Silva⁵⁶ agrupa os elementos da Constituição de 1988, atualmente em vigor, em cinco categorias:

a) Elementos Orgânicos - são aqueles que se manifestam em normas reguladoras da estrutura do Estado e do Poder, como as consagradas no Capítulo II (Das Forças Armadas) e no Capítulo III (Da segurança pública), do Título V; e, nos Títulos III (da organização do estado), IV (Da organização dos Poderes) e VI (Da tributação e do orçamento) da Constituição.

b) Elementos Limitativos - são elementos consubstanciados nas normas que definem os direitos e garantias fundamentais (Título II), que impõem limites à atuação dos poderes públicos (caráter negativo). Salientando que os direitos sociais não se incluem nesta característica por exigirem prestações materiais e jurídicas do estado (caráter positivo), e não uma abstenção.

c) Elementos Sócio Ideológicos - revelam a ideologia que permeia o conteúdo constitucional, podendo ser identificados nas normas que consagram os direitos sociais (capítulo II, Título II) e que integram a ordem econômico-financeira (Título VII) e a ordem social (Título VIII).

d) Elementos de Estabilização Constitucional - se encontram expressos nas normas destinadas à solução dos conflitos constitucionais (arts. 34 a 36 da Constituição), à defesa da Constituição (arts. 102 e 103 da Constituição), do Estado

⁵⁵ MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 4 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1990. T1. Pg 13-14.

⁵⁶ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. P. 47-48.

e das Instituições Democráticas (Título V) e nas normas que estabelecem os meios e técnicas para a alteração da Lei Fundamental (art. 60 da Constituição).

e) Elementos Formais de Aplicabilidade – abordados nas normas que estatuem as regras para aplicação da constituição, como o Preâmbulo, o Ato de Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e o § 1º do art. 5º da própria Constituição.

Além dos elementos acima mencionados, nossa atual constituição, promulgada em 1988, apresenta a seguinte classificação, segundo Alexandre de Moraes: formal, escrita, legal, dogmática, promulgada (democrática, popular), rígida e analítica⁵⁷.

Feita esta breve incursão acerca das classificações e ideais buscados e contidos na própria constituição há que se falar também na classificação das normas constitucionais.

Observe-se que o grau de eficácia das normas constitucionais e a determinação do caráter jurídico das normas programáticas são, no que se refere ao caráter normativo das Constituições, um dos maiores problemas do constitucionalismo contemporâneo, nas palavras de Bonavides⁵⁸.

Destacando que as normas constitucionais podem ser classificadas quanto a sua eficácia, dividindo-se em normas de eficácia absoluta, plena, contida, limitada e exaurida.

Existe ainda nas normas constitucionais postas a repartição de competências entre os entes federativos.

Conforme anteriormente delimitado, o conceito de autonomia federativa pressupõe entes políticos distintos, convivendo numa mesma base territorial, e todos eles capazes de estabelecer comandos normativos.

Assim, em decorrência da complexidade do Estado Federal, torna-se latente a necessidade de o pacto celebrado para a sua constituição prever aos integrantes da federação a repartição de suas competências, pois, se isto não ocorresse teríamos constantes conflitos de competências entre tais entes.

Conforme o pensamento de José Afonso da Silva, *verbis*:

“A autonomia das entidades federativas pressupõe a repartição de competências para o exercício e desenvolvimento de sua

⁵⁷ MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 19ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2006. Pág. 6.

⁵⁸ BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional, p. 210.

atividade normativa. Esta distribuição constitucional de poderes é o ponto nuclear da noção de Estado Federal”⁵⁹.

