

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS**

LORENA DE FÁTIMA SILVA

**A PENHORA SOBRE O FATURAMENTO NA LEI DE EXECUÇÕES
FISCAIS**

**CURITIBA
2005**

LORENA DE FÁTIMA SILVA

**A PENHORA SOBRE O FATURAMENTO NA LEI DE EXECUÇÕES
FISCAIS**

**Monografia apresentada
como requisito parcial à
obtenção do grau de
Bacharel em Direito pela
Universidade Federal do
Paraná.**

**Orientador: Professor José
Roberto Vieira**

**Co-orientador: Professor
Manoel Caetano Ferreira
Filho**

**CURITIBA
2005**

TERMO DE APROVAÇÃO

LORENA DE FÁTIMA SILVA

A PENHORA SOBRE O FATURAMENTO NA LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS

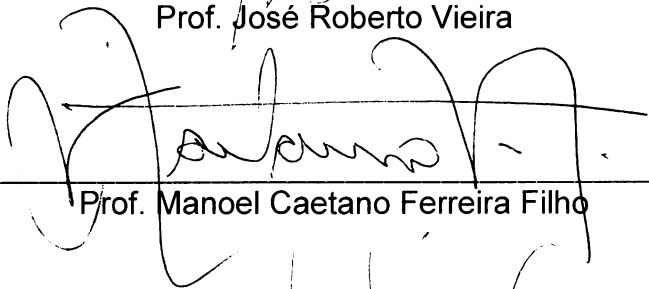
Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito, Departamento de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela banca examinadora formada pelos professores:

Orientador:



Prof. José Roberto Vieira

Co-orientador:



Prof. Manoel Caetano Ferreira Filho

Membro da Banca:



Professora Betina Trieger Gruppenmacher

Curitiba, 11 de novembro de 2005.

DEDICATÓRIA

À minha família, pelo amor, pela formação e pelo apoio.
Aos meus amigos, pelo estímulo e pela presença constante.
A todos que compartilharam da minha vida acadêmica.

À Deus, em primeiro lugar.

Ao meu pai, pelo exemplo e pelas horas roubadas.

À professora Ângela Costaldello pela dedicação e incentivo.

Ao Dr. José Sabino da Silveira, pelos ensinamentos práticos e teóricos.

Ao amigo Fernandes Santos e Livia Siviero Bittencourt, pelo apoio, paciência e carinho.

Aos professores José Roberto Vieira e Manoel Caetano Ferreira Filho, pela disposição com que me orientaram.

Todo nosso conhecimento inicia-se nos sentidos,
passa ao entendimento e termina na Razão.

Immanuel Kant

SUMÁRIO

RESUMO	viii
1 INTRODUÇÃO	01
2 PROCESSO DE EXECUÇÃO	03
2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA	03
2.2 FUNDAMENTO JURÍDICO DO PODER DE EXECUTIR	05
2.3 PRINCÍPIOS ATINENTES AO PROCESSO DE EXECUÇÃO	06
2.3.1 Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Interesse Privado	07
2.3.2 Princípio da Legalidade	08
2.3.3 Princípio do Devido Processo Legal	08
2.3.4 Princípio do Contraditório	09
3 TRIBUTO	12
3.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	12
3.2 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	13
3.3 TRIBUTO	15
3.4 CRÉDITO TRIBUTÁRIO	16
3.5 LANÇAMENTO	17
3.6 DÍVIDA ATIVA	19
4 EMPRESA	23
4.1 CONCEITO DE EMPRESA	23
4.2 FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA	25
5 PENHORA	29
5.1 CONCEITO DE PENHORA	29
5.2 NATUREZA JURÍDICA DA PENHORA	30
5.3 APLICAÇÃO DO ART. 620 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL À PENHORA	32
5.4 GRADAÇÃO LEGAL DOS BENS À PENHORA	34

6 PENHORA SOBRE O FATURAMENTO	37
6.1 CONSIDERAÇÕES ACERCA DA PENHORA SOBRE O FATURAMENTO	37
6.2 LIMITES DA PENHORA SOBRE O FATURAMENTO	38
6.3 ADMINISTRADOR JUDICIAL	47
CONCLUSÃO	53
REFERÊNCIAS	56

RESUMO

O presente trabalho destina-se à análise de um instituto que já não é recente no ordenamento jurídico brasileiro, posto que previsto desde 1980, quando da edição da Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980 – Lei de Execuções Fiscais, precisamente, em seu artigo 11. Trata-se da penhora sobre o faturamento da empresa, ou seja, constrição de um percentual do faturamento bruto da empresa para satisfazer um crédito da Fazenda. As principais questões atinentes a esse instituto giram em torno do *quantum* a ser penhorado e da figura do administrador judicial. Tendo por base a Lei do Imposto de Renda, chegou-se a um percentual de, aproximadamente, 6% (seis por cento), percentual razoável para a Fazenda Pública e plausível para a continuidade da atividade empresarial, o que é interessante para a sociedade dada a importante função social exercida pela empresa. Felizmente, as atuais decisões do Superior Tribunal de Justiça vão ao encontro dessa conclusão, o que não acontecia outrora, quando se deferia até 30% (trinta por cento) do faturamento da empresa. Quanto à figura do administrador, entende-se que, quando não for necessário conhecimentos técnicos e contábeis, o melhor é que seja designado o próprio representante legal da executada. Não sendo o meio mais gravoso para o executado e atendendo ao interesse do exeqüente, a penhora sobre o faturamento revela-se um meio eficiente para realizar o direito do Fisco.

