

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA (IDP)
ESCOLA DE DIREITO (EDIR)**

OSVALDO GOMES DE HOLANDA JÚNIOR

**ACÓRDÃO CONDENATÓRIO DO TCU EM FALÊNCIAS
E RECUPERAÇÕES JUDICIAIS**

**BRASÍLIA-DF
DEZEMBRO DE 2021**

OSVALDO GOMES DE HOLANDA JÚNIOR

**ACÓRDÃO CONDENATÓRIO DO TCU EM FALÊNCIAS
E RECUPERAÇÕES JUDICIAIS**

Trabalho apresentado como requisito parcial para a conclusão do curso de graduação em Direito no Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP).

Orientador: Prof. Leandro Oliveira Gobbo

**BRASÍLIA-DF
DEZEMBRO DE 2021**

Oswaldo Gomes de Holanda Júnior

**Acórdão condenatório do TCU em falências
e recuperações judiciais**

Trabalho apresentado como requisito parcial
para a conclusão do curso de graduação em
Direito no Instituto Brasileiro de Ensino,
Desenvolvimento e Pesquisa (IDP).

Brasília, 1º de dezembro de 2021

Prof. Leandro Oliveira Gobbo
(orientador)

Prof. Marlon Tomazette
(membro da banca examinadora)

Prof. Paulo Mendes de Oliveira
(membro da banca examinadora)

ACÓRDÃO CONDENATÓRIO DO TCU EM FALÊNCIAS E RECUPERAÇÕES JUDICIAIS

Oswaldo Gomes de Holanda Júnior

SUMÁRIO: Introdução; 1 Condenações do TCU que atingem sociedades empresárias; 2 Modalidades de execução do acórdão condenatório do TCU; 3 Natureza jurídica do crédito decorrente de acórdão do TCU; 4 Ordem preferencial de pagamento na falência; 5 Ordem de preferência dos créditos oriundos de acórdão do TCU na falência; 6 Créditos submetidos ao processo de recuperação judicial; 7 Submissão dos créditos oriundos de acórdão do TCU à recuperação judicial; Conclusão; Referências.

RESUMO

Sociedades empresárias podem ser condenadas pelo Tribunal de Contas da União ao pagamento de multa e à reparação de dano causado aos cofres públicos. Tais condenações representam créditos em favor de organizações estatais. Examina-se neste trabalho que tratamento deve ser dado a esses créditos em caso de falência ou de recuperação judicial da sociedade empresária condenada. A compreensão desse tema se mostra particularmente relevante na atualidade, em que sociedades adentraram em crise empresarial após a constatação de que causaram dano à empresa estatal petroleira mediante a prática de atos lesivos à administração pública. A análise fundamentou-se no estudo de doutrina, legislação e jurisprudência. Verificou-se que o tratamento dos créditos depende, basicamente, da espécie de condenação e do cofre credor. Na recuperação judicial, há influência também da legislação anticorrupção.

Palavras-chave: Tribunal de Contas da União; crédito; falência; recuperação judicial.

ABSTRACT

Business companies may be sentenced by the Brazilian Federal Court of Accounts to pay a fine and to redress damages caused to public organizations. Such condemnation decisions represent credit rights of state agencies. This paper examines how these credits should be treated if the debtor faces business bankruptcy. Understanding this issue is particularly relevant nowadays, as some companies have entered business crisis after being caught in tort practices against the Brazilian state oil company. The analysis was based on the study of doctrine, legislation, and jurisprudence. It was found that the credit treatment basically depends on the type of condemnation and on the creditor characteristics. In bankruptcy procedures, there may also be influence of anti-corruption laws.

Keywords: Federal Court of Accounts; credit claim; bankruptcy.

INTRODUÇÃO

O Tribunal de Contas da União (TCU) se insere no sistema de controle da administração pública federal, atuando como órgão auxiliar do Congresso Nacional na função de controle externo, e tem como uma de suas principais atribuições proteger o erário contra má utilização dos recursos públicos. Nesse âmbito, ao se deparar com situações que configurem

dano aos cofres federais, seja em razão de atos de gestão ilegítimos ou antieconômicos, seja em decorrência de desvios ou desfalques, o TCU condena os responsáveis ao ressarcimento do prejuízo provocado, bem como lhes aplica sanções pecuniárias ou restritivas de direitos.

De acordo com as informações publicadas no Relatório Anual de Atividades do TCU (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2021), as imputações de débito em 2020 atingiram o montante global de R\$ 5,2 bilhões, ao passo que as imposições de multas somaram cerca de R\$ 3,4 bilhões. Trata-se de valores expressivos, contudo a condenação não significa o automático recebimento das quantias pelos cofres federais. A recomposição do dano a partir do recolhimento dos débitos imputados pode ser feita na seara administrativa, caso os responsáveis cumpram voluntariamente a obrigação, ou pode depender da execução forçada pela via judicial.

Uma parcela das condenações impostas pelo TCU atinge sociedades empresárias, o que se verifica nas ocasiões em que essas organizações particulares tenham concorrido para a prática do ilícito ou quando dele tenham se beneficiado. Esse grupo de responsáveis se compõe, sobretudo, de fornecedoras e prestadoras de serviços contratadas pela administração pública, que podem ter se favorecido ilicitamente, por exemplo, com o pagamento por serviços não executados ou realizados com qualidade insatisfatória ou por preços substancialmente superiores aos de mercado.

Casos notórios desse tipo de situação são exemplificados pelos julgamentos de processos relacionados com o esquema de corrupção sobre contratos da Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobras). A partir das revelações proporcionadas pela Operação Lava Jato, empreendida pela Polícia Federal em conjunto com o Ministério Público Federal e deflagrada em 2014, tornaram-se públicas as práticas fraudulentas adotadas pelos gestores da estatal em conluio com grandes empreiteiras, com a finalidade de macular procedimentos licitatórios e pactuar contratos antieconômicos para a sociedade de economia mista.

Em vista das implicações penais dos atos de seus sócios e administradores, das sanções sofridas e do abalo reputacional, que ocorreram em meio à redução de receitas e a impactos negativos nos seus fluxos de caixa, tais empreiteiras, embora fossem majoritariamente de grande porte, adentraram episódio de crise empresarial. Imponentes organizações, como as construtoras Norberto Odebrecht, OAS, Mendes Júnior, UTC e Galvão Engenharia, recorreram aos procedimentos de recuperação judicial, ao passo que outras empreiteiras, como a Schahin Engenharia, tiveram falência decretada.

Todas elas, em razão dos contratos fraudulentos encetados com a Petrobras, sujeitam-se ao controle de contas exercido pelo TCU e podem ser condenadas a reparar danos aos cofres da estatal. Os elevados valores envolvidos nas contratações, dentro de um contexto

fraudulento, são indicativos de que as condenações em débito também se mostrarão substanciosas. De fato, pode-se mencionar o Acórdão 2677/2018-TCU-Plenário (BRASIL, 2018), mediante o qual as construtoras Norberto Odebrecht e OAS foram condenadas a recolher débito da ordem de R\$ 1,2 bilhão em valores históricos, solidariamente com outros responsáveis, como forma de reparar o superfaturamento obtido em apenas dois contratos com a Petrobras.

Caso as empreiteiras não efetuem o pagamento ressarcitório no âmbito do processo administrativo, o que se mostra provável diante das altas quantias e da crise empresarial, caberá ao Estado buscar o adimplemento por meio judicial. Nesse desiderato, o exequente possivelmente se deparará com um obstáculo extra: a recuperação judicial ou a falência do devedor. Dessa forma, o que seria uma simples execução da decisão condenatória do TCU passaria a enfrentar a execução concursal da falência ou o acordo de credores na recuperação judicial.

Nessa situação, questiona-se: o crédito da União deve ser submetido ao concurso de credores? Sendo afirmativa a resposta, cabe indagar: qual o grau de prioridade desse crédito? A lei conferiria alguma preferência pela característica de ser crédito em favor de ente integrante da administração pública federal? Haveria distinção prática entre os créditos decorrentes de condenação a reparação de dano e de imposição de multa? Tais créditos se submetem aos processos de recuperação judicial?

Delimitando-se o escopo deste estudo em situações caracterizadas pela prolação de decisões do TCU que representem condenação de sociedades empresárias em crise ao ressarcimento de dano ao erário e ao pagamento de sanção pecuniária, trabalhou-se com o problema sumarizado na seguinte pergunta. Qual o tratamento, nos processos de recuperação judicial e de falência, a ser conferido aos créditos da administração pública federal decorrentes de condenação imposta pelo Tribunal de Contas da União?

A presente pesquisa perpassa o eixo metodológico dogmático instrumental, a partir da pesquisa doutrinária e jurisprudencial e do estudo da legislação acerca da natureza jurídica das decisões condenatórias do TCU e da classificação dos créditos na falência e na recuperação judicial, a fim de investigar o tema, mormente diante das modificações introduzidas no ordenamento jurídico por meio da recente Lei 14.112/2020.

O desenvolvimento do trabalho se encontra distribuído em sete seções. Na primeira, apresentada logo a seguir, delimita-se o escopo do estudo, buscando esclarecer que espécie de acórdão do Tribunal de Contas da União impõe condenações pecuniárias a sociedades empresárias. Nas duas seções seguintes, discute-se acerca de características dos créditos

decorrentes desses acórdãos condenatórios, de modo a concluir sobre suas naturezas jurídicas, aspecto que se mostra essencial para as análises empreendidas nas demais seções.

O tratamento dos créditos na falência é o objeto de estudo nas seções 4 e 5, ao final das quais se buscou depreender que classificações são aplicáveis às distintas espécies de créditos oriundos de acórdãos condenatórios prolatados pelo órgão de controle externo. Por fim, nas seções 6 e 7, examina-se o tratamento desses créditos em face de procedimentos de recuperação judicial da sociedade empresária condenada. As conclusões obtidas ao longo do trabalho são sumarizadas em seção específica ao final.

1 CONDENAÇÕES DO TCU QUE ATINGEM SOCIEDADES EMPRESÁRIAS

O Tribunal de Contas da União é órgão público da administração direta, pertencente à estrutura do poder legislativo federal. Trata-se de instituição voltada para o exercício da função de controle externo da administração pública federal, cuja titularidade cabe a esse poder, conforme estatuído no art. 70 da Constituição Federal (CF) (BRASIL, 1988).

As competências do TCU encontram-se listadas sobretudo no art. 71 da CF, mas também são encontradas atribuições elencadas em outros dispositivos constitucionais, como se verifica nos arts. 33, § 2º; 72, § 1º; 74, § 2º e 161, parágrafo único, bem como em leis complementares e ordinárias, a exemplo da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2001), das Leis de Licitações e Contratos (Lei 8.666/93 e Lei 14.133/2021) e das Leis de Diretrizes Orçamentárias publicadas anualmente (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2019).

Dentre essas competências, interessa particularmente para o presente estudo a atribuição constitucional de “julgar as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário” (art. 71, inciso II, parte final, da CF). Segundo explicado por Fernandes (2017), o cumprimento desse mandamento constitucional se materializa por meio de um processo de tomada de contas especial (TCE), que é levado ao julgamento do Tribunal de Contas da União.

De acordo com a norma regulamentadora desse tipo de processo, a Instrução Normativa 71/2012, editada pelo Tribunal de Contas da União (2012), a tomada de contas especial deve ser entendida no sentido da seguinte definição:

Art. 2º Tomada de contas especial é um processo administrativo devidamente formalizado, com rito próprio, para apurar responsabilidade por ocorrência de dano à administração pública federal, com apuração de fatos, quantificação do dano, identificação dos responsáveis e obter o respectivo ressarcimento.

Fernandes (2017) delimita que a instauração de uma TCE se condiciona à verificação de fatos caracterizadores de perda, extravio ou irregularidade, em conjunto com a situação qualificadora representativa de prejuízo ao erário. No seu bojo apuram-se as reponsabilidades dos agentes envolvidos e se quantifica o dano, com a finalidade precípua de se obter a recomposição da lesão aos cofres públicos.

Trata-se de um processo cuja autuação deve ter caráter excepcional, porquanto cabe à administração pública, previamente, buscar a reparação do dano a partir de outras medidas administrativas. Somente após frustrados tais esforços, caberá a instauração da TCE pelo ente lesado, para posterior submissão ao julgamento pelo tribunal de contas.