Mônica Herman Caggiano, citando Karl Loewenstein, salienta ainda, *verbis*:

“ingressa-se, a esse passo, num dos mais delicados segmentos do panorama federativo, porquanto o implemento do processo federativo encontra-se na dependência direta da repartição do poder entre as instituições políticas. Nesse sentido já se manifestou Karl Loewenstein, registrando que a partilha de competências entre os entes federados traduz “the key to the interfederal power structure”. É que, nesse território pode-se identificar a natureza do relacionamento estabelecido entre a autoridade federal e os Estados-membros, bem como o grau de autonomia destes e os conseqüentes limites de ingerência do Poder central.”⁶⁰

É de se observar que a técnica de repartição de competências depende da natureza e da história de cada país. Em alguns a descentralização é maior, como é exemplo o federalismo por agregação, onde se estabelece aos entes regionais competências mais amplas, como ocorre federação norte-americana. Em outras, a centralização é maior, como é exemplo o federalismo por desagregação, onde o ente central recebe a maior parcela de poderes, como é o caso da federação brasileira.

Importante destacar que a Constituição de 1988 manteve as linhas básicas tradicionais das Constituições anteriores, adotando como norte para a repartição de competências na federação brasileira o princípio da predominância do interesse. Em regra, a competência para estabelecer normas gerais foi atribuída à União e os assuntos de interesse local ficaram a cargo dos Municípios, e os Estados Membros detém a competência residual.

A repartição de competências é de extrema complexidade razão pela qual o critério adotado nem sempre é suficiente para sanar todos os problemas práticos.

Assim, na hipótese de conflito de normas editadas por entes federativos diversos, a prevalência de uma sobre a outra não será decorrente da origem de sua emanção, mas da competência constitucionalmente atribuída para a sua edição.

⁵⁹ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 476.

⁶⁰ CAGGIANO, Mônica Henrman S. **Federalismo incompleto**. Revista de Direito Mackenzie – Número 2 – Ano 1. P. 31-44.

Raul Machado Horta constata em sua obra que o federalismo brasileiro atingiu o amadurecimento na atual constituição, em consequência do aprimoramento da repartição de competências verificado no tratamento conferido à legislação concorrente; na possibilidade de ingresso dos Estados na competência de legislação de competência privativa da União e na implementação de mecanismos do federalismo cooperativo no plano financeiro da repartição tributária e nas relações intergovernamentais, visando alcançar o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar nacional.

5.1. PRINCÍPIO DA PREDOMINÂNCIA DE INTERESSES

Não podemos tratar dos principais aspectos constitucionais sem adentrarmos, mesmo que com brevidade no princípio da predominância de interesses.

Tal princípio preleciona que, havendo conflito de competências acerca de determinada matéria, a atribuição competente será concedida ao ente que tenha predominantemente o interesse sobre o assunto. Assim, sendo o tema de relevante interesse municipal, este será sobreposto ao do Estado e da União. Sendo a matéria de interesse nacional a competência será da União, o mesmo ocorrendo com os estados em caso de interesse regional.

Tal princípio reforça a regra de não hierarquização entre os entes da federação.

Para exemplificar, vejamos o seguinte caso: segundo art. 22, I CF/88 é competência privativa da União legislar sobre direito empresarial⁶¹. No entanto, cabe aos municípios fixar os horários de funcionamento do comércio local que melhor se adequarem a realidade da região⁶².

Assim, não se pode tratar da repartição de competências na Constituição vigente sem mencionarmos o princípio da predominância de interesses.

No caso em tela, o que se questiona é se a regulamentação do parcelamento para empresas em recuperação judicial seria de interesse predominantemente tributário ou empresarial.

Dando sequencia ao estudo, cumpre-nos ainda ressaltar que a doutrina constitucional brasileira, comumente, diferencia a competência exclusiva da competência privativa apontando que naquela a delegação de competências é proibida, isto é, é indelegável, enquanto nesta é possível. Nas palavras de José Afonso da Silva temos a seguinte distinção, *verbis*:

“a diferença que se faz entre competência exclusiva e competência privativa é que aquela é indelegável e esta é delegável (...) Mas a Constituição não é rigorosamente técnica neste assunto. Veja-se, por exemplo, que nos arts. 51 e 52 traz

⁶¹ Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;

⁶² Súmula 645, STF

É competente o município para fixar o horário de funcionamento de estabelecimento comercial.

matérias de competência exclusiva, respectivamente da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, mas diz que se trata de competência privativa. Não é deste último tipo, porque são atribuições indelegáveis⁶³.