Palavras-chave: execução, tributo, Fazenda Pública, empresa, função social, penhora sobre o faturamento, administrador, proporcionalidade.

1 INTRODUÇÃO

O Estado, grupo social organizado, deve buscar incessantemente o bem da coletividade e a satisfação do interesse público, conforme preceitos preconizados pela Carta Constitucional brasileira. A realização desse trabalho demanda uma complexa estrutura organizacional. Para sustentá-la, o Estado institui e cobra tributos.

Diante da inadimplência de um contribuinte, em relação a um tributo que esteja em conformidade com os ditames legais e com os princípios orientadores do sistema tributário nacional, tem o Estado o direito, e o dever, de cobrá-lo extrajudicial ou judicialmente.

Sendo a receita derivada dos tributos o principal componente do Erário, mantenedor da máquina estatal que agirá em prol da coletividade, o cidadão em atraso com o Fisco está em débito com a sociedade. Dada a relevância do crédito em questão, o legislador previu um procedimento especial para a cobrança do crédito tributário, regulado pela Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 — Lei de Execuções Fiscais, com algumas peculiaridades em relação à execução forçada comum de quantia certa.

Esse procedimento especial, todavia, não pode contrariar princípios constitucionais, como os do contraditório e do devido processo legal, nem, tampouco, princípios legais como o da execução pelo meio menos gravoso ao devedor. Respeitando os princípios e as garantias processuais, conquistadas desde o Direito Romano, o Estado buscará a satisfação do seu crédito.

O presente trabalho analisa a penhora sobre o faturamento, um instituto que, pouco a pouco, vem ganhando espaço no contexto da execução fiscal, como um meio legal e eficiente de realizar-se o direito da Fazenda, preservando-se a atividade empresarial, visto que a empresa desempenha importante função social: participa da arrecadação como contribuinte de direito e “contribuinte de fato”, gera empregos, faz circular a riqueza, contribui com a previdência, dentre outras funções previstas ao longo da Constituição Federal.

A Lei de Execuções Fiscais, artigo 11, § 1º, prevê a penhora sobre o faturamento, como hipótese excepcional. A partir da análise de textos doutrinários,

legais e de decisões jurisprudenciais, sobretudo do Superior Tribunal de Justiça e de alguns Tribunais Federais, buscou-se evidenciar a propriedade desse instituto como meio eficiente de devolverem-se ao Erário os créditos inadimplentes, perquirindo os maiores ganhos possíveis para a Fazenda e os menores prejuízos possíveis para o devedor.

O interesse pela pesquisa nesse campo nasceu do contato diário, nas varas de Execuções Federais desta capital, com execuções fiscais fadadas ao insucesso, seja pela realização de penhoras inócuas, seja pelas tentativas de fraude que, não raro, são encontradas.

A pesquisa realizada centrou-se em questões jurídicas relativas ao procedimento da penhora sobre o faturamento de uma empresa. Não se quis discutir aqui o excesso ou a viabilidade da carga tributária brasileira. Também não foi a intenção estudar cada uma das peculiaridades do procedimento executivo fiscal em relação ao executivo comum.

Verificada a realização do fato correspondente à hipótese de incidência de um tributo legalmente instituído, é dever do contribuinte adimpli-lo. Não realizado o pagamento, deve a Fazenda Pública usar de todos os meios extrajudiciais e judiciais para cobrar esse tributo, sob pena de permitir-se o enriquecimento ilícito e a concorrência desleal. Assim, a Fazenda interpõe um processo de execução visando a satisfação de seu crédito. Qual a melhor maneira de fazê-lo? Seria justo penhorar bens necessários à atividade empresarial? O próprio estabelecimento mercantil? Não existiria outro meio menos gravoso? Seria ele a penhora sobre o faturamento? Qual o *quantum* a ser penhorado? Como evitar fraudes? São essas as principais questões que este trabalho quer refletir e, quiçá, oferecer possibilidades de respostas.

2 PROCESSO DE EXECUÇÃO

O ser humano é, por excelência, um ser social. Não vive de maneira isolada, necessita interagir com seus pares, relacionando-se com diversos seres, para diversos fins. Essas relações nem sempre restam solucionadas pacificamente. Não raro, surgem os chamados conflitos de interesses carecedores de solução.