Existe, ainda, a possibilidade de instauração da tomada de contas especial por iniciativa do próprio TCU. Isso pode ocorrer mediante a conversão de um processo de fiscalização em TCE ou pelo envio de determinação para que o órgão jurisdicionado competente proceda à autuação.

A apreciação de uma tomada de contas especial pode ser feita por qualquer dos órgãos colegiados do TCU, seja ele de composição parcial (1ª e 2ª Câmaras) ou integral (Plenário). Por meio da decisão definitiva em tais processos, as contas dos responsáveis pela gestão dos recursos públicos são julgadas regulares, regulares com ressalva ou irregulares, nos termos do art. 10, § 2º, da Lei 8.443/92 (Lei Orgânica do TCU – LOTCU) (BRASIL, 1992b).

Caso, após o devido processamento da tomada de contas especial, tenha o Tribunal concluído que ficou configurado dano ao erário, a decisão indicará que as contas devem ser julgadas irregulares e condenará os responsáveis a ressarcirem os cofres federais, podendo ainda imputar-lhes multa proporcional ao dano. A fundamentação legal para esse tipo de decisão se encontra no art. 19 da LOTCU:

Art. 19. Quando julgar as contas irregulares, havendo débito, o Tribunal condenará o responsável ao pagamento da dívida atualizada monetariamente, acrescida dos juros de mora devidos, podendo, ainda, aplicar-lhe a multa prevista no art. 57 desta Lei, sendo o instrumento da decisão considerado título executivo para fundamentar a respectiva ação de execução.

Cabe comentar, contudo, que o parágrafo único do dispositivo legal acima reproduzido prevê a aplicação de multa quando do julgamento de contas irregulares, mas sem a constatação de prejuízo ao erário. Tal sanção, porém, se dirige exclusivamente a gestores públicos que cometeram graves infrações à norma, não havendo possibilidade de ser aplicada a sociedades empresárias. Por esta razão, esse tipo de condenação não se encontra no escopo do presente trabalho e não constituirá objeto de estudo. Da mesma forma, a imposição de penas

pecuniárias em processos de fiscalização do TCU, nos quais não há julgamento de contas, também não será aqui estudada, pois não atinge sociedades empresárias.

De modo mais específico, os acórdãos do TCU que condenam agentes particulares, como as sociedades empresárias, ao recolhimento de débito perante os cofres federais e que os sancionam com multa decorrem do disposto no art. 16, inciso III, alíneas c e d, da Lei 8.443/92. Nessas hipóteses, determinou-se, no § 2º desse mesmo artigo, que o Tribunal deverá fixar a responsabilidade solidária do agente público e do terceiro que tenha concorrido para a ocorrência do dano. Reproduz-se a seguir o comando da lei:

Art. 16. As contas serão julgadas:

(...)

III - irregulares, quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências:

- a) omissão no dever de prestar contas;
- b) prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;
- c) dano ao Erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ao antieconômico;
- d) desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos.

(...)

§ 2º Nas hipóteses do inciso III, alíneas c e d deste artigo, o Tribunal, ao julgar irregulares as contas, fixará a responsabilidade solidária:

- a) do agente público que praticou o ato irregular, e
- b) do terceiro que, como contratante ou parte interessada na prática do mesmo ato, de qualquer modo haja concorrido para o cometimento do dano apurado.

Ao analisar as decisões dos tribunais de contas em processos de tomadas de contas especiais, Fernandes (2017) apontou que acórdão condenatório seria aquele que “obriga o responsável a reparar o dano a que deu causa” ou “impõe o pagamento de multa pelo ato irregular praticado”. Relativamente a uma sociedade empresária, portanto, o acórdão condenatório do TCU corresponde ao que possui essas características e fixa a responsabilidade solidária dessa sociedade na qualidade de “terceiro que, como contratante ou parte interessada na prática do mesmo ato [irregular], de qualquer modo haja concorrido para o cometimento do dano apurado”.

2 MODALIDADES DE EXECUÇÃO DO ACÓRDÃO CONDENATÓRIO DO TCU

Apesar da competência constitucional para julgar as contas de quem deu causa a dano ao erário e da atribuição legal de condenar os responsáveis ao recolhimento de débito perante os cofres federais e de aplicar-lhes sanção pecuniária, o Tribunal de Contas da União não possui legitimidade ativa para cobrar judicialmente a dívida, conforme asseverado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no RE 223.037/SE, Rel. Ministro Maurício Corrêa, 2/5/2002, Informativo-STF 266 (BRASIL, 2002). Dessa forma, caso os condenados não paguem no

âmbito administrativo, deve o TCU encaminhar sua decisão para os órgãos competentes para o ajuizamento de ação de execução.

No caso de indenização ao erário, o órgão legitimado a promover a ação de execução será aquele de representação judicial do ente público lesado, conforme esclarecido por Diniz (2017). No âmbito federal, cabe à Advocacia-Geral da União (AGU), por meio da sua Procuradoria-Geral da União (PGU), a cobrança dos créditos em favor dos órgãos da administração direta. Outro órgão da AGU, a Procuradoria-Geral Federal (PGF), representa em juízo as autarquias e fundações públicas. Quanto às demais entidades da administração indireta, cabe às respectivas procuradorias a promoção da execução judicial. No caso de multa imputada pelo TCU, a qual deve ser revertida em favor do Tesouro Nacional, cumpre à AGU/PGU a execução do crédito em juízo.

Por disposição constitucional, as decisões do TCU de imputação de débito ou multa têm eficácia de título executivo (art. 71, §3º, da CF). Preceito de igual teor também pode ser encontrado na LOTCU, art. 23, inciso III, alínea b. Trata-se, portanto, de um título executivo extrajudicial, que se enquadra na espécie definida no inciso XII do art. 784 do Código de Processo Civil (CPC) (BRASIL, 2015a). Por conseguinte, a execução judicial pode ser realizada por meio do procedimento previsto no CPC, utilizando o próprio acórdão condenatório como título executivo bastante. Sobre esse aspecto, Cunha (2020) defende que esse deve ser o procedimento preferencial para a execução de acórdãos do TCU.

Por outro lado, observa-se que o crédito representado pela decisão condenatória do Tribunal administrativo corresponde, via de regra, a um crédito da fazenda pública, que, como tal, enquadra-se na definição de dívida ativa estatuída no art. 39 da Lei 4.320/64 (BRASIL, 1964). Mais especificamente, encaixa-se no conceito de dívida ativa não tributária contida no art. 39, § 2º, dessa lei, pois consistem em multa administrativa ou obrigação de indenização, reposição ou restituição dirigida a responsáveis definitivamente julgados. A redação desses dispositivos é reproduzida a seguir.

Art. 39. Os **créditos da Fazenda Pública**, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. (Redação dada pelo Decreto-Lei 1.735/1979)

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título. (Incluído pelo Decreto-Lei 1.735/1979)

§ 2º - **Dívida Ativa Tributária** é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e **Dívida Ativa não Tributária** são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de (...) multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, (...) preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de

obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. (Incluído pelo Decreto-Lei 1.735/1979) (Grifos acrescidos.)

O conceito de dívida ativa tem como elemento essencial que o credor seja a fazenda pública. Examinando essa definição, Armelin (1987) esclareceu que, assim como se pode falar de dívida ativa tributária e não tributária, ela pode ser inscrita ou não inscrita. O procedimento de inscrição corresponde a um ato de controle administrativo da legalidade do processo de constituição do crédito e da verificação de sua certeza e liquidez. A inscrição da dívida é, nesse sentido, elemento extrínseco à sua conceituação, que, caso efetivada, confere algumas prerrogativas ao crédito, como a possibilidade de execução pelo procedimento estabelecido na Lei 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal – LEF) (BRASIL, 1980).

Por outro lado, outros autores, sobretudo mais voltados aos aspectos da contabilidade pública, sugerem o entendimento de que a classificação como dívida ativa advém da respectiva inscrição dos créditos da fazenda pública. Nesse sentido podem ser citados Crepaldi e Crepaldi (2013) e Kohama (2016).

Neste trabalho, acompanha-se preferencialmente a posição defendida por Armelin (1987), por se compreender que a natureza do crédito se deve primordialmente à característica do credor como ente integrante da fazenda pública. Ademais, a qualidade de título executivo extrajudicial conferida aos acórdãos do TCU indica que a legislação já os considera portadores de condições suficientes de certeza e liquidez para embasar uma execução judicial. Nesse caso, a inscrição em dívida ativa não provocaria uma alteração substancial na natureza do crédito.

A Lei de Execução Fiscal contém em seus dispositivos iniciais os seguintes trechos:

Art. 1º. A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

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

Art. 6º. (...)

§ 1º. A petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita.

A Certidão de Dívida Ativa se apresenta como documento imprescindível para a adoção do procedimento da execução fiscal e se caracteriza como título executivo extrajudicial (art. 784, inciso IX, do CPC) representativo do crédito fazendário inscrito. Segundo esclarecido por Guimarães (2002), o órgão responsável pela inscrição difere daquele que apura a dívida. Aquela função caberia à procuradoria jurídica, cuja atribuição inclui a verificação da legalidade

da apuração e as características de certeza e liquidez do crédito, com o intuito de efetuar a inscrição e, em seguida, promover a execução fiscal.

Diante desses conceitos e da disposição legal, Cunha (2020) e Paulsen, Ávila e Sliwka (2018) reconhecem que a cobrança judicial relativa a condenação imposta pelo TCU pode ser efetivada pelo procedimento da execução fiscal, regulado pela LEF, desde que o crédito seja previamente levado à inscrição na dívida ativa da fazenda pública. Esse entendimento fundamenta-se em jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que afirma:

2. Consoante a orientação jurisprudencial predominante no STJ, não se aplica a Lei 6.830/1980 à execução de decisão condenatória do Tribunal de Contas da União quando não houver inscrição em dívida ativa. Tal decisão já é título executivo extrajudicial, de modo que prescinde da emissão de Certidão de Dívida Ativa, o que determina a adoção do rito do Código de Processo Civil se o administrador discricionariamente opta pela não inscrição. (REsp 1.796.937/RJ, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/5/2019.) (BRASIL, 2019a)

Como precedentes no mesmo sentido, podem ser citados: REsp 1.684.104/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, DJe 17/12/2018; REsp 1.671.860/RJ, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 12/9/2017 e REsp 1.390.993/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 17/9/2013, todos da Segunda Turma do STJ.

Conforme observado nessas decisões da Corte Superior, há discricionariedade da administração pública quanto à inscrição em dívida ativa do crédito oriundo do acórdão condenatório do TCU. Caso haja a inscrição, a execução deve seguir o rito da Lei de Execução Fiscal; caso contrário, segue-se o rito estabelecido no Código de Processo Civil.

O Tribunal de Contas da União pronunciou-se sobre o tema no bojo de um processo de consulta formulada pela Advocacia-Geral da União. Com base nas declarações da consultante, na opinião do Ministério Público do Contas, em pesquisa doutrinária e na jurisprudência do STJ, o TCU concluiu, em consonância com o entendimento predominante, que cabe ao órgão executor decidir que procedimento adotará. Nos termos do Acórdão 1.658/2015-TCU-Plenário (BRASIL, 2015b):

sob o aspecto da legalidade, compete ao órgão executor decidir discricionariamente quanto à forma de execução dos créditos decorrentes de condenações impostas pelo Tribunal de Contas da União, podendo optar pela inscrição em dívida ativa, seguindo o rito da execução fiscal definido na Lei nº 6.830/1980, ou efetuar a execução da dívida nos termos do Código de Processo Civil, hipótese em que o título executivo será o próprio acórdão deste Tribunal, conforme art. 71, § 3º, da Constituição Federal.

Em suma, verifica-se que o acórdão condenatório do TCU se caracteriza como título executivo extrajudicial e pode ser cobrado judicialmente em ação de execução fundamentada no rito do CPC. Por outro lado, o crédito dele decorrente configura, em regra, crédito da fazenda

pública e, portanto, pode ser inscrito em dívida ativa, com o intuito de gerar uma certidão de dívida e propiciar o ajuizamento de ação de execução fiscal com base na LEF. Cabe ao órgão executor optar, discricionariamente, por qual procedimento adotar.

Neste ponto, cabe verificar a situação particular das entidades da administração pública indireta constituídas sob o regramento do direito privado, compostas pelas empresas públicas e pelas sociedades de economia mista, também chamadas em conjunto como empresas estatais. De acordo com Cunha (2020), elas não se encontram abrangidas pelo conceito de fazenda pública.