Portanto, adotando tal técnica, o Constituinte Originário estabeleceu, no art. 21 da Constituição Federal, competências materiais ou administrativas que serão exercidas de modo exclusivo pela União, não podendo haver o exercício de qualquer dos outros entes políticos, ou seja, impossível a delegação para os outros entes federativos.

Ademais, por ser inerente ao alcance deste trabalho, necessário se faz ressaltar que as competências tributárias dos entes políticos são exercidas de forma exclusiva. Assim, o Legislador Constituinte Originário, com o intuito de preservar a própria federação, especialmente a capacidade de autonomia administrativa dos entes políticos, distribuiu a tais entes determinada parcela de fatos econômicos tributáveis exclusivamente por eles. Por conseguinte, foram distribuídos, de forma exclusiva, os impostos da União⁶⁴, os impostos dos Estados e do Distrito Federal⁶⁵ e os impostos dos Municípios⁶⁶.

No que tange as competências privativas, afirmamos que se permite a delegabilidade, portanto, o Constituinte, ao atribuir as competências privativas da União, que são sempre legislativas, possibilitou sua delegação aos Estados, desde que realizada através de Lei complementar⁶⁷.

⁶³ SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, p. 478.

⁶⁴ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

⁶⁵ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

III - propriedade de veículos automotores. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

⁶⁶ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

⁶⁷ Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;

Parágrafo único. Lei complementar poderá autorizar os Estados a legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas neste artigo.

6. PROPOSTA DE HERMENÊUTICA CONCILIATÓRIA DA DOGMÁTICA COM OS PRINCÍPIOS QUE INFORMAM OS INSTITUTOS.

Deparamo-nos, portanto, com o art. 22, I, da Constituição Federal que concede à União competência privativa de legislar sobre Direito Empresarial.

*Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:
I - direito civil, **comercial**, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho; (destacamos)*

Logo, em uma primeira análise, qualquer legislação relativa à concessão de benefícios que viabilizem a recuperação empresarial, prevista na Lei 11.101/2005, deveria ser privativamente elaborada pela União por tratar-se de matéria de direito empresarial/comercial.

Tal delegação atenderia plenamente aos princípios da Lei de Recuperação de Empresas, expressamente citados em seu art. 47, *verbis*:

Art. 47. A recuperação judicial tem por objetivo 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.

Temos assim, como já mencionado anteriormente, os princípios da preservação da empresa, função social da empresa e estímulo à atividade econômica, como princípios informadores do Direito Concursal, expressamente integrantes da Lei 11.101/2005 como norte para a elaboração de qualquer legislação relacionada ou pertinente à recuperação empresarial.

A LRE trouxe um novo paradigma ao direito concursal pautado pela falência preservatória. Sob tal ótica apenas as empresas que não detém condições de se recuperar deverão ser retiradas no mercado, uma vez que a falência de uma empresa implica em um prejuízo para a sociedade com um todo.

Não podemos perder de vista que a manutenção da empresa busca beneficiar a sociedade, e não gerar prejuízo aos credores, razão que torna imprescindível a participação dos credores na recuperação da empresa.

Foi com tal perspectiva que adveio a LC 118/2005 que introduziu no Código Tributário Nacional dois parágrafos buscando regulamentar a criação de um parcelamento no intuito de viabilizar a quitação dos créditos existentes em desfavor de empresas em recuperação judicial.

Observe-se que no Direito Tributário a Lei Complementar, como foi feito, fornece os alicerces que serão devidamente formatados através de Lei Ordinária, que ainda não foi aprovada.

Paralelamente, deparamo-nos com o dispositivo constitucional do art. 22, parágrafo único da Constituição, que na sequência da delegação da competência privativa acerca da legislação sobre matéria empresarial à União, traz em seu bojo uma exceção, *verbis*:

*Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:
I - direito civil, **comercial**, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho; (...)
Parágrafo único: Lei Complementar poderá autorizar os Estados a legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas neste artigo.*

Observemos uma delegação expressa aos Estados, através de Lei Complementar, para legislarem sobre matéria de competência privativa da União em seu parágrafo único.