A figura do terceiro imparcial, apto a solucionar esses conflitos, é assumida pelo Estado, grupo social organizado, capaz de impor normas obrigatórias de caráter coercitivo, as quais, uma vez descumpridas, dão ensejo às sanções.

De acordo com HUMBERTO THEODORO JÚNIOR, denominam-se sanções da norma jurídica "*As medidas que o próprio ordenamento jurídico traça para que o Estado possa invadir a esfera de autonomia do indivíduo e fazer cumprir efetivamente a regra de direito*"¹.

No âmbito do Processo Civil, as sanções são realizadas por meio da execução forçada, que visa a integral satisfação do direito do credor, originário de uma regra jurídica não observada, da maneira menos gravosa para o devedor, sem o concurso da vontade deste.

2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA

O estudo da evolução histórica do Processo de Execução principiará pelo Direito Romano, para o qual a sentença judicial era o único título executivo existente, e o princípio reinante era o do conhecimento das razões das partes, antes que se iniciasse a execução².

O Direito antigo conheceu o método mais cruel de se fazer justiça, fundado na vingança de caráter privado, por meio de que o vencido era entregue às mãos do

¹ **Processo de Execução**, São Paulo, LEUD, 2000, p. 32.

² Como o fazem Humberto Theodoro Júnior, *Ibid.*, e Enrico Tullio Liebman, **Processo de execução**, São Paulo, Saraiva, 1980.

vencedor (credor), que passava a dispor da pessoa daquele, da maneira que melhor lhe aprouvesse, podendo até mesmo reduzi-lo à condição de escravo, como refere LUÍS CARLOS DE AZEVEDO³.

Somente quando a busca pela justiça passou a ser tarefa do Estado é que os romanos conheceram um processo de execução organizado: primeiramente, era necessária uma sentença condenatória. Proferida a sentença, ao devedor era concedido o prazo de trinta dias, *tempus iudicati*, para que, espontaneamente, se quisesse e pudesse, cumprisse a sua obrigação. Esgotado esse prazo, tinha lugar a *actio iudicati*, por meio da qual o credor, perante o pretor e o autor, fundando-se na condenação e na falta de pagamento, pleiteava a pessoa do devedor ou o seu patrimônio, conforme ensina ENRICO TULLIO LIEBMAN⁴. Quando o réu concordava com os fundamentos do credor, o processo era encerrado e o pretor autorizava a execução. Quando contestava, iniciava-se a *litiscontestatio* ou o *iudicium*, que permitiam nova *actio iudicati*. Para evitar discussões infundáveis que apenas retardassem a execução, a pena imposta para contestação de má-fé era a condenação em dobro da quantia originariamente devida.

Com a invasão dos bárbaros, no início da Idade Média, houve um retrocesso em matéria processual executiva, posto que os povos germânicos à época desconheciam um processo de execução organizado, realizado perante um terceiro imparcial, que analisasse as alegações do credor. Qualquer descumprimento de obrigação era considerado ofensa à pessoa do credor, que estava autorizado a buscar a satisfação de seu crédito pelos meios que dispusesse, inclusive, pelo uso da força física⁵.

As razões do devedor não eram ouvidas no processo germânico. Mesmo com o advento de leis que tentaram frear as atitudes do credor, fazendo com que a penhora só fosse considerada lícita pela autorização do juiz, o devedor só podia manifestar-se após a consumação da penhora, dando lugar a um julgamento *a posteriori*.

³ **Da penhora**, Osasco, Resenha Tributária e FIEO, 1994, p. 28 *et seq.*

⁴ **Processo de execução**, São Paulo, Saraiva, 1980, p. 10.

⁵ Luís Carlos de Azevedo, *op cit.*, p. 34.

Por volta do século XI, nas grandes universidades da Idade Média, ressurgem os estudos romanísticos. Os juristas, então, passam a confrontar os dois remédios processuais conhecidos, dando origem a um novo instituto: a *executio parata*, execução aparelhada, que ainda guarda grandes semelhanças com o processo de execução hoje desenvolvido.

As características básicas desse novo instituto eram a necessidade de prévio processo de conhecimento, do qual se extraía a sentença condenatória do devedor, e a submissão de todos os pedidos à apreciação do juiz.

A *actio iudicati* foi relegada para casos excepcionais. Nos casos normais, bastava simples requerimento endereçado ao juiz, que, sem necessidade de prévia oitiva da parte contrária, de acordo com as atribuições inerentes ao seu ofício, praticava o necessário à consumação dos atos executórios. Esse procedimento era denominado *per officium iudicis*⁶.

Por influência germânica e também por exigência do contexto histórico, passou-se a atribuir eficácia de título executivo a documentos outros, que não somente a sentença condenatória, como a escritura pública de confissão de dívida e as letras de câmbio. Para os efeitos executivos, a única diferença entre esses instrumentos e a sentença era a defesa do devedor. No primeiro caso, o executado podia defender-se por todos os meios, já no último, somente podia alegar a nulidade da sentença ou posterior pagamento da dívida. Essa diferenciação foi ganhando relevo e influenciando as legislações da Europa e do Brasil.