No bojo desse conceito estariam contidas as pessoas jurídicas de direito público, englobando os entes políticos, suas autarquias e fundações públicas, as agências executivas e reguladoras, bem como as associações públicas constituídas por consórcios públicos. Por sua vez, as empresas públicas e as sociedades de economia mista, por não ostentarem natureza de direito público, estariam excluídas do conceito de fazenda pública. Como consequência, os créditos dessas entidades de direito privado da administração indireta não se revestem da qualidade de dívida ativa da fazenda pública.

Rodrigues (2016) afirma nesse mesmo sentido, contudo faz a ressalva de que, no processo civil, essas organizações gozam das mesmas regras processuais especiais conferidas às pessoas jurídicas de direito público, caso sejam prestadoras de serviço público, como forma de proteger a continuidade das atividades desenvolvidas. Entretanto, tais prerrogativas não se mostram suficientes para alterar a qualificação dos seus créditos.

Por outro lado, as contas das empresas estatais estão submetidas à fiscalização e ao julgamento da regularidade pelo TCU, conforme previsto no art. 71, inciso II, da Constituição Federal e nos arts. 1º, inciso I, e 5º, incisos I e IX, da Lei 8.443/92. Assim sendo, um acórdão condenatório do Tribunal de Contas da União pode constituir crédito em favor de uma empresa pública ou sociedade de economia mista quando da constatação de dano aos seus cofres.

Esse crédito, conforme exposto acima, não poderá ser entendido como integrante da dívida ativa da fazenda pública, tendo em vista que o credor não se caracteriza como entidade de direito público. Nessa situação, a execução do título executivo representado pela decisão definitiva do TCU, a ser movida pelo órgão de representação judicial instituído pela própria estatal, não poderá ocorrer pelo procedimento da Lei de Execução Fiscal.

3 NATUREZA JURÍDICA DO CRÉDITO DECORRENTE DE ACÓRDÃO DO TCU

A partir da exposição feita nos tópicos anteriores, torna-se possível classificar os créditos oriundos dos acórdãos condenatórios proferidos pelo TCU quanto à sua natureza jurídica.

As decisões do Tribunal de Contas da União podem conter, no que concerne a sociedades empresárias, a imposição de multa ou a obrigação de reparar o dano. A multa será sempre um crédito da União, uma vez que o TCU é órgão de controle externo integrante da administração pública direta federal. Percebe-se, assim, ser crédito da fazenda pública.

Tal sanção, fundamentada na Lei Orgânica do Tribunal, enquadra-se no conceito de sanção administrativa sustentado por Osório (2020), definido como:

um mal ou castigo, porque tem efeitos afitivos, com alcance geral e potencialmente pro futuro, imposto pela Administração Pública, materialmente considerada, pelo Judiciário ou por corporações de direito público, a um administrado, jurisdicionado, agente público, pessoa física ou jurídica, sujeitos ou não a especiais relações de sujeição com o Estado, como consequência de uma conduta ilegal, tipificada em norma proibitiva, com uma finalidade repressora ou disciplinar, no âmbito de aplicação formal e material do Direito Administrativo.

Nesse sentido, verifica-se que a multa imposta pelo TCU se caracteriza como penalidade aplicada por um tribunal administrativo a um sujeito jurisdicionado que, no caso das sociedades empresárias, mantém com o Estado relação fundada em contrato administrativo, em razão de ilícito tipificado em normas administrativas, com finalidade repressora, como resultado de julgamento realizado no âmbito de uma tomada de contas especial. Trata-se, portanto de multa administrativa, cuja reversão deve ser feita em favor do Tesouro Nacional.

O crédito correspondente à multa imposta se qualifica, conseqüentemente, como dívida ativa não tributária, a ser executada pela PGU. A cobrança pode ser realizada pelo rito da execução fiscal, caso o crédito seja inscrito em dívida ativa, ou pelo rito de execução de título extrajudicial definido no CPC.

Por sua vez, o crédito decorrente da imposição de obrigação de reparar o dano ao erário se apresenta claramente não tributário, mas pode ou não constituir dívida ativa. Essa propriedade dependerá do cofre credor. Caso o credor seja pessoa jurídica integrante da fazenda pública, o crédito integrará a dívida ativa e poderá ser executado pelo procedimento da LEF (se inscrito) ou do CPC. O órgão de representação judicial da União nessa situação será a PGU, quando o crédito for de titularidade de pessoas jurídicas despersonalizadas integrantes da administração direta, ou a PGF, caso se trate de crédito em favor de autarquias ou fundações de direito público.

O crédito não adquirirá a condição de dívida ativa, no entanto, nos casos em que o cofre credor seja de instituição não pertencente à fazenda pública, isto é, quando o credor for empresa pública ou sociedade de economia mista. Nessa situação, a representação judicial necessária para a ação de cobrança é realizada por procuradores da própria entidade exequente e a execução somente pode ser procedida pelo rito da execução de título executivo extrajudicial estabelecido no CPC. Essas conclusões são sumarizadas no quadro abaixo.

Quadro 1 – Propriedades dos créditos decorrentes de acórdãos condenatórios do TCU.

Condenação	Credor	Representação judicial	Natureza do crédito	Rito da execução
Multa	União	PGU	Dívida ativa não tributária	LEF ou CPC
Reparação do dano	Administração direta federal			
	Autarquia ou fundação de direito público	PGF	Crédito não tributário	CPC
Empresa pública ou sociedade de economia mista	Procuradores próprios			

4 ORDEM PREFERENCIAL DE PAGAMENTO NA FALÊNCIA

De modo a tratar com isonomia os credores de uma sociedade empresária em crise, a lei falimentar os distribui em ordens de preferência. Essa ordenação se encontra sintetizada nos arts. 83 e 84 da Lei 11.101/2005 (BRASIL, 2005), na qual os créditos são listados em função de características consideradas relevantes pelo legislador. Cabe salientar que algumas alterações nessa ordem foram recentemente introduzidas pela Lei 14.112/2020 (BRASIL, 2020), publicada em 24/12/2020.

Na redação original da Lei 11.101/2005, doutrinadores como Negrão (2021) e Tomazette (2021) distinguem a estruturação da lista em três ordens de precedência: credores prioritários, extraconcursais e concursais, definidas, respectivamente nos arts. 150 e 151, 84 e 83 da lei de falências. Além destes, ainda deveriam ser consideradas as restituições em dinheiro, regulamentadas no art. 86 do mesmo estatuto legal, as quais se inseriam entre os prioritários e os extraconcursais, por força do art. 149, porém havendo discussão doutrinária sobre o adequado posicionamento dessa categoria.

Na ordenação atual, obtida após a modificação introduzida pela Lei 14.112/2020, a categorização doutrinária ainda pode ser visualizada. No entanto, conforme realçado por Tomazette (2021), a listagem dos créditos extraconcursais foi robustecida, passando a abarcar, dentre outros, os credores prioritários e as restituições em dinheiro. Dessa forma, o legislador

esclareceu textualmente a preferência dessas categorias dentre os créditos não sujeitos ao concurso.

Os credores prioritários correspondem, assim, aos primeiros listados no rol de créditos extraconcursais (art. 84, inciso I-A). Trata-se, conforme já mencionado, dos créditos referidos nos arts. 150 e 151, que devem ser pagos com o dinheiro disponível em caixa. São os créditos trabalhistas de natureza estritamente salarial, vencidos nos três meses anteriores à decretação da falência, até o limite de cinco salários mínimos, e as despesas cujo pagamento antecipado seja indispensável à administração da falência.

Na ordem dos demais credores extraconcursais, a partir da recente alteração legislativa passou-se a priorizar os créditos derivados de financiamento ofertado à sociedade empresária durante sua recuperação judicial (art. 84, inciso I-B). Segundo esclarecido por Negrão (2021), são recursos destinados a viabilizar a reestruturação da empresa, na preservação dos ativos ou na continuidade da atividade empresarial ao longo do processo de recuperação. Essa disposição demonstra uma preocupação com a manutenção da empresa, pensamento que conduziu em grande parte a atualização da lei.

Logo em seguida (art. 84, inciso I-C), estabeleceu-se a preferência da restituição em dinheiro prevista no art. 86. O direito à restituição se fundamenta na propriedade, pois os valores objeto desse pedido não compõem o patrimônio do falido, mas dos titulares requerentes. O procedimento se aproxima mais de uma correção da apuração do ativo que do pagamento de créditos.

A ordenação continua, então, com os créditos remuneratórios do administrador judicial, com as obrigações contraídas durante a recuperação judicial ou após a decretação da falência, as quantias fornecidas à massa falida pelos credores e as demais despesas, custas judiciais e tributos do procedimento falimentar (arts. 84, incisos I-D, I-E, II, III, IV e V). Tais categorias constituem, basicamente, obrigações da massa falida, necessárias ao processamento da falência.

No que concerne aos créditos submetidos ao concurso de credores, a lei original de 2005 os distribuía em oito classes, de acordo com o grau de preferência de cada um. Resumidamente, a ordenação se apresentava da seguinte forma: (1) créditos trabalhistas; (2) créditos com garantia real; (3) créditos tributários; (4) créditos com privilégio especial; (5) créditos com privilégio geral; (6) créditos quirografários; (7) multas contratuais e penas pecuniárias; (8) créditos subordinados.

Na nova redação de 2020, essa distribuição dos credores concursais também sofreu alteração. Foram suprimidos os créditos privilegiados, tanto especiais quanto gerais, e foi

incluída uma nona classe, de modo a explicitar a ordem de preferência conferida aos juros vencidos após a decretação da falência.

Na primeira classe dos credores concursais encontram-se os trabalhistas (art. 83, inciso I), com créditos limitados a 150 salários mínimos, e os decorrentes de acidentes de trabalho. A quantia que ultrapassar esse limite será classificada como crédito quirografário, conforme estabelecido no art. 83, inciso VI, alínea c, da Lei 11.101/2005. Assim, os créditos decorrentes da legislação trabalhista foram distribuídos em diversas categorias (extraconcursal prioritário, concursal trabalhista e concursal quirografário), a depender do montante e do momento de ocorrência da dívida.

A posição seguinte passou a ser ocupada pelos créditos dotados de garantia real (art. 83, inciso II), numa mudança ocorrida na edição da lei falimentar de 2005. Nessa ocasião, tais créditos ganharam prioridade frente aos tributários, como forma de evitar a desvalorização da garantia real e possibilitar a redução de juros em financiamentos concedidos às sociedades empresárias, segundo historiado por Castro (2010). Pertence a esta classe o montante até o limite da garantia, sendo que o valor que a ultrapassar será considerado crédito quirografário.

Em seguida foram colocados os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos antes da decretação da falência (art. 83, inciso III), excetuadas as multas tributárias. Dessa forma, conforme ressaltado por Negrão (2021), observa-se que os créditos de natureza tributária ocupam três posições distintas na legislação falimentar: são extraconcursais se relativos a fatos geradores de tributos realizados após a sentença de falência (art. 84, inciso V); são créditos tributários concursais se ocorridos antes dessa decisão judicial (art. 83, inciso III); são concursais subquirografários se referentes a multas tributárias (art. 83, inciso VII). Outrossim, pode-se perceber que, dentre os créditos da fazenda pública, foram priorizados no quadro geral de credores da falência somente os originados de obrigações de pagar tributos, pois as multas foram incluídas em classe desprestigiada.

Quanto aos créditos não tributários da fazenda pública, nada foi disciplinado na lei de falências. Todavia, a Lei de Execução Fiscal concedeu-lhes as mesmas preferências do crédito tributário, por meio do disposto no art. 4º, § 4º, da Lei 6.830/80:

§ 4º - Aplica-se à Dívida Ativa da Fazenda Pública de natureza não tributária o disposto nos artigos 186 e 188 a 192 do Código Tributário Nacional.

Dentre os dispositivos referenciados do Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1980), encontra-se, no parágrafo único do art. 186, o posicionamento dos créditos tributários na execução concursal da falência, que então passam a se aplicar também aos créditos qualificados como dívida ativa não tributária.