Além da expressa delegação, nos deparamos com a previsão da LC nº. 118/2005 que inseriu no CTN a previsão de um parcelamento para empresas em recuperação judicial, buscando adequar a legislação tributária à legislação empresarial, vejamos:

*Art. 155-A(...)
§ 3º Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial.
§ 4º A inexistência da lei específica a que se refere o § 3º deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica.*

Importante observar que a delegação foi feita por Lei Complementar atendendo aos requisitos do parágrafo único do art. 22 da Constituição, mas uma dúvida subsiste.

No direito tributário a constituição delegou a cada ente federativo determinados tributos, concedendo-lhes independência e competência para legislar sobre os assuntos pertinentes aos tributos que lhe foram atribuídos.

Assim, deparamo-nos com tributos federais, estaduais e municipais.

Portanto, para regulamentação de parcelamento de tais créditos, faz-se necessária a manifestação da fazenda federal, estadual e municipal, cada qual dentro de sua competência, regulamentando como lhe aprouver o mencionado parcelamento de seus créditos, respeitados os limites previstos no CTN.

Ora, se o objetivo principal da recuperação judicial é viabilizar a empresa, dando-lhe condições de se recuperar financeiramente, quitar seus débitos e se restabelecer no mercado, há uma incongruência ao permitir que cada ente federativo lhe outorgue uma série de exigências e responsabilidades com intuito a lhe oferecer um parcelamento compatível com sua situação pré-falimentar.

Além disso, temos que observar que a exceção feita expressamente à competência privativa da União quanto a legislação sobre matéria empresarial compreende apenas os Estados, e não os Estados e Municípios. Deveríamos entender que os créditos municipais não teriam qualquer privilégio, por não ser o município tido como constitucionalmente apto a legislar sobre a matéria, caso esta seja considerada de direito empresarial?

Nos deparamos, portanto, com a seguinte questão: os créditos são de origem tributária, e o benefício concedido em razão de legislação empresarial.

O parcelamento previsto no parágrafo 3º do art. 155ª do CTN deveria então ser elaborado observando as normas e preceitos do direito tributário, ou consoante os princípios de direito empresarial inseridos em nosso ordenamento jurídico através da lei 11.101/2005?

Vamos nos ater brevemente nas consequências que poderiam decorrer da regulamentação do mencionado parcelamento contido no art. 155ª, §3º do CTN.

Atualmente, observamos no país um movimento forte do governo no sentido de tentar impedir a guerra fiscal, fruto da delegação de competência aos entes federativos e da voracidade destes em arrecadar mais e mais tributos.

Cientes que a tributação é absolutamente necessária para o funcionamento e manutenção do estado tal como o conhecemos, cumpre ressaltar que alguns estados membros e municípios se digladiam pelos investimentos empresariais, concedendo benefícios àqueles que optarem por efetuar o fato gerador dos tributos que lhe competem em seus domínios, assegurando, assim, maior arrecadação.

Frente tal realidade, notória e problemática tanto no ICMS, como no ISS, a título de exemplo, como poderíamos prever que com a regulamentação do parcelamento concedido para empresas em recuperação judicial não seria diferente?

Como prever o tipo de guerra fiscal que poderia advir de regulamentações individuais elaboradas por cada ente do intuito de oferecer a empresa em recuperação judicial uma chance de regularizar sua situação fiscal.

Como prever os desafios impostos aos empresários que além de se encontrarem em crise econômico financeira empresarial ainda se veriam as voltas com inúmeras exigências e pormenores diversos para contrair o tão necessário parcelamento do crédito tributário e buscar a regularidade de sua empresa reinserindo-a no mercado.

Por outro lado, temos a possibilidade quanto a aplicação do art. 22, I que preleciona sobre a competência privativa da União para legislar sobre matéria empresarial.

Em face de tais questões, e dos paradigmas inerentes a cada um dos ramos de direito aqui apresentados e entrelaçados na situação em análise é que apresentamos nossas conclusões.