2.2 FUNDAMENTO JURÍDICO DO PODER DE EXECUTIR

Todo cidadão está imerso em um conjunto de regras e princípios a que se denomina ordenamento jurídico, e a ele está submetido. O ordenamento jurídico brasileiro concede ao Estado, e somente a ele, os aparelhos coativos necessários

⁶ Liebman, *op cit.*, p. 12.

para que se obrigue uma pessoa a cumprir determinado preceito previamente disposto em lei.

Ao deparar-se com uma relação jurídica, em que o devedor não cumpre com sua obrigação, ao credor resta buscar a prestação jurisdicional ofertada pelo Estado, e contra aquele devedor propor uma ação para, por meio do órgão público competente, obrigar o executado a satisfazer o seu crédito.

É imperioso reconhecer que somente através da ação, de uma ordem do Estado-juiz, é que o credor pode apropriar-se do patrimônio do devedor, que responderá por sua dívida.

Segundo LIEBMAN, *“Ação executória e responsabilidade executória contrapõem-se exatamente: ambas são elementos da relação sancionadora, relação trilateral em que o Estado ocupa posição central, como titular do poder de realizar a sanção”*. Segue o renomado autor, explicando que a responsabilidade não é elemento da relação jurídica obrigacional, e sim, *“(...) vínculo de direito público processual, consistente na sujeição dos bens do devedor a serem destinados a satisfazer o credor, que não recebeu a prestação devida, por meio da realização da sanção por parte do órgão judiciário”*⁷.

2.3 PRINCÍPIOS ATINENTES AO PROCESSO DE EXECUÇÃO

Segundo o tributarista PAULO DE BARROS CARVALHO, *“(...) os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas”*⁸.

Os princípios, por serem carregados de valor, acabam influenciando todo o ordenamento jurídico, emprestando-lhe o caráter unitário, que permite chamá-lo de sistema jurídico de um determinado país. É por isso que não se cogita de uma

⁷ *Op cit.*, p. 38.

⁸ **Curso de Direito Tributário**, São Paulo, Saraiva, 2005, p. 148.

norma que contrarie os princípios informadores desse sistema. Assim, os princípios geralmente estão explícitos nas Constituições. Neste trabalho, serão versados os Princípios da Supremacia do Interesse Público sobre o interesse privado, o da Legalidade, do Devido Processo Legal e do Contraditório, todos de fundamental importância para o Processo de Execução Fiscal.

2.3.1 Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Privado

Na definição de MARIA HELENA DINIZ, o Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o interesse privado traduz-se na “(...) *superioridade do interesse público sobre o do interesse particular para que haja ordem nas atividades administrativas e respeito à coletividade*”⁹.

É de frisar-se que o interesse da coletividade não se confunde com a soma dos interesses de cada um dos particulares; é, antes, o interesse de todo o organismo social, mesmo que se oponha a um interesse específico de um cidadão. É o caso da cobrança de tributos. Individualmente considerada, essa prática contraria o interesse do particular, mas a coletividade necessita da cobrança dos tributos, para que o valor arrecadado seja aplicado em educação, construção de hospitais, ruas *etc.*

Para JUAREZ DE FREITAS, o sistema não pretende o primado do todo sobre a vontade do particular, mas apenas da vontade geral legítima em relação àquela que se revelar contrária ao interesse comum. Afirma o autor:

O princípio da universalização do interesse público e da correlata subordinação das ações estatais à dignidade da pessoa humana não significa o arbitrário e inaceitável jugo da vontade do particular ou do cidadão, imolado para o goáudio de um volúvel e falso interesse coletivo. Ao revés. Representa tão-somente a indução legítima (limitada por imperativos de justiça) de que se subordinem as condutas e os bens particulares ao interesse geral digno desse nome, o qual também haverá de se configurar afinado com o interesse lícito de cada cidadão, quiçá na realização da velha esperança de que o Estado, que somos nós, venha a existir como legítima corporificação de uma vontade igualmente nossa, não de vertentes grupculares que almejam destruir incessantemente a sutil teia onde se ergue a construção

⁹ **Dicionário Jurídico Vol. III**, São Paulo, Saraiva, 1998, p. 731.

da pólis. Esta, de alguma forma, precisa condensar todos os princípios no respeito à dignidade da pessoa humana.¹⁰ (sic)

2.3.2 Princípio da Legalidade

O Princípio da Legalidade está expresso na máxima contida no artigo 5º, II, da Constituição Federal – CF de 1988, pelo qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. A lei que disciplina o Processo de Execução Fiscal é a Lei de Execuções Fiscais, Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

O Princípio da Legalidade é, portanto, corolário do Estado Democrático de Direito, uma vez que subordina todos e cada um individualmente a uma dada lei, elaborada segundo o processo legislativo vigente, em nome do povo e para o povo.