Art. 186. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho. (Redação dada pela Lei Complementar 118/2005)

Parágrafo único. Na falência: (Incluído pela Lei Complementar 118/2005)

I – o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado; (Incluído pela Lei Complementar 118/2005)

II – a lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho; e (Incluído pela Lei Complementar 118/2005)

III – a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados. (Incluído pela Lei Complementar 118/2005)

Ao interpretar esses comandos legais na decisão do Tema Repetitivo 969, a Primeira Seção do STJ pacificou o entendimento de que ao crédito não tributário devem ser conferidas as preferências do crédito tributário na falência, enquadrando-o, por equiparação, no art. 83, inciso III, da Lei 11.101/2005.

O julgamento desse tema repetitivo ocorreu em 28/11/2018 no bojo do REsp 1.521.999/SP, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Rel. p/ acórdão Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, DJe 22/3/2019 (BRASIL, 2018b), admitido como representativo da controvérsia. No voto vencedor, o crédito de natureza não tributária que compõe a dívida ativa da fazenda pública foi caracterizado como crédito tributário por equiparação na falência. A seguir se reproduz excerto da ementa do acórdão proferido:

PROCESSUAL CIVIL E FALIMENTAR. CLASSIFICAÇÃO DE CRÉDITOS. ENCARGO LEGAL INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO. NATUREZA JURÍDICA. CRÉDITO NÃO TRIBUTÁRIO. PREFERÊNCIA CONFERIDA AOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. EXTENSÃO.

1. Nos termos do art. 1º do DL n. 1.025/1969, o encargo de 20% inserido nas cobranças promovidas pela União, pago pelo executado, é crédito não tributário destinado à recomposição das despesas necessárias à arrecadação, à modernização e ao custeio de diversas outras (despesas) pertinentes à atuação judicial da Fazenda Nacional.

2. Por força do § 4º do art. 4º da Lei n. 6.830/1980, foi estendida expressamente ao crédito não tributário inscrito em dívida ativa a preferência dada ao crédito tributário. (...)

4. Para os fins do art. 1.036 do CPC/2015, firma-se a seguinte tese: "O encargo do DL n. 1.025/1969 tem as mesmas preferências do crédito tributário devendo, por isso, ser classificado, na falência, na ordem estabelecida pelo art. 83, III, da Lei n. 11.101/2005." (Grifos acrescidos.)

Esse mesmo entendimento consta na decisão relativa ao REsp 1.525.388/SP, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Rel. p/ acórdão Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, DJe 3/4/2019, também vinculado ao Tema Repetitivo 969, e constitui fundamento para julgamentos posteriores da Segunda Turma do STJ, a exemplo do REsp 1.821.465/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 30/10/2019, e do AREsp 1.541.192/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 21/8/2020.

Cabe observar, porém, que a equiparação com créditos tributários não foi conferida a todos os créditos não tributários, mas somente aos que possuem a qualidade de dívida ativa

da fazenda pública, nos termos do art. 4º, § 4º, da LEF. Neste aspecto, compreende-se neste trabalho que não deve haver distinção quanto à existência ou não de inscrição da dívida, pois a característica preponderante do crédito se refere à qualidade do credor como fazenda pública.

Continuando a apresentar as classes definidas na legislação falimentar, tem-se que os créditos privilegiados, sejam com privilégio especial ou geral, deixaram de pertencer a classes próprias com o advento da Lei 14.112/2020. Por conseguinte, passaram a se enquadrar na classe seguinte, de créditos quirografários, juntamente com todos os demais que não mereceram classificação específica na legislação falimentar. Esta se trata, portanto, de uma categoria residual, na qual foram inseridas também as parcelas de créditos trabalhistas e com garantia real que excederam os limites respectivos de priorização.

O regime falimentar a partir de 2005 admitiu a inclusão de multas no quadro geral de credores, porém na posição desprivilegiada de crédito subquirografário, uma vez que possuem caráter punitivo. Nessa classe foram incluídas as multas contratuais, penais, administrativas e tributárias.

As últimas posições no quadro geral de credores são ocupadas pelos créditos subordinados e pelos juros vencidos após a decretação da falência (arts. 83, incisos VIII e IX, respectivamente). Os subordinados são aqueles assim definidos em lei ou contrato, bem como os créditos de sócios e administradores sem vínculo empregatício cuja contratação não tenha seguido condições comutativas ou práticas de mercado. Já os juros constituem categoria incluída pela Lei 14.112/2020 para especificar claramente a sua posição. Caso sobre recursos após a satisfação dos credores, eles serão distribuídos entre os sócios, na proporção de suas participações na sociedade empresária.

O quadro seguinte, elaborado por Negrão (2021), permite a visualização sistemática completa da ordem de preferência dos créditos conforme estabelecida na legislação atual.

Quadro 2 – Classificação dos créditos conforme Lei 11.101/2005 com alterações da Lei 14.112/2020.

Prioritários	(1) Créditos trabalhistas de natureza estritamente salarial vencidos nos 3 meses anteriores à decretação da falência, até o limite de 5 salários-mínimos por trabalhador (art. 151) e as despesas cujo pagamento antecipado seja indispensável à administração da falência (art. 150) – art. 84, I-A.
Extraconcursais	(2) O valor efetivamente entregue ao devedor em recuperação judicial pelo financiador (art. 69-B) – art. 84, I-B. (3) Restituições em dinheiro previstas no art. 86 (art. 149) – art. 84, I-C. (4) Remunerações devidas ao administrador judicial e aos seus auxiliares, reembolsos devidos aos membros do Comitê de Credores e créditos derivados da legislação trabalhista ou decorrentes de acidentes de trabalho relativos a serviços prestados após a decretação da falência (art. 84, I-D). (5) Obrigações resultantes de atos jurídicos válidos praticados durante a recuperação judicial, nos termos do art. 67, ou após a decretação da falência (art. 84, I-E). (6) Quantias fornecidas à massa falida pelos credores (art. 84, II).

	<p>(7) Despesas com arrecadação, administração, realização do ativo e distribuição do seu produto e custas do processo de falência (art. 84, III).</p> <p>(8) Custas judiciais relativas às ações e execuções em que a massa falida tenha sido vencida (art. 84, IV).</p> <p>(9) Tributos relativos a fatos geradores ocorridos após a decretação da falência, respeitada a ordem estabelecida no art. 83 (art. 84, V).</p>
Concorrentes ou concursais	<p>(10) Créditos derivados da legislação do trabalho até 150 salários-mínimos por credor, e aqueles decorrentes de acidentes de trabalho (art. 83, I).</p> <p>(11) Créditos com direito real de garantia até o limite do valor do bem gravado (art. 83, II).</p> <p>(12) Créditos tributários, independentemente da sua natureza e do tempo de constituição, exceto os créditos extraconcursais e as multas tributárias (art. 83, III). Respeitada a ordem prevista no art. 187, parágrafo único, do CTN.</p> <p>(13) Créditos quirografários (art. 83, VI).</p> <p>(14) Créditos subquirografários: multas contratuais e as penas pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, incluídas as multas tributárias (art. 83, VII).</p> <p>(15) Créditos subordinados (art. 83, VIII).</p> <p>(16) Juros vencidos após a decretação da falência (arts. 83, IX, e 124).</p>

Fonte: NEGRÃO (2021), pp. 747-749. Edição do Kindle. (Com adaptações.)

5 ORDEM DE PREFERÊNCIA DOS CRÉDITOS ORIUNDOS DE ACÓRDÃO DO TCU NA FALÊNCIA

Com base na natureza jurídica dos créditos representados por acórdãos condenatórios do Tribunal de Contas da União, discutida na seção 3 deste trabalho, bem como na ordenação em classes de preferência definida nos arts. 83 e 84 da Lei 11.101/2005, torna-se possível examinar a posição em que se enquadram nessa classificação.

A condenação imposta pelo TCU a uma sociedade empresária pode ser multa ou obrigação de reparar o dano ao erário. No exame seguinte busca-se avaliar o enquadramento desses créditos nas classes de credores concursais e extraconcursais, inclusive prioritários.

De antemão já se pode excluir desta análise todas as classes de créditos trabalhistas e as relativas ao financiamento da recuperação judicial ou a despesas com os processos falimentares. Tampouco a classe de créditos com garantia real se mostra aplicável. Embora a dívida da sociedade empresária possa decorrer de descumprimento contratual, a garantia eventualmente exigida pela administração pública ao celebrar o contrato administrativo não possui natureza de direito real.

Já o enquadramento na classe dos tributários merece mais atenção. Apesar de a condenação do TCU constituir crédito não tributário, verificou-se na seção 4 deste estudo a existência de hipótese legal de equiparação desse crédito com o tributário na falência. De acordo com o art 4º, § 4º, da Lei de Execução Fiscal, a equiparação se aplica ao crédito não tributário que compõe a dívida ativa da fazenda pública.

Dessa forma, avalia-se que parte dos créditos decorrentes de acórdãos do TCU pode ser considerado tributário por equiparação. Conforme examinado anteriormente, quando a

reparação do dano imposta pelo órgão de controle externo tem como cofre credor a fazenda pública (administração direta federal, autarquia ou fundação pública), o crédito correspondente possui natureza de dívida ativa não tributária. Nesse caso, incide a hipótese legal de equiparação com crédito tributário na falência, ou seja, enquadramento na classe definida no art. 83, inciso III, da Lei 11.101/2005.

O mesmo não pode ser concluído em relação aos créditos cujo cofre credor seja de empresa pública ou sociedade de economia mista, uma vez que essas organizações não são englobadas pelo conceito de fazenda pública. Necessário, portanto, continuar a análise quanto à classificação dos respectivos créditos.

Por sua vez, as multas imputadas pelo TCU, apesar de constituírem dívida ativa não tributária, não podem ser equiparadas aos créditos tributários na terceira classe entre os concursais, tendo em vista que o legislador as diferenciou explicitamente na ordenação.

As multas impostas pelo Tribunal de Contas da União a sociedades empresárias possuem natureza administrativa, pois se fundamentam no art. 57 da Lei Orgânica desse órgão de controle externo da administração pública. Assim sendo, verifica-se que os créditos correspondentes a esse tipo de condenação se qualificam como penas pecuniárias por infração de leis administrativas, o que os permite enquadrar na classe do art. 83, inciso VII, da Lei 11.101/2005, sendo, portanto, créditos subquirografários.

Resta buscar, então, o enquadramento das condenações de reparação de dano em favor das empresas estatais. Tais créditos não se classificam como créditos subordinados, uma vez que inexistente lei ou contrato que os defina como tal. Tampouco constituem juros, o que elimina da análise todas as classes de créditos específicos.

Antes de concluir este exame, cabe verificar se os créditos referentes a reparação de prejuízo podem ser objeto de pedido de restituição. Nesse sentido, observa-se que Tomazette, Ferreira e Dias Filho (2018) analisaram situação na qual empresários provocaram dano ao erário a partir da prática de atos ilícitos, o que se coaduna com fatos ensejadores de condenações do TCU, e concluíram pela pertinência da restituição de valores ao Estado sem concorrência com os credores do falido.

Nesse trabalho, porém, os autores não inseriram os acórdãos do TCU no objeto de pesquisa. A avaliação foi direcionada aos efeitos do confisco, ou pena de perdimento do produto do ilícito, sobre o direito falimentar. Ao compreender que a sanção de perdimento de bens representaria imediata transferência de propriedade em favor do Estado, tais valores não estariam mais na esfera de disponibilidade da sociedade empresária sancionada. Consequentemente, o montante equivalente ao confisco não mais comporia o patrimônio do

falido e não poderia ser objeto de rateio entre os credores, cabendo ao Estado requerer a restituição da quantia aos seus cofres, por meio do procedimento dos arts. 85 a 92 da Lei 11.101/2005.

Embora os fatos ensejadores de pena de perdimento do produto do ilícito possam ser idênticos aos que resultam em condenação para ressarcir o dano, as soluções aplicadas são distintas. Uma representa sanção imposta por sentença judicial que, segundo os autores, afetaria de imediato o direito de propriedade; outra decorre de acórdão de órgão administrativo que condena à reparação do dano, o que se insere no âmbito do direito obrigacional. Dessa forma, o direito de propriedade que fundamentaria o pedido de restituição no perdimento de bens não se encontra na situação em que a condenação prevê obrigação de ressarcimento de prejuízo causado a outrem.

Outra discussão que poderia ser travada, mas que extrapola o escopo do presente estudo, seria a possibilidade de entender o perdimento do produto do ilícito como pena pecuniária por infração de leis penais ou administrativas, o que posicionaria essa sanção como crédito subquirografário na falência.