7. CONCLUSÕES:

Frente todo o exposto concluímos que o princípio regente da lei 11.101 é o da preservação da empresa, razão pela qual toda a legislação, com intuito a regulamentar qualquer hipótese relativa à recuperação de empresas e falência preservatória, deverá ter tal princípio como alicerce.

Por outro lado, temos o tributo como obrigação legal e fonte de custeio e manutenção do Estado, sendo seu pagamento imprescindível à sua existência e funcionamento.

Sopesamos assim, a necessidade social de preservar as empresas que enfrentam dificuldades financeiras e a necessidade estatal de recursos para sua manutenção e exercício de sua função social.

Cumpre-nos, portanto, analisar, quais dentre as opções disponíveis poderiam atender tanto aos anseios sociais e princípios da legislação concursal, quanto às necessidades estatais e princípios regentes da legislação tributária.

Sob tal enfoque, culminamos por concluir que a regulamentação de um parcelamento concedido exclusivamente à empresas em recuperação, nos termos da Lei 11.101/2005, deveria advir de legislação empresarial.

Não ignoramos ou subestimamos as necessidades estatais ou as previsões e delegações tributárias oriundas da Constituição, mas, no caso em tela, observamos que a regulamentação de um parcelamento exclusivo para empresas em recuperação judicial pela legislação tributária, poderia culminar em uma guerra fiscal entre estados e municípios, e no melhor dos casos, em uma situação burocrática que não se coadunaria com os princípios regentes da legislação concursal, especialmente o da preservação da empresa.

Senão, vejamos, constitucionalmente cada ente federativo detém poderes para regulamentar o parcelamento dos tributos que lhe competem. Sendo assim, teríamos um parcelamento federal, um estadual e um municipal. Sendo que o empresário se submeteria a, pelo menos, dois deles.

Ademais, cada estado-membro e município poderia, com intuito a atrair investimentos, e valendo-se da instabilidade econômica mundial, oferecer condições competitivas de parcelamento em caso de recuperação empresarial, o que culminaria em nova guerra fiscal, desta vez pelos créditos de empresas em estado pré-falimentar.

Não obstante, sendo de competência privativa da União legislar sobre matéria de direito empresarial, poderíamos, sem ferir a delegação de competência tributaria constitucional, permitir que uma legislação única regulamente tal parcelamento. Cabendo, entretanto, aos entes federativos responsáveis por cada tributo parcelado, fiscalizar e exigir seu pagamento regular.

Entendemos que tal medida, além de ser burocraticamente menos onerosa ao empresário, que já não se encontra em situação financeira e gerencial ideais, ainda tornaria mais simples a manutenção e observância dos princípios basilares da legislação concursal.

Tornando a previsão legal e os novos paradigmas da legislação concursal efetivos e não apenas fazendo dela uma etapa pré-falimentar que invariavelmente culminará na falência da empresa recuperanda.

Ademais, entendemos que tal delegação seria possível pela aplicação do art. 22, I, da Constituição. Por outra via, a aplicação do parágrafo único do mencionado artigo, traria, ainda, questionamentos acerca da regulamentação dos tributos municipais, já que a possibilidade de delegação é expressa quanto aos estados-membros apenas.

Não queremos defender aqui a usurpação de competência tributaria quanto a regulamentação do parcelamento de seus créditos, mas apresentar a questão com a complexidade social que ela detém. Já que não basta a inserção feita pela LC nº. 118/2005 para que a recuperação empresarial seja efetiva. É imprescindível que se decida e se implemente um acordo diferenciado também com o credor tributário, no intuito a possibilitar a sobrevivência da empresa.

Tomamos aqui, portanto, como ponto de decisão, e entendendo estar em consonância com o princípio da preservação da empresa, a simplicidade e eficácia decorrentes da regulamentação por legislação de natureza empresarial do parcelamento de créditos tributários concedido à empresas em recuperação judicial, conforme previsto no art. 155^a § 3º do CTN,.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARNOLDI, Paulo Roberto Colombo. MICHELAN, Taís Cristina de Camargo. **Novos enfoques da função social da empresa numa economia globalizada.** Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro. Ano XXXIX, nº 117, janeiro/março de 2000. Pág. 161.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2004. Pág. 959.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços.**

BERGER, Adolf. **Encyclopedic Dictionary of Roman Law.** Philadelphia: The American Philosophical Society, 1953. Pág. 377-420.