Nos dizeres de JOSÉ AFONSO DA SILVA, o objetivo dessa lei é realizar “(...) o princípio da igualdade e da justiça não pela sua generalidade, mas pela busca da igualização das condições dos socialmente desiguais”¹¹.

2.3.3 Princípio do Devido Processo Legal

O Princípio do Devido Processo Legal está positivado no artigo 5º, LIV, da Constituição Federal de 1988: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. Para efetivá-lo, o legislador consagrou ainda o direito de Acesso à Justiça: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” (artigo 5º, XXXV); e o Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em

¹⁰ Apud Denise Hauser, **Teoria dos princípios** (para uma aplicação dos princípios constitucionais da Administração Pública), Jus Navigandi, Teresina, a. 4, nº 37, dez. 1999, Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=317>, Acesso em: 01 maio 2005.

¹¹ **Curso de Direito Constitucional Positivo**, São Paulo, Malheiros, 1995, p. 400.

geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ele atinentes” (artigo 5º, LV).

É elucidativa a lição de LIEBMAN, ao tratar da matéria:

O poder de agir em juízo e o de defender-se de qualquer pretensão de outrem representam a garantia fundamental da pessoa para a defesa de seus direitos e competem a todos indistintamente, pessoa física e jurídica, italianos (brasileiros) e estrangeiros, como atributo imediato da personalidade, e pertencem por isso à categoria dos denominados direitos cívicos.¹²

Uma vez garantido a todo e qualquer cidadão o direito de ação - direito de exigir do Estado a tutela jurisdicional de seu direito - o Devido Processo Legal, segundo os Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa, observando, ainda, a isonomia processual e a bilateralidade dos atos procedimentais, tem-se uma ordem jurídica justa, na qual é dado a cada um aquilo que é seu, conforme seus imperativos legais.

É de suma importância a consagração desse princípio no processo de execução fiscal, posto que, ao se buscar a satisfação de um crédito não cumprido, o Estado deve respeitar o contribuinte, conferindo-lhe a possibilidade de defender-se antes da constrição de seus bens.

2.3.4 Princípio do Contraditório

Como já visto, o Princípio do Contraditório está previsto na Constituição Federal, em seu artigo 5º, LV: *“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ele atinentes”*.

O professor português LEBRE DE FREITAS é preciso ao afirmar que:

Por princípio do contraditório entendia-se tradicionalmente a imposição de que, formulado um pedido ou tomada uma posição por uma parte, devia à outra ser dada uma oportunidade de se pronunciar antes de qualquer decisão, tal como, oferecida uma prova por uma parte, a parte contrária devia ser chamada a controlá-la e ambas sobre ela tinham o direito de se

¹² *Apud* José Afonso da Silva, *Op cit*, p. 411.

pronunciar, assim se garantindo o desenvolvimento do processo em discussão dialéctica, com as vantagens decorrentes das afirmações das partes.

A esta concepção, válida mas restritiva, substitui-se hoje uma noção mais lata de contrariedade, com origem na garantia constitucional do *rechtliches gehor*, entendida como garantia de participação efectiva das partes no desenvolvimento de todo o litígio, mediante a possibilidade de, em plena igualdade, influírem em todos os elementos (factuais, provas, questões de direito) que se encontrem em ligação com o objecto da causa e que em qualquer fase do processo apareçam como potencialmente relevantes para a decisão. O escopo principal do princípio do contraditório deixou de ser a defesa, no sentido negativo de oposição ou resistência à actuação alheia, para passar a ser a influência, no sentido positivo de direito de incidir activamente no desenvolvimento e no êxito do processo.¹³ (*sic*)

Imperioso notar que o Princípio do Contraditório refere-se a ambas as partes e deve ser vislumbrado tanto no processo de conhecimento quanto no cautelar e no executivo. Sobre este último, mais relevante para este trabalho, pairam algumas discussões.

Por algum tempo, afirmou-se que o Princípio do Contraditório não estaria presente no processo de execução. Outra corrente preponderou, durante certo tempo, com a ideia de que somente se vislumbraria o referido princípio quando da interposição dos Embargos do Devedor, mas que ele, como sabido, é processo autónomo, embora conexo ao processo de execução.

NELSON NERY JÚNIOR confirma a existência do contraditório no processo executivo.