Concluindo acerca da pertinência de restituição em dinheiro, no presente estudo se entende que o crédito decorrente de acórdão condenatório do TCU não se fundamenta em direito de propriedade e, portanto, não pode ser objeto de pedido de restituição nos termos do art. 86 da Lei 11.101/2005.

Por fim, ante a ausência de classificação específica, os créditos decorrentes de acórdãos condenatórios de ressarcimento aos cofres das empresas públicas e das sociedades de economia mista devem ser entendidos como quirografários.

Em suma, com base na análise efetuada nesta seção, conclui-se que a dívida imposta à sociedade empresária falida em favor da administração pública federal deve se submeter ao concurso de credores, distinguindo-se a classe aplicável conforme a natureza do crédito.

Caso o crédito se refira a multa aplicada nos termos do art. 57 da LOTCU, sua classificação deverá ser na qualidade de subquirografário, enquadrado no art. 83, inciso VII, da Lei 11.101/2005. Caso o crédito decorra da obrigação de reparar o dano, ele deverá ser equiparado a crédito tributário, na classe do art. 83, inciso III, quando o cofre credor for integrante da fazenda pública (administração direta federal, autarquia ou fundação pública); ou deverá ser categorizado como quirografário, enquadrado no inciso VI do mesmo dispositivo legal, quando o cofre credor for de empresa pública ou sociedade de economia mista. Este entendimento pode ser visualizado no quadro seguinte.

Quadro 3 – Classificação dos créditos decorrentes de acórdãos condenatórios do TCU na falência.

Condenação	Credor	Classificação do crédito	Dispositivo na Lei 11.101/2005
Multa	União	Subquirografário	Art. 83, inciso VII
Reparação do dano	Administração direta federal	Tributário por equiparação	Art. 83, inciso III
	Autarquia ou fundação de direito público		
	Empresa pública ou sociedade de economia mista	Quirografário	Art. 83, inciso VI

6 CRÉDITOS SUBMETIDOS AO PROCESSO DE RECUPERAÇÃO JUDICIAL

Por meio do procedimento de recuperação judicial, o empresário devedor busca estabelecer um acordo multilateral com os credores, de modo que a crise da empresa possa ser superada, ou mesmo evitada. Trata-se da aplicação de princípios modernos do direito falimentar, em que se prioriza a recuperação das sociedades empresárias viáveis, ainda que em crise, no intuito de preservar a função social da empresa, representada pela atividade produtiva desempenhada, pelos empregos gerados e pelos próprios interesses dos credores.

Nesse procedimento, a identificação dos credores visa sobretudo a revelar quem participará do grupo que poderá ter seus interesses afetados pelo acordo e que, portanto, terá direito a se manifestar e a deliberar acerca do plano de recuperação a ser adotado.

Embora o caput do art. 49 da Lei 11.101/2005 afirme que “estão sujeitos à recuperação judicial todos os créditos existentes na data do pedido”, há exceções expressamente estabelecidas na legislação. Conforme explica Negrão (2021), foram ressalvados os créditos fiscais e os textualmente arrolados nos §§ 3º e 4º desse mesmo dispositivo legal, relativos à propriedade de bens postos à disponibilidade do devedor ou de adiantamento de contrato de câmbio.

Ou seja, a recuperação judicial afeta todos os componentes da lista contida no art. 83 da Lei 11.101/2005, com exceção dos credores fiscais e dos credores proprietários. De fato, da leitura dos §§ 7º-A e 7º-B do art. 6º da lei falimentar, verifica-se que as suspensões processuais decorrentes do deferimento do pedido de recuperação judicial não se aplicam a esses credores.

O afastamento dos créditos fiscais da recuperação judicial é consequência do disposto no art. 187 do CTN e da impossibilidade de negociação privada sobre esses créditos, pois somente seriam admitidas as hipóteses de transação e de parcelamento perante o poder público, especificamente estatuídas em lei. Segundo Tomazette (2021), essa disposição

beneficia tanto os créditos fiscais tributários, quanto os não tributários, a exemplo das multas e indenizações. Ou seja, a admissão de processamento da recuperação judicial não suspende a execução fiscal de qualquer crédito fazendário inscrito em dívida ativa.

Posição divergente foi defendida por Basilio e Ferraz (2019), cujo entendimento é de que o comando do CTN se dirige exclusivamente aos créditos tributários. Dessa forma, a novação decorrente do deferimento do processamento da recuperação judicial atingiria também os créditos fiscais não tributários. Essa compreensão se fundamentaria na interpretação sistemática dos arts. 6º, §§ 4º e 7º, 52, inciso III, e 83, inciso VII, da Lei 11.101/2005, do art. 39 da Lei 4.320/64, dos arts. 1º, 2º, *caput*, e 4º, § 4º, da Lei 6.830/80 e dos arts. 3º, 187 e 191-A do CTN, porém no trabalho consultado não se encontra o desenvolvimento do raciocínio.

De acordo com esses autores, o entendimento defendido corresponderia, inclusive, ao das cortes superiores sob a égide da legislação falimentar editada em 1945. Segundo esta compreensão, os créditos fiscais tributários estariam excluídos da recuperação judicial, mas os não tributários se sujeitariam a esse procedimento. As decisões judiciais que embasaram esse argumento referem-se à inadmissibilidade de cobrança de multas na falência, sintetizadas nas Súmulas 192 e 565 do STF. No entanto, tal entendimento foi superado com a edição da Lei 11.101/2005, que listou as multas na categoria de créditos subquirográficos.

Examinando os dispositivos legais aplicáveis, Sacramone (2021) esclareceu que a natureza fiscal mencionada no art. 6º, § 7º-B, da Lei 11.101/2005 não é sinônimo de natureza tributária. De acordo com o art. 39, § 2º, da Lei 4.320/64, o crédito fiscal pode ser tanto tributário quanto não tributário. O conceito de dívida ativa da fazenda pública compreendido na LEF tampouco faz distinção. Dessa forma, a leitura do comando contido na lei falimentar conduziria ao entendimento de que o crédito fiscal, qualquer que seja sua natureza, “não se submete à negociação coletiva dos credores promovida pela recuperação judicial”.

Entretanto, o autor procurou distinguir a situação dos créditos não tributários em relação aos tributários. Nesse sentido, observou que a jurisprudência se voltou ao texto do art. 187 do CTN, que afirma a insubmissão dos créditos tributários ao concurso de credores e à habilitação na falência ou em recuperação judicial, contudo concluiu que esse comando não se mostra suficiente para definir a sorte dos créditos não tributários.

Partindo para uma interpretação sistemática dos artigos da própria Lei 11.101/2005, Sacramone (2021) vislumbrou uma diferenciação que significaria privilégio somente em relação aos créditos tributários. Um dos aspectos indicativos dessa conclusão seria a imposição de satisfação desses créditos (tributários) como condição para a concessão da recuperação judicial, sendo inexistente essa exigência relativamente aos não tributários. Além disso, a lei

não preveria forma de composição especial destes créditos, ao passo que haveria a possibilidade de parcelamento dos tributários. Outro aspecto seria a ausência de tratamento privilegiado para os créditos não tributários na falência, os quais comporiam a classe dos quirografários ou subquirografários. Por fim, o autor opinou inexistir justificativa para o tratamento diferenciado dos créditos fiscais não tributários, refutando a hipótese de qualificação do credor como ente público.

Com base nesse raciocínio, Sacramone (2021) concluiu que os créditos fiscais não tributários devem se submeter ao plano de recuperação judicial. Nesse grupo estariam contidos, por exemplo, os créditos advindos de contratos administrativos, penalidades aplicadas por agências reguladoras e, inclusive, multas impostas em acordos de leniência.

Analisando-se os aspectos observados na interpretação sistemática acima, em conjunto com a modificação introduzida no ordenamento pela Lei 14.112/2020, infere-se que algumas conclusões podem ser concebidas sob outra perspectiva. No que concerne à possibilidade de composição especial, observa-se que, em relação aos créditos fiscais, o devedor poderá requerer parcelamento, diante do permissivo contido textualmente no art. 68 da Lei 11.101/2005 e no art. 10-A da Lei 10.522/2002, com redação dada pela recente Lei 14.112/2020. Há ainda a faculdade de celebrar transação com o órgão de representação judicial do poder público, nos termos previstos no art. 10-C da Lei 10.522/2002, também recentemente incluído no ordenamento. Ambas as possibilidades, parcelamento ou transação, são aplicáveis a créditos tributários ou não tributários da fazenda pública e podem acarretar a convocação da recuperação judicial em falência em caso de descumprimento dos termos acordados (art. 73, inciso V, da Lei 11.101/2005).

Quanto ao tratamento dado aos créditos fiscais não tributários na falência, entende-se, conforme examinado na seção 4 deste estudo, que o legislador lhes concedeu prioridade ao equipará-los aos créditos tributários, nos termos do art. 4º, § 4º, da LEF. Assim sendo, estariam os créditos de ambas as naturezas incluídos na terceira classe dentre os credores concursais, ressaltando-se os créditos decorrentes de multas.

Por seu turno, condicionar a concessão da recuperação judicial à satisfação de determinada classe de créditos não tem correlação unívoca com sua retirada do plano de soerguimento do devedor. Nesse aspecto, verifica-se que não foi imposta condição desse tipo relativamente aos credores mencionados no art. 49, §§ 3º e 4º, da lei falimentar e, mesmo assim, eles não se submetem à recuperação judicial.

Quanto à priorização do credor público frente aos demais, percebe-se que a legislação lhe conferiu tratamento diferenciado em diversos dispositivos, como na equiparação

do crédito fiscal não tributário ao tributário e no recente estabelecimento de incidente de classificação de crédito público (art. 7º-A da Lei 11.101/2005). Não seria inusitado, então, que conceda tratamento distinto também em relação à submissão à recuperação judicial.

Dessa forma, entende-se que os argumentos até agora apresentados não conduzem peremptoriamente à conclusão de que os créditos não tributários devem ou não ser submetidos ao plano de recuperação judicial.

Por outro lado, consultando-se a jurisprudência dos tribunais superiores, encontra-se recente julgamento da Terceira Turma do STJ, proferido por unanimidade em 3/8/2021, que apresenta posição conclusiva exatamente sobre este tema controvertido, proporcionando indicativo de solução e, conseqüentemente, segurança jurídica acerca deste ponto. Trata-se do REsp 1.931.633/GO, Rel. Ministra Nancy Andrighi, DJe 9/8/2021 (BRASIL, 2021b).

O julgamento consistiu em definir se o crédito decorrente de multa administrativa imposta por uma agência reguladora se submete aos efeitos da recuperação judicial do devedor sancionado. Verificando que o crédito em discussão possui natureza não tributária e que o art. 187 do CTN não contém a resposta perquirida, já que aborda somente os créditos tributários, a Relatora buscou preencher a lacuna legislativa a partir do exame das demais normas de cobrança dos créditos públicos.

Nesse desiderato, verificou que a lei falimentar, assim como a Lei de Execução Fiscal, não estabelece distinção entre as naturezas tributária ou não tributária dos créditos. A LEF, aliás, no seu art. 29, afirma textualmente que a dívida ativa da fazenda pública não se sujeita ao concurso de credores ou habilitação em falência ou concordata (recuperação judicial), sem diferenciar a natureza dos créditos.

Tampouco o STJ faria essa distinção em seus julgados. Ou seja, a Corte Superior consideraria inexistir relevância dessa natureza (tributária ou não) para fins de submissão aos efeitos da recuperação judicial. Da mesma forma, a Lei 10.522/2002, que define em seu art. 10-A o parcelamento especial previsto no art. 68 da Lei 11.101/2005, permite que créditos fiscais, tanto tributários, quanto não tributários, sejam satisfeitos conforme as modalidades lá estabelecidas.

Com base nessa análise, a Relatora deduziu que a interpretação conjugada dos dispositivos legais pertinentes conduz à conclusão de que “para fins de não sujeição aos efeitos do plano de recuperação judicial, a natureza tributária ou não tributária do valor devido é irrelevante”. Acompanhada, por unanimidade, pelos demais julgadores da Terceira Turma, o acórdão foi redigido nos seguintes termos:

RECURSO ESPECIAL. RECUPERAÇÃO JUDICIAL. HABILITAÇÃO DE CRÉDITO. MULTA ADMINISTRATIVA. NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. FAZENDA PÚBLICA. CONCURSO DE CREDORES. NÃO SUJEIÇÃO. INTERPRETAÇÃO CONJUGADA DE DISPOSIÇÕES DO CTN, LEI DE EXECUÇÃO FISCAL E LEI DE FALÊNCIA E RECUPERAÇÃO DE EMPRESAS. INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO. PRETENSÃO RECURSAL NÃO ACOLHIDA.