BORGES, José Souto Maior. **Direito Tributário Moderno.** Rio de Janeiro, 1977.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional,** São Paulo: Malheiros, 2004.

BROCARDI. Disponível em: <<http://www.brocardi.it/l/ius-praelationis.html>>

CAGGIANO. Mônica Henrman S. **Federalismo incompleto.** Revista de Direito Mackenzie – número 2, ano1, pág. 31-44.

CALDANI, Miguel. **Aportes para la comprensión de los tributos.** In: Origen, historia y evolucion de los tributos. Pág. 45.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 1997. p. 39.

Código Tributário Nacional. Disponível em <www.presidencia.gov.br/legislação>

Constituição Federal. Disponível em <www.presidencia.gov.br/legislação>

COELHO, Fabio Ulhoa. **Comentários à Nova Lei de Falências e de Recuperação de Empresas.** 8ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011. Pág. 173.

COMPARATO, Fábio Konder. **Aspectos Jurídicos da Macroempresa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970. Pág. 95.

DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, vol. II, Pág. 841.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Mutações, complexidade, tipo e conceito, sob o signo da segurança e da proteção da confiança**. In TORRES, Heleno Taveira (coord). Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005. Pág. 245.

ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas Gerais de Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 106.

FREITAS FILHO, Roberto. **Crise do Direito e do Juspositivismo. A exaustão de um paradigma**. Brasília: Brasília jurídica, 2003. Pág. 47.

FAZZIO JUNIOR, Waldo. **Nova Lei de Falência e Recuperação de Empresas**. 3. edição. São Paulo: Atlas, 2006. P. 35.

GARDINO, Adriana Valéria Pugliesi Gardino. **A Falência e a Preservação da empresa: Compatibilidade?** São Paulo: USP, 2013. (Tese de Doutorado)

LOPES, Bráulio Lisboa. **Aspectos Tributários da Falência**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Pág.27

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. Pág. 87-88, 150.

MAMEDE, Glasdston. **Direito Empresarial brasileiro, vol. 4: falência e recuperação de empresas**. São Paulo: Atlas, 2006. p. 417.

MEDEIROS, Wanderley Pinto. **A insolvência das empresas brasileiras e o papel dos bancos em desenvolvimento**. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro: São Paulo, 1998. Volume 72, ano XXVII (nova série), out/dez 1998. Pág. 49.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 4 ed. Coimbra: coimbra Editora, 1990. T1. Pg 13-14.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 19ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2006. Pág. 6.

PONTES DE MIRANDA. **Tratado de Direito Privado, Parte Especial**. Tomo XXVII. Atualizado por Vilson Rodrigues Alves. Bookseller, 2003. Pág. 185.

Superior Tribunal de Justiça. Disponível em www.stj.jus.br

Supremo Tribunal Federal. Disponível em <www.stf.jus.br>

SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. Pág. 06

SZTAJN, Rachel. **Comentário à Lei de Recuperação de Empresas**. Coord. SÁTIRO DE SOUZA JR, Francisco e PITOMBO, Antônio Sérgio A. de Moraes. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. Págs. 222-223.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **Função social do contrato: primeiras anotações**. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro. Ano XLII, nº 132, outubro/dezembro de 2003. Pág. 8-9.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, São Paulo: Malheiros, 2006. p. 47-48.

Simone Dizionari. Edizioni Guiridiche. Disponível em: <http://www.simone.it/newdiz/newdiz.php?dizionario=1&id=1151>

FACULDADES MILTON CAMPOS

**TEORIA DA PRESERVAÇÃO DA EMPRESA:
RECUPERAÇÃO EMPRESARIAL E PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO.
APROXIMAÇÃO JURIDICAMENTE POSSÍVEL.**

Nova Lima, 31 de maio de 2013.

NARA DIAS RODRIGUES MIRANDA