A possibilidade de o devedor, sem oferecer bens à penhora ou embargar, poder apontar a irregularidade formal do título que aparelha a execução, a falta de citação, a incompetência absoluta do juízo, e outras questões de ordem pública, é manifestação do princípio do contraditório no processo de execução. Da mesma forma, sobre todo e qualquer ato praticado no processo de execução, deve dar-se oportunidade ao devedor para manifestar-se, sob pena de ofensa ao princípio do contraditório. Pode o devedor, portanto, falar sobre a atualização de cálculo no curso da execução, sobre a ordem de preferência na penhora etc. contraditório na execução, portanto, existe embora limitado pela própria natureza desse tipo de processo.¹⁴

Para HORÁCIO LUÍS BEZERRA COUTINHO,

O contraditório deve ser entendido, em sua essência, como a necessária informação e a eventual participação. Assim, o contraditório se manifesta através da necessária ciência a ambas as partes dos atos processuais, possibilitando-as a participação no processo.

¹³ *Apud* Ary Raghiant Neto, **O poder reformador e seus limites**, Análise crítica do § 3º, artigo 114, Constituição Federal/88, acrescentado pela EC nº 20/98, Jus Navigandi, Teresina, a. 8, nº 436, 16 set. 2004, Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=5693>, Acesso em: 08 jul. 2005.

¹⁴ **Princípios do Processo Civil na Constituição Federal**, São Paulo, RT, 1997, p.134.

(...)

Concebido desta maneira, é manifesta a incidência deste princípio ao processo executivo, pois, uma vez citado o executado, ocorre a necessária ciência do processo que lhe fora instaurado, abrindo-se a possibilidade de participar de seu desenvolvimento. A obrigatoriedade da incidência do contraditório decorre da proibição de que ao executado se imponham ônus maiores do que ele deve suportar, bem como de que o exeqüente se satisfaça além do que comporta o seu direito. Seja qual for a amplitude do contraditório, ele será sempre uma garantia de justiça.¹⁵

Desses ensinamentos, infere-se que o Princípio do Contraditório está presente no processo de execução e, por conseguinte, no de execução fiscal; tal não poderia ser diferente, uma vez que se trata de garantia constitucional ao processo, este entendido como “(...) *formas instrumentais adequadas, a fim de que a prestação jurisdicional, quando entregue pelo Estado, dê a cada um o que é seu, segundo os imperativos da ordem jurídica*”¹⁶. Essa deve ser a realidade da jurisdição brasileira, independentemente do processo que se apresente, se de conhecimento, cautelar ou de execução, e das partes nele atuantes, pessoa jurídica ou pessoa física, Estado ou particular.

¹⁵ *Apud* Alan Pereira de Araújo, **Da exceção de pré-executividade**, Jus Navigandi, Teresina, a. 6, nº 52, nov. 2001, Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=2330>, Acesso em: 21 maio 2005.

¹⁶ José Afonso da Silva, *Op. Cit.*, p. 411.

3 TRIBUTO

3.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Qualquer que seja o modelo de Estado adotado, afirma REGINALDO DE FRANÇA, é evidente que ele realiza uma atividade financeira, arrecadando receitas e gerindo-as, com vistas a cumprir sua finalidade, qual seja, a de proporcionar à coletividade o acesso a bens e serviços públicos¹⁷.

Conforme GIANNINI:

Para administrar o patrimônio, para determinar e arrecadar os tributos, para conservar, destinar e investir as somas que ingressaram, o Estado cumpre uma série de atos cujo conjunto constitui a atividade financeira, a qual se distingue de todas as demais no que não atende diretamente à satisfação de uma necessidade da coletividade, senão que cumpre uma função instrumental de fundamental importância, sendo seu normal desenvolvimento uma condição indispensável para o desenvolvimento de todas as outras atividades¹⁸.

No intuito de arrecadar receitas, de obter os recursos de que necessita, o Estado institui tributos. Aos cidadãos cabe o dever de pagá-los. Dever social que teria por fim garantir a manutenção e sobrevivência do Estado, possibilitando a atividade de fomento ao desenvolvimento econômico e à distribuição de riqueza, como observa CINTHIA RODRIGUES MENESCAL PALHARES¹⁹.

Ao instituir os referidos tributos, deve-se sempre observar as “limitações constitucionais” a eles impostas. A competência tributária deriva do *jus imperium* do Estado e era originalmente ilimitada. Com a organização jurídica do Estado, HUGO DE BRITO MACHADO leciona que o “poder tributário” passa a ter limitações vinculadas às normas que definem a sua atuação, surgindo, então, a competência tributária²⁰.

¹⁷ **Fiscalização tributária: prerrogativas e limites**, Curitiba, Juruá, 2003.

¹⁸ *Apud Id., Ibid.*, p. 42.

¹⁹ **Breves considerações sobre o conceito jurídico de imposto no Sistema Tributário Nacional**, Jus Navigandi, Teresina, a. 8, nº 405, 16 ago. 2004, Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=5592>, Acesso em: Acesso em 08 jul. 2005.

²⁰ **Curso de Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, 2000.

Para GERALDO ATALIBA e AIRES BARRETO, na competência tributária “(...) não há limitação à competência; esta já surge com campo definitivo, demarcado pelos contornos resultantes das ações e reações de outras normas (...) é o resultado de regras positivas e negativas que a delineiam e demarcam”²¹.