1. Incidente de habilitação de crédito apresentado em 29/10/2014. Recurso especial interposto em 11/8/2020. Autos conclusos ao gabinete da Relatora em 11/3/2021.

2. O propósito recursal consiste em definir se o crédito concernente à multa administrativa aplicada pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA submete-se aos efeitos da recuperação judicial da devedora.

3. O art. 187, caput, do Código Tributário Nacional exclui os créditos de natureza tributária dos efeitos da recuperação judicial do devedor, nada dispondo, contudo, acerca dos créditos de natureza não tributária.

4. A Lei 11.101/05, ao se referir a "execuções fiscais" (art. 6º, § 7º-B), está tratando do instrumento processual que o ordenamento jurídico disponibiliza aos respectivos titulares para cobrança dos créditos públicos, independentemente de sua natureza, conforme disposto no art. 2º, §§ 1º e 2º, da Lei 6.830/80.

5. Desse modo, se, por um lado, o art. 187 do CTN estabelece que os créditos tributários não se sujeitam ao processo de soerguimento - silenciando quanto aqueles de natureza não tributária -, por outro lado verifica-se que o próprio diploma recuperacional e falimentar não estabeleceu distinção entre a natureza dos créditos que deram ensejo ao ajuizamento do executivo fiscal para afastá-los dos efeitos do processo de soerguimento.

6. Ademais, a própria Lei 10.522/02 - que trata do parcelamento especial previsto no art. 68, *caput*, da LFRE - prevê, em seu art. 10-A, que tanto os créditos de natureza tributária quanto não tributária poderão ser liquidados de acordo com uma das modalidades ali estabelecidas, de modo que admitir a submissão destes ao plano de soerguimento equivaleria a cancelar a possibilidade de eventual cobrança em duplicidade.

7. Tampouco a Lei 6.830/80, em seus artigos 5º e 29, faz distinção entre créditos tributários e não tributários, estabelecendo apenas, em sentido amplo, que a "cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, liquidação, inventário ou arrolamento".

8. Esta Corte Superior, ao tratar de questões envolvendo a possibilidade ou não de continuidade da prática, em execuções fiscais, de atos expropriatórios em face da recuperanda, também não se preocupou em diferenciar a natureza do crédito em cobrança, denotando que tal distinção não apresenta relevância para fins de submissão (ou não) da dívida aos efeitos do processo de soerguimento.

9. Assim, em que pese a dicção aparentemente restritiva da norma do caput do art. 187 do CTN, a interpretação conjugada das demais disposições que regem a cobrança dos créditos da Fazenda Pública insertas na Lei de Execução Fiscal, bem como daquelas integrantes da própria Lei 11.101/05 e da Lei 10.522/02, autorizam a conclusão de que, para fins de não sujeição aos efeitos do plano de recuperação judicial, a natureza tributária ou não tributária do valor devido é irrelevante. (Grifos acrescidos.)

A decisão do STJ, portanto, estabeleceu que todo crédito da fazenda pública não se submete à recuperação judicial, seja ele tributário ou não. Nem mesmo os créditos constituídos por penas pecuniárias, como o examinado pelos julgadores no caso concreto do recurso especial, são atingidos pelo plano de soerguimento da empresa em crise. Observa-se que a característica prevalecente nessa decisão foi a natureza do crédito como dívida ativa da fazenda pública.

Considera-se que esse entendimento se mostra coerente, à medida que o crédito de titularidade da fazenda pública não admite negociação concursal. Mesmo as possibilidades de parcelamento ou transação estabelecidas, respectivamente, nas leis federais 10.522/2002 e 13.988/2020 somente permitem negociação individual com o devedor. Inexiste abertura para que a fazenda pública seja impelida a aceitar a novação de crédito decorrente da aprovação do plano de recuperação judicial, ainda que a assembleia de credores contasse com representantes da administração pública. A Lei 13.988/2020, ademais, estatui em seu art. 12, § 3º, que sequer a transação celebrada nos seus termos implicaria novação.

Aos créditos da fazenda pública aplica-se o entendimento pré-existente e agora positivado no art. 6º, § 7º-B, da Lei 11.101/2005, de que a suspensão das ações de cobrança contra o devedor em recuperação judicial não atinge as execuções fiscais, as quais devem prosseguir no juízo próprio. Caberá ao juízo recuperacional apenas realizar uma ponderação de menor onerosidade quanto à constrição patrimonial efetuada no bojo da execução, podendo substituir o bem penhorado que seja essencial à manutenção da atividade empresarial. Essa compreensão foi ratificada pela Primeira Seção do STJ ao decidir cancelar o Tema Repetitivo 987, quando do julgamento do REsp 1.694.261/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 28/6/2021 (BRASIL, 2021a).

O afastamento dos créditos fiscais da recuperação não significa que devam ser ignorados nesse procedimento. Ao contrário, conforme alertado por Tomazette (2021), cumpre listá-los detalhadamente no rol de credores, de modo que os demais envolvidos tomem conhecimento de toda a estrutura da dívida.

A evolução do ordenamento jurídico no sentido do combate à corrupção e à lavagem de dinheiro trouxe à tona a discussão acerca do tratamento a ser conferido aos créditos decorrentes de acordos de leniência firmados pelas sociedades empresárias infratoras e o poder público. Tais acordos, introduzidos na legislação por meio dos arts. 16 e 17 da Lei 12.846/2013 (Lei Anticorrupção – LAC) (BRASIL, 2013), podem ser entendidos como um meio de preservação da empresa, uma vez que possibilitam o abrandamento das sanções a que estaria sujeita a sociedade empresária em razão da prática atos lesivos à administração pública, nacional ou estrangeira. No art. 5º desse diploma legal são tipificados tais atos ilícitos.

Segundo esclarecido por Coelho (2015), a Lei Anticorrupção foi editada num contexto de combate à corrupção em âmbito global, de forma a coibir essa prática impeditiva da construção de ambiente de livre concorrência em nível mundial. A maior tolerância a esse tipo de delito em alguns países provocaria distorção no mercado competitivo, por proporcionar vantagens ilícitas aos corruptores.

Dessa forma, o ordenamento, que já vinha sendo modificado por meio da celebração de tratados internacionais, foi complementado no Brasil pela edição da LAC, introduzindo algumas inovações normativas. Dentre essas, Souza, Zocal e Carvalho (2018) destacam a responsabilização objetiva, administrativa e civil, das pessoas jurídicas envolvidas em atos lesivos à administração pública, a obrigação de reparar integralmente o dano provocado ao Estado, a responsabilidade solidária de sociedades do mesmo grupo econômico e a possibilidade de celebração de acordos de leniência.

Ao avaliar a sujeição desses acordos ao procedimento de recuperação judicial da sociedade empresária celebrante, Coelho (2015) inferiu ser determinante conhecer o momento de sua assinatura, se antes ou depois do ajuizamento do pedido de recuperação, pois se considerou que o crédito oriundo do acordo seria constituído no ato de sua celebração. Assim, se a leniência for firmada quando a recuperação judicial já estiver em curso, o crédito constituído pelo acordo será extraconcursal. Ao contrário, se o pedido de recuperação for posterior ao acordo de leniência, o crédito estará, em princípio, sujeito ao plano de soerguimento da empresa. Neste caso, sua exclusão apenas ocorreria caso se tratasse de crédito fiscal ou se fosse inserida, no acordo de leniência, cláusula de não sujeição a eventual processo de recuperação judicial.

A premissa adotada nesse raciocínio, contudo, pode ser questionada quando se trata de reparação de dano. Nessas situações, pode-se arguir se o acordo de leniência estaria de fato provocando a constituição do crédito, sobretudo ao se recordar que o descumprimento do pacto resultaria na sua rescisão e, conseqüentemente, na desconstituição do crédito. Melhor seria entender que o crédito se constitui no momento da ocorrência do dano. Nessa ocasião pretérita, em que foi praticado o ilícito, nasce a obrigação de reparar o dano.

Sob outro aspecto, decidir a sorte do acordo de leniência em função do momento de sua celebração, se anterior ou posterior ao pedido de recuperação judicial, permite que a sociedade empresária, ao mesmo tempo corruptora e em crise, manipule a situação conforme sua conveniência. Num caso de simultaneidade entre as negociações da leniência e a preparação de pedido de recuperação judicial, a sociedade empresária teria quase completo controle sobre o momento de finalização de cada um desses processos.

Pode-se mencionar o exemplo relativo à UTC Engenharia, lembrado por Conceição (2019), que em 2017 celebrou acordo de leniência com a Controladoria-Geral da União (CGU) e a Advocacia-Geral da União e, na semana seguinte, protocolou pedido de recuperação judicial inserindo o crédito do acordo no rol dos quirografários. Apenas como informação, após

impugnação da CGU e da AGU, o administrador judicial classificou tais créditos (multa) como fiscais e os excluiu do plano de recuperação.

Recentemente, a 1ª Câmara Reservada de Direito Empresarial do Tribunal de Justiça de São Paulo (TJSP) trouxe abalizado entendimento sobre a questão, concluindo pela não sujeição dos acordos de leniência aos procedimentos de recuperação judicial. O caso concreto versou sobre o exame de sujeição do crédito oriundo de acordo de leniência firmado pela República Dominicana em relação à recuperação judicial do Grupo Odebrecht (Agravo de Instrumento 2257373-73.2020.8.26.0000, Rel. Desembargador Alexandre Lazzarini, 15/9/2021) (SÃO PAULO, 2021).

A compreensão, adotada por unanimidade, foi que acordo de leniência não deve ser visto como negócio jurídico vinculado ao direito obrigacional, mas como ato administrativo, na qualidade de instituto do direito administrativo sancionador. Mediante esse instrumento, o Estado, exercendo seu poder de império, relativiza o princípio da indisponibilidade do interesse público e dispõe do seu direito de punir de forma mais rigorosa. Sua insubmissão ao processo de recuperação judicial é essencial, caso contrário seria violada a finalidade do acordo de leniência.

Dessa forma, ao lado das hipóteses de exceção textualmente estipuladas na Lei 11.101/2005, a inovação trazida pela legislação anticorrupção introduziu mais um tipo de crédito não sujeito ao plano de recuperação judicial, aquele decorrente de acordo de leniência.

Tendo em vista que a característica determinante nessa orientação jurídica se refere à natureza do acordo de leniência, sua relação de exclusão perante a recuperação judicial independe do momento em que foi celebrado. Ou seja, torna-se irrelevante se o pacto com o poder público se realizou antes ou depois do pedido judicial da recuperação empresarial, pois em nenhuma alternativa o acordo com o Estado poderá ser renegociado na assembleia de credores.

Pode-se ir mais além no exame do impacto da inovação normativa representada pela Lei Anticorrupção sobre os procedimentos de recuperação judicial. Este tema se revela interessante atualmente, na medida em que se observam casos de construtoras de grande porte que adentraram em processo de crise empresarial após a evidenciação de terem adotado práticas delitivas de fraude às licitações da estatal petroleira. Algumas das sociedades empresárias envolvidas recorreram à recuperação judicial, celebraram acordo de leniência e foram condenadas à reparação do dano provocado à Petróleo Brasileiro S.A.

A Lei Anticorrupção estatui que as pessoas jurídicas corruptoras devem reparar integralmente o prejuízo causado à administração pública. O diploma legal contém reiterados

comandos nesse sentido, distribuídos ao longo de toda a sua extensão: art. 4º, §§ 1º e 2º, art. 6º, § 3º, art. 13, art. 16, § 3º, art. 19, § 4º, e art. 21, parágrafo único. Nem mesmo por meio de acordo de leniência poderia a sociedade infratora mitigar a obrigação de reparação integral do dano, conforme disposto no art. 16, § 3º, da Lei 12.846/2013. Essa norma se coaduna com os comandos da Lei 8.429/92 (Lei de Improbidade Administrativa – LIA) (BRASIL, 1992a), que constitui outro diploma do sistema anticorrupção do ordenamento pátrio e estabelece a reparação integral do dano como decorrência da condenação do infrator ímprobo.