ROQUE CARRAZZA afirma que no Brasil não existe poder tributário, mas competência tributária:

Entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. Como veremos em seguida, cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico constitucional)²².

Há, contudo, entendimentos diversos, como o de LÚCIA VALLE FIGUEIREDO, por exemplo, que reconhece a existência de um poder tributário distinto da competência tributária:

As competências tributárias correspondem à autorização para os entes estatais tributarem e encontram-se definidas na Constituição Federal, a qual nos dá, portanto, seu perfil... Na realidade, entendemos que apenas a competência é repartida, continuando o poder uno. Não há coincidência, portanto, entre competência tributária partilhada entre as pessoas políticas e poder tributário, este sim, estatal²³.

3.2 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Para a Teoria Geral do Direito, relação jurídica é o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, dita sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra pessoa, o sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação.

²¹ *Apud* João Bosco Peres, **Competência tributária negativa. As imunidades tributárias**, Jus Navigandi, Teresina, a. 8, nº 127, 10 nov. 2003, Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=4478>, Acesso em: 10 jul. 2005.

²² **Curso de direito constitucional tributário**, São Paulo, Malheiros, 2000, p. 287.

²³ **Estudos de Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, 1996, p. 17.

Vários são os meios de classificar as relações jurídicas. Todos legítimos, desde que tomem por base um de seus elementos: sujeito ativo, sujeito passivo ou objeto. PAULO DE BARROS CARVALHO optou pelo objeto, pelo qual o critério seletivo é o caráter patrimonial da prestação. Se o objeto for suscetível de avaliação econômica, ter-se-ão as relações jurídicas de cunho obrigacional; do contrário, as relações jurídicas não-obrigacionais, ou veiculadoras de meros deveres. *“Surge, assim, a figura da obrigação, cujo traço característico é hospedar prestação de natureza patrimonial, na medida em que, sob diversas formas, seja passível de exprimir-se em valores economicamente apreciáveis”*²⁴.

Na seara do Direito Tributário, é possível encontrar ambas as relações. Ainda conforme o supramencionado jurista, as relações jurídicas obrigacionais situam-se no núcleo da norma que define o fenômeno da incidência — regra matriz de incidência — e as relações jurídicas não-obrigacionais tornam possíveis a operatividade da instituição tributária — são os deveres instrumentais ou formais.

A relação jurídica tributária pode ser definida como uma relação entre sujeitos jurídicos, entre o sujeito passivo (contribuinte) e sujeito ativo (Fazenda Pública), ou *“(...) como uma relação não mais interpessoal, porque corresponderia a uma relação entre o dever jurídico do obrigado, sujeito passivo, e o correspondente direito subjetivo do fisco ao tributo.”*²⁵ Segundo essa acepção, esse direito é um reflexo da obrigação do contribuinte, e nisso consiste o relacionamento obrigação–crédito tributários.

Importante ressaltar que, tanto numa acepção como noutra, a relação será sempre *ex lege*, já que decorrerá das normas tributárias de caráter geral e abstrato, consoante o Princípio da Legalidade Tributária, trazido pela Constituição Federal, no artigo 150, I, *in verbis*: *“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”*.

Para JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES,

A relação jurídica tributária não é uma relação de vida (econômica, financeira ou política) extrinsecamente regulada por normas jurídicas “como se fosse um conteúdo vestido pela

²⁴ Carvalho, *Op cit.*, p. 290.

²⁵ José Souto Maior Borges, **Lançamento Tributário**, Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 18.

forma jurídica”, mas é a própria forma, o que equivale a dizer, consiste, a relação jurídica tributária, numa relação que somente é estruturada por normas jurídicas. Por mais paradoxal que pareça, sem um ordenamento jurídico não existe o tributo, nem a relação tributária, como realidades *per se* ²⁶.

3.3 TRIBUTO

Muitas são as definições encontradas para o vocábulo “tributo”, quando se analisa doutrina, legislação e jurisprudência. PAULO DE BARROS CARVALHO conseguiu agrupar essas definições em seis grupos diferentes²⁷.

O primeiro deles é o que concebe o vocábulo como importância pecuniária. É o conceito trazido por ALFREDO AUGUSTO BECKER: “(...) *a relação jurídica tributária (...) vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo, impondo ao sujeito passivo o dever de efetuar uma predeterminada prestação (...). O tributo é o objeto daquela prestação que satisfaz aquele dever*”²⁸. É clara a ênfase que o autor dá ao objeto da prestação.

O segundo grupo identifica “tributo” com o comportamento de certa pessoa, física ou jurídica, de pagar determinada importância pecuniária. A ênfase está no conduzir o dinheiro aos cofres públicos, como se pode inferir da definição de ARNALDO BORGES: “(...) *tributo é conduta humana. Esta conduta é conceituada por uma endonorma que estabelece o dever de alguém dar ao Estado certa soma de dinheiro sempre que se verifique o fato descrito na endonorma*”²⁹.