A partir da observação dessas disposições legais, em especial do comando referente aos acordos de leniência, verifica-se que o legislador permitiu a relativização do princípio da indisponibilidade do interesse público no que concerne à imposição de punições, porém impediu que o próprio poder público negocie a reparação do dano. Se ao credor público e a seu representante legal foi vedado transacionar o valor do prejuízo a ser ressarcido pelo infrator, infere-se que os particulares integrantes da assembleia de credores tampouco podem negociar o crédito respectivo na recuperação judicial da devedora.

Por conseguinte, conclui-se que não se deve submeter ao acordo de credores da recuperação judicial o crédito de empresa estatal que corresponda a indenização por danos causados pela recuperanda ao praticar atos lesivos à administração pública. Em outras palavras, se o dano decorre dos delitos elencados no art. 5º da Lei 12.846/2013, a obrigação de ressarcimento é integral e não pode ser objeto de negociação, seja pelo poder público, seja pelos credores particulares, caso contrário ocorreria desvirtuamento das normas de combate à corrupção. Esse crédito pode estar declarado não só num acordo de leniência, mas também em decisão administrativa de processo de ressarcimento por dano ao erário ou em decisão judicial fundamentada na Lei Anticorrupção.

Em síntese, diante do exposto, verifica-se que a regra do art. 49 da lei falimentar, de que todos os créditos existentes na data do pedido de recuperação judicial se submetem ao procedimento recuperacional, possui como exceções os créditos fiscais, tributários ou não, aqueles mencionados nos §§ 3º e 4º desse mesmo dispositivo legal, os decorrentes de acordo de leniência firmado pela recuperanda com o poder público, independentemente do momento de sua celebração, bem como os créditos representativos de obrigação de reparar o dano provocado pela recuperanda na prática de atos lesivos à administração pública.

7 SUBMISSÃO DOS CRÉDITOS ORIUNDOS DE ACÓRDÃO DO TCU À RECUPERAÇÃO JUDICIAL

No intuito de avaliar se os créditos decorrentes de acórdãos condenatórios do TCU se sujeitam ao processo de recuperação judicial da sociedade empresária condenada, deve-se, novamente, atentar para a natureza desses créditos.

Da análise efetuada na seção 3 deste trabalho, depreendeu-se que esses créditos terão natureza jurídica de dívida ativa da fazenda pública quando se referirem a multas administrativas impostas com base na Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, bem como quando constituírem obrigação de reparação de dano aos cofres da administração pública direta federal, de suas autarquias ou de suas fundações de direito público.

Nesses casos, diante do recente entendimento proferido pelo STJ, não haverá sujeição dos créditos aos efeitos da recuperação judicial. Conseqüentemente, os valores definidos nas condenações do TCU não poderão ser objeto do acordo multilateral encetado no procedimento recuperacional, assim como as ações de cobrança eventualmente em curso não serão obrigatoriamente suspensas.

Por outro lado, esses créditos fiscais não tributários poderão ser submetidos a negociação individual do devedor com o credor público, nos termos legalmente estabelecidos para o parcelamento especial ou transação. Nessas situações, o ente público credor será representado pelo respectivo órgão de representação judicial (PGU ou PGF, conforme o caso).

Alguma restrição a esse entendimento poderia ser levantada ao se lembrar que os acórdãos do TCU, por constituírem títulos executivos extrajudiciais, apresentam a faculdade de terem sua execução processada pelo rito previsto no CPC e não por meio de execução fiscal. Como, geralmente, os dispositivos legais excepcionam as execuções fiscais da sujeição à recuperação judicial, poderia ser aventada a hipótese de que os créditos não inscritos na dívida ativa e cobrados com base no rito processual civil deveriam se submeter ao plano de soerguimento da empresa.

Entretanto, tal raciocínio conduziria a uma dicotomia sobre o mesmo crédito: caso inscrito na dívida ativa, não se sujeitaria à recuperação judicial; caso não inscrito, deveria se submeter a ela. Nessa linha de pensamento, seria dada importância crucial ao procedimento administrativo de inscrição do crédito fazendário em dívida ativa. Como consequência, a sujeição ou não à recuperação judicial dependeria exclusivamente da escolha discricionária do órgão de representação judicial do credor público. Não parece ser esse o sentido da lei.

Ao contrário, nas disposições normativas concernentes ao tema, verifica-se que o tratamento diferenciado foi estabelecido em função do credor, por sua qualidade de ente

público, em virtude da supremacia do interesse público. Por conseguinte, interessa saber se o crédito constitui dívida ativa da fazenda pública, mas não se ele está inscrito ou se o rito escolhido para cobrança foi o da execução fiscal.

Conclui-se, portanto, que o crédito decorrente de condenação imposta pelo TCU não se sujeita aos efeitos da recuperação judicial caso apresente a qualidade de dívida ativa da fazenda pública, independentemente de estar inscrito ou não, de estar sendo executado judicialmente ou não, e de ser cobrado via execução fiscal ou pelo procedimento de execução de título extrajudicial definido no CPC.

Tal raciocínio não se aplica quando o crédito representado pelo acórdão do TCU não detém a característica de dívida ativa da fazenda pública. São os casos de condenação da sociedade empresária infratora ao ressarcimento do dano sofrido por empresa pública ou sociedade de economia mista. Nesta situação, em regra, o crédito, que se classifica como quirografário na falência, deve se submeter aos efeitos da recuperação judicial. A empresa estatal participará da assembleia geral de credores e haverá suspensão de eventual ação de cobrança em curso.

Conforme ponderado na seção anterior, a legislação anticorrupção produziu impacto ao comportar exceções a essa regra. Uma delas seria a não sujeição ao procedimento recuperacional de créditos representativos da obrigação de reparar o dano provocado pela recuperanda ao praticar atos lesivos à administração pública.

No âmbito administrativo, créditos desse tipo podem ser declarados em decisões de processos de tomada de contas especial. Nesse sentido, verifica-se que o TCU adota o pacífico entendimento de que, em matéria de sua competência, a TCE corresponde ao processo administrativo específico de reparação integral do dano a que se refere a lei anticorrupção (Acórdãos 225/2015 e 3.076/2019, ambos do Plenário do TCU) (BRASIL, 2019b).

Contudo, nem todo acórdão condenatório prolatado no bojo de uma TCE deverá ser excluído do plano de recuperação judicial. Devem ser excepcionadas somente as condenações de reparação de dano decorrente de delitos praticados pela recuperanda que estejam tipificados no art. 5º da Lei 12.846/2013, sobretudo nas alíneas do seu inciso IV. Basicamente, trata-se de casos em que tenha sido demonstrada a prática de fraude à licitação, alteração indevida de contratos ou manipulação do equilíbrio econômico-financeiro das avenças firmadas com a administração pública.

Como resultado da análise detalhada nesta seção, conclui-se o crédito oriundo de acórdão condenatório do TCU não se submete à recuperação judicial caso se trate de dívida ativa da fazenda pública ou consista em obrigação de reparar o dano causado pela recuperanda

ao praticar atos lesivos à administração pública tipificados no art. 5º da Lei Anticorrupção. Ao contrário, poderá ser incluído no plano de recuperação quando constituir condenação de ressarcimento aos cofres de empresa pública ou de sociedade de economia mista em situações não vinculadas aos atos elencados nesse diploma legal.

No quadro a seguir, pode-se visualizar resumidamente este entendimento.

Quadro 4 – Submissão dos créditos decorrentes de acórdãos condenatórios do TCU à recuperação judicial.

Condenação	Credor	Característica do crédito	Submissão à recuperação judicial
Multa	União		
Reparação do dano	Administração direta federal	Dívida ativa não tributária	Não
	Autarquia ou fundação de direito público		
	Empresa pública ou sociedade de economia mista	Dano decorrente de ato tipificado no art. 5º da Lei 12.846/2013	Não
		Dano decorrente de outros atos	Sim

CONCLUSÃO

Ao longo do presente trabalho, buscou-se identificar que tratamento deve ser conferido, em processos de falência ou de recuperação judicial, aos créditos oriundos de acórdãos condenatórios proferidos pelo Tribunal de Contas da União que impõem, a sociedades empresárias, obrigação de reparar dano ou de pagar multa. O exame realizado fundamentou-se sobretudo no estudo da doutrina acerca de matérias correlatas do direito empresarial, administrativo, tributário e processual, na observação da legislação aplicável e na pesquisa jurisprudencial de tribunais do poder judiciário e do próprio TCU.

Delimitou-se o escopo desta pesquisa a partir do conhecimento de que as sociedades empresárias podem ser atingidas por condenações pecuniárias impostas em acórdãos do TCU somente no julgamento de tomadas de contas especiais, que são processos administrativos nos quais se apura a responsabilidade por danos causados aos cofres da administração pública federal e se quantifica o valor a ser ressarcido. Com base na Lei 8.443/92, o tribunal administrativo pode impor a obrigação de reparar o dano e aplicar multa proporcional ao prejuízo.

Verificou-se que os créditos representados por essas condenações possuem naturezas distintas, em função do cofre credor, embora independentes do tipo de obrigação

imposta. Tanto a sanção pecuniária, qualificada como multa administrativa, quanto a reparação do dano constituem crédito de natureza não tributária.

Todavia, o crédito se caracteriza como dívida ativa da fazenda pública nas situações em que o cofre credor é órgão da administração pública direta, autarquia ou fundação de direito público. Nesses casos, portanto, especifica-se o crédito como dívida ativa não tributária. Para esta conclusão é indiferente que o crédito tenha sido inscrito ou não em dívida ativa, ou que esteja sendo executado por qualquer das modalidades disponíveis para acordãos do TCU, seja o rito definido no CPC ou o da execução fiscal. O fator determinante se refere à qualificação do credor como instituição integrante da fazenda pública.

Por outro lado, caso o cofre credor seja de empresa pública ou de sociedade de economia mista, instituições estatais constituídas conforme o direito privado, o crédito se apresenta simplesmente como não tributário, pois tais organizações não estão compreendidas no conceito de fazenda pública.

Quando se avalia o tratamento a ser dado a esses créditos na falência, cuida-se sobretudo de identificar o posicionamento deles nas categorias de créditos concursais e extraconcursais definidos na Lei 11.101/2005. Sobre este ponto, cabe salientar que no presente exame foram consideradas as alterações introduzidas pela Lei 14.112/2020.

Como resultado da análise detalhada nas seções 4 e 5 deste trabalho, concluiu-se que todos os créditos em exame se submetem ao concurso de credores na falência. Quanto à ordem de prioridade, observou-se haver diferenciação não só em função do cofre credor, mas também segundo o tipo de condenação.

O crédito correspondente à sanção pecuniária imposta à sociedade empresária por meio da aplicação de multa administrativa se enquadra em classe específica contida na lei falimentar. Trata-se de crédito subquirografário, definido no inciso VII do art. 83 da Lei 11.101/2005.

Os créditos relativos à obrigação de reparar o dano, por sua vez, devem ser distinguidos em razão do cofre credor. Caso o credor seja integrante da fazenda pública, verificou-se na jurisprudência do STJ que o crédito respectivo deve ser entendido como tributário por equiparação. Trata-se de preferência conferida pela legislação, percebida pela Corte Superior ao julgar o Tema Repetitivo 969. Por conseguinte, o crédito fiscal não tributário integra a classe identificada no inciso III do art. 83 da Lei 11.101/2005.

Já quando o credor da reparação do dano é empresa estatal, não se aplica a equiparação com a preferência dos créditos tributários. Consequentemente, diante da inexistência de privilégios legalmente estabelecidos para os créditos das empresas públicas e

sociedades de economia mista, eles devem ser enquadrados na classe subsidiária dos créditos quirografários, estatuída no inciso VI do art. 83 da Lei 11.101/2005.

Na recuperação judicial, o pertencimento do crédito à dívida ativa da fazenda pública também se mostrou fator determinante para definir o tratamento que lhe deve ser conferido. De acordo com uma das correntes doutrinárias identificadas e, principalmente, com julgamento recentemente proferido pelo STJ, tais créditos não podem ser submetidos aos efeitos da recuperação judicial. A partir de interpretação sistemática do Código Tributário Nacional, da Lei de Execução Fiscal e da lei falimentar, o Tribunal Superior concluiu que a legislação excluiu todos os créditos fiscais da recuperação judicial, indistintamente se tributários ou não.

Por conseguinte, os créditos relativos tanto a multas, quanto a obrigações de reparar o dano à fazenda pública, decorrentes de acórdãos condenatórios do TCU, não se submetem aos procedimentos de recuperação judicial das sociedades empresárias condenadas.

No que concerne às condenações de reparação de dano aos cofres das empresas estatais, observou-se que a análise deve compreender a interpretação das normas introduzidas no ordenamento pela Lei Anticorrupção. Em regra, a indenização dirigida a empresa pública ou sociedade de economia mista se classifica como crédito quirografário na falência e, portanto, deve se submeter ao plano de soerguimento da recuperanda.

Contudo, a legislação de combate à corrupção estabeleceu a exigência de reparação integral do dano sofrido pela administração pública quando a pessoa jurídica responsável praticou ato lesivo dentre os tipificados no art. 5º da Lei 12.846/2013. Esse mesmo normativo impediu a negociação desse crédito, que foi vedada inclusive à própria administração pública em procedimentos de celebração de acordos de leniência. Dessa forma, compreende-se obstada também a novação desse crédito mediante o acordo de credores privados na recuperação judicial.

Como decorrência dessa disposição, conclui-se que o crédito referente à reparação de dano sofrido por quaisquer entes públicos, dentre os quais se incluem as empresas estatais, não pode se submeter aos efeitos da recuperação judicial nos casos em que o prejuízo decorre de atos lesivos tipificados na lei anticorrupção e praticados pela sociedade recuperanda.

Em suma, depreendeu-se a partir da pesquisa efetuada que o tratamento conferido aos créditos oriundos de acórdãos condenatórios do TCU é bastante influenciado pela sua natureza quanto à qualidade de dívida ativa da fazenda pública. Particularmente, na falência, cumpre distinguir também a classificação específica das multas administrativas. Por outro lado, na recuperação judicial, cabe a análise quanto à influência normativa da legislação anticorrupção.

Na falência, os créditos da fazenda pública classificam-se como tributários por equiparação, caso relativos a reparação de dano, ou como subquirografários, caso advindos da imposição de multa. A condenação de ressarcimento de dano a empresas estatais se enquadra na classe dos créditos quirografários. Na recuperação judicial, excluem-se do procedimento os créditos da fazenda pública e as indenizações por dano causado aos entes estatais mediante atos lesivos, praticados pela recuperanda, que estejam tipificados na Lei Anticorrupção. As demais indenizações por dano sofrido por empresas públicas e sociedades de economia mista submetem-se ao plano de soerguimento.

No quadro seguinte, apresentam-se resumidamente e em conjunto as conclusões obtidas.

Quadro 5 – Tratamento dos créditos decorrentes de acórdãos condenatórios do TCU.

Condenação	Credor	Natureza do crédito	Classificação do crédito na Lei 11.101/2005	Submissão à recuperação judicial
Multa	União	Dívida ativa não tributária	Subquirografário (art. 83, inciso VII)	Não
Reparação do dano	Administração direta federal Autarquia ou fundação de direito público		Tributário por equiparação (art. 83, inciso III)	
	Empresa pública ou sociedade de economia mista	Crédito não tributário	Quirografário (art. 83, inciso VI)	Não , se dano decorrente de ato tipificado no art. 5º da Lei 12.846/2013 Sim , se dano decorrente de outros atos

REFERÊNCIAS

ARMELIN, Donaldo. Cobrança da dívida não tributária da fazenda pública. **Revista de Processo**, v. 45, jan./mar. 1987.

BASILIO, Ana Tereza; FERRAZ, Álvaro. Estão sujeitos à recuperação judicial os créditos “existentes” (originados) até a data do requerimento de recuperação judicial. **Revista de Direito Recuperacional e Empresa**, v. 13, jul./set. 2019.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 1 maio 2021.

BRASIL. [Código Tributário Nacional (1966)]. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário

aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 26 jun. 2021.

BRASIL. [Lei de execução fiscal (1980)]. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm. Acesso em: 29 abr. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 1 maio 2021.

BRASIL. **Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992**. Dispõe sobre as sanções aplicáveis em virtude da prática de atos de improbidade administrativa, de que trata o § 4º do art. 37 da Constituição Federal; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1992(a)]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18429.htm. Acesso em: 1 nov. 2021.

BRASIL. **Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1992(b)]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8443.htm. Acesso em: 1 maio 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 223.037/SE. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, DF, 2 de maio de 2002. **Informativo STF. n. 266**. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo266.htm#Tribunal%20de%20Contas:%20Execu%C3%A7%C3%A3o%20de%20Julgados>. Acesso em: 1 maio 2021.

BRASIL. **Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005**. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Brasília, DF: Presidência da República, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm. Acesso em: 23 abr. 2021.

BRASIL. **Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013**. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm. Acesso em: 28 out. 2021.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República [2015(a)]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 1 maio 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1658/2015-TCU-Plenário**, Consulta. Relator: Ministro Benjamin Zymler. Brasília, DF, 8 de julho de 2015(b). Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1658%2520ANOACORDAO%253A2015/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520. Acesso em: 30 abr. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2677/2018-TCU-Plenário**, Tomada de Contas Especial. Relator: Ministro Benjamin Zymler. Brasília, DF, 21 de novembro de 2018(a). Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A2677%2520ANOACORDAO%253A2018/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520. Acesso em: 4 jun. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Recurso Especial nº 1.521.999 – SP (2015/0071317-3)**. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Rel. p/ acórdão: Ministro Gurgel de Faria. Brasília, DF, 28 de novembro de 2018(b). DJe 22 de março de 2019. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201500713173&dt_publicacao=22/03/2019. Acesso em: 8 out. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial nº 1.796.937 – RJ (2019/0037896-2)**. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 23 de maio de 2019(a). DJe 30 de maio de 2019. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=1830432&tipo=0&nreg=201900378962&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20190530&formato=PDF&salvar=false>. Acesso em: 3 maio 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 3076/2019-TCU-Plenário**, Acompanhamento. Relator: Ministro Vital do Rêgo. Brasília, DF, 10 de dezembro de 2019(b). Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A2677%2520ANOACORDAO%253A2018/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520. Acesso em: 4 jun. 2021.

BRASIL. **Lei nº 14.112, de 24 de dezembro de 2020**. Altera as Leis nºs 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 10.522, de 19 de julho de 2002, e 8.929, de 22 de agosto de 1994, para atualizar a legislação referente à recuperação judicial, à recuperação extrajudicial e à falência do empresário e da sociedade empresária. Brasília, DF: Presidência da República, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/L14112.htm. Acesso em: 5 out. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Recurso Especial nº 1.694.261 – SP (2017/0226694-2)**. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 23 de junho de 2021. DJe 28 de junho de 2021(a). Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=2074732&num_registro=201702266942&data=20210628&peticao_numero=-1&formato=PDF. Acesso em: 11 out. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3. Turma). **Recurso Especial nº 1.931.633 – GO (2020/0200214-3)**. Relatora: Ministra Nancy Andrighi. Brasília, DF, 3 de agosto de 2021. DJe 9 de agosto de 2021(b). Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202002002143&dt_publicacao=09/08/2021. Acesso em: 14 out. 2021.

CASTRO, Carlos Alberto Farracha. A ordem de preferência na nova lei de falências. **Doutrinas Essenciais de Direito Empresarial**, v. 6, dez. 2010.

COELHO, Fábio Ulhoa. Acordo de leniência e a recuperação judicial da corruptora. *In*: CEREZETTI, Sheila Christina Neder; MAFFIOLETTI, Emanuelle Urbano. **Dez anos da Lei 11.101/2005**. São Paulo: Almedina, 2015. p. 291-310. *E-book*.

CONCEIÇÃO, Vitor Dias. Acordos de leniência nos processos de recuperação judicial. **Migalhas**. 19 ago. 2019. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/309041/acordos-de-leniencia-nos-processos-de-recuperacao-judicial>. Acesso em: 28 out. 2021.

CREPALDI, Sílvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Orçamento público: planejamento, elaboração e controle**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. *E-book*.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. *E-book*.

DINIZ, Raimundo Nonato Pereira. Competência e legitimidade. *In*: FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva; LIMA, Rodrigo Medeiros de (Coord.). **Execução Fiscal: Teoria, Prática e Atuação Fazendária**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 49-73. *E-book*.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tomada de Contas Especial**. 7. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017. *E-book*.

GUIMARÃES, Luciana de Oliveira Sakamoto Silva. Dívida ativa não tributária. **Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo**, v. 10, jul./dez. 2002.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016. *E-book*.

NEGRÃO, Ricardo. **Curso de direito comercial e de empresa: recuperação de empresas, falência e procedimentos concursais administrativos (volume 3)**. 15. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021. *E-book*.

OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito administrativo sancionador**. 3. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. *E-book*.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Leis do processo tributário comentadas: processo administrativo fiscal, protesto extrajudicial de títulos e execução fiscal**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018. *E-book*.

RODRIGUES, Marco Antonio. **A fazenda pública no processo civil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2016. *E-book*.

SACRAMONE, Marcelo Barbosa. **Comentários à lei de recuperação de empresas e falência**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021. *E-book*.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça (1. Câmara Reservada de Direito Empresarial). **Agravo de Instrumento nº 2257373-73.2020.8.26.0000**. Relator: Desembargador Alexandre Lazzarini. São Paulo, SP, 15 de setembro de 2021. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/abrirDocumentoEdt.do?origemDocumento=M&nuProcesso=2257373-73.2020.8.26.0000&cdProcesso=RI0064LX20000&cdForo=990&tpOrigem=2&flOrigem=S&nmAlias=SG5TJ&cdServico=190201&ticket=gvO66HudPBNodbK8ERQwgjBdmGLf%2FMwTyeWqRiDkbRjeBxdKdyk%2FYfy%2FDhiHd%2BmJrGYG7FEQit2qQ2zHmDje9uOiCmnd082Bhwt7VI69S2iUEcHmbHPc5dZDXQxN9dhSSa%2FaaSwdKVZgUo3VY5mVJXav8I0xIIxnkJKU8XBAhT1vZtkMsMoTCfZC2FQSIsd0raz0XiJ8ObWrkC7Di%2Bz4EL81nfhQe%2FCT7MzM4YD4xJAiwsG8E4VI2hXBpD4DGoZBRcr3B2VjNyFT8loyDcfiVzfeXyiKKtZpGxBKXxfzJERHEJmA1xS20jeik%2BeQqVMqPoAAoXHDZsV0hB56zqcZb5uweaELblekMmeZQZrV7ws78nrrCkDLKVA6amBGnceEzonlVmWu7kUiwp4goL4iqPWr6kOCiVQD26BS%2FNnsg%3D>. Acesso em: 28 out. 2021.

SOUZA, Ana Elisa Laquimia; ZOCAL, Raul Longo; CARVALHO, Pedro Schilling. A inevitável convivência entre a lei de recuperação de empresas e a lei anticorrupção: possíveis conflitos e primeiras linhas de interpretação. **Revista de Direito Recuperacional e Empresa**, v.10, out./dez. 2018.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: falência e recuperação de empresas (volume 3)**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021. *E-book*.

TOMAZETTE, Marlon; FERREIRA, Débora Costa; DIAS FILHO, Nivaldo. Restituição do produto do ilícito no processo de recuperação judicial e de falência. **Revista TCU**, n. 141,

jan./abr. 2018. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1488>. Acesso em: 7 out. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Instrução Normativa nº 71, de 28 de novembro de 2012**. Dispõe sobre a instauração, a organização e o encaminhamento ao Tribunal de Contas da União dos processos de tomada de contas especial. Brasília, DF. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/ato-normativo/*/TIPO%253A%2528%2522Instru%25C3%25A7%25C3%25A3o%2520Normativa%2522%2529%2520NUMATO%253A71%2520NUMANOATO%253A2012/score%2520desc/0/%2520. Acesso em: 1 maio 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Conhecendo o Tribunal**. 7. ed. Brasília: Secretaria-Geral da Presidência, 2019. 36 p. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/conhecendo-o-tcu-7-edicao.htm>. Acesso em: 1 maio 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Relatório Anual de Atividades do TCU**. Brasília: Secretaria-Geral da Presidência, 2021. 272 p. Disponível em: https://contas.tcu.gov.br/ords/apex_util.get_blob?s=128583882595883&a=706946&c=7612135420735652885&p=1&k1=2576&k2=&ck=Q4DRnpSEN8kLc-E3Z0ewvblICt0&rt=CR. Acesso em: 2 jun. 2021.