Há aqueles que o supõe como direito subjetivo do sujeito ativo, caso de HÉCTOR VILLEGAS, que conceitua: “(...) *tributos são as prestações, comumente em dinheiro, que o Estado, no exercício de seu poder de império, exige dos*

²⁶ *Id., Ibid.*, p. 22.

²⁷ Carvalho, *Op cit.*

²⁸ **Teoria Geral do Direito Tributário**, São Paulo, Saraiva, 1972, p. 237.

²⁹ Considerações em torno do conceito de tributo, In: **Revista de Estudos Tributários**, nº 3, São Paulo, Resenha Tributária, 1979, p. 174.

*particulares, segundo suas capacidades contributivas, em virtude de uma lei e para cobrir os gastos que lhe acarreta o cumprimento de seus objetivos*³⁰.

O quarto grupo entende tributo não como um dos elementos da relação jurídica tributária, mas como a própria relação. É o posicionamento de GERALDO ATALIBA, para quem, “(...) *juridicamente, tributo se define como uma relação obrigacional*”³¹.

Diferente é a concepção de MARCO AURÉLIO GRECO, para quem tributo é “(...) *norma jurídica, secundária, heterônoma, (...) prevê uma entrega de dinheiro conectada a um fato qualquer*”³². Para essa corrente, “(...) *instituir um tributo é tarefa legislativa que se contém na edição de normas jurídicas, determinadas e peculiares, cuja estrutura ante-supõe a descrição de um fato a que o legislador associa o surgimento de um vínculo jurídico*”³³.

Por fim, a última concepção do vocábulo é aquela a que se filia o Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Considera toda a fenomenologia da incidência, desde a norma instituidora, passando pelo fato concreto, nela descrito, até o liame obrigacional que surge à luz com a ocorrência daquele evento, consoante PAULO DE BARROS CARVALHO³⁴, lembrando a definição legal do artigo 3º: “*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”.

³⁰ **Curso de Direito Tributário**, São Paulo, RT, 1980, p. 3.

³¹ Relação jurídica tributária no modelo de Código Tributário para a América Latina, In: **Proposições Tributárias**, São Paulo, Resenha Tributária, 1975, p. 140.

³² **Norma jurídica tributária**, São Paulo, Saraiva, 1974, p. 57.

³³ *Id.*, *ibid.*, p. 18.

³⁴ Carvalho, *Op cit.*

3.4 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Já se viu que, uma vez realizado o fato descrito pelo legislador como hipótese de incidência de tributo, nasce uma relação jurídica patrimonial, chamada de obrigação tributária, ou relação jurídica tributária, na qual o sujeito ativo, o Estado, tem o direito de exigir a prestação, e, por sua vez, o sujeito passivo tem o dever de cumpri-la. Àquele direito subjetivo dá-se o nome de crédito e a este dever jurídico, débito.

PAULO DE BARROS CARVALHO define crédito tributário como "(...) o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro"³⁵.

O crédito tributário nasce no exato momento em que se configura a realização do fato descrito na norma jurídica, isto é, com a obrigação tributária. É certo que nasce indeterminado e ilíquido — contornos esses adquiridos com o lançamento —, mas a ausência deles não lhe retira a existência jurídica, nem, tampouco, permite afirmar que é com o lançamento que o crédito nasce.

Nesse sentido, RICARDO LOBO TORRES teceu os seguintes comentários sobre o tema:

O Código Tributário Nacional diz, no artigo 113, § 1º, que a obrigação tributária "*extingue-se juntamente com o crédito tributário*". A obrigação e o crédito não só se extinguem como também nascem conjuntamente. Nada obstante, o Código reserva o termo "crédito" à obrigação que adquire concretude ou visibilidade e passa por diferentes graus de exigibilidade. (...) A técnica utilizada pelo Código deve ser empregada com cautela, pois obrigação e crédito não se distinguem em sua essência, como declara o próprio Código Tributário Nacional no artigo 139: "*O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza deste*". (...) A distinção que por vezes faz o Código Tributário Nacional deve ser entendida no sentido didático. Embora o crédito se constitua juntamente com a obrigação pela ocorrência do fato gerador, recebe ele graus diversos de transparência e concretude, na medida em que seja objeto de lançamento, de decisão administrativa definitiva ou de inscrição nos livros da dívida ativa. O crédito tributário passa por diferentes momentos de eficácia: de crédito simplesmente constituído (pela ocorrência do fato gerador) torna-se crédito exigível (pelo lançamento modificado ou pela decisão administrativa definitiva) e finalmente crédito exequível (pela inscrição nos livros da dívida ativa), dotado de liquidez e certeza³⁶. (*sic*)

³⁵ *Id.*, *Ibid.*, p. 366 et seq..

³⁶ **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, Renovar, 1993, p. 190-191, 221-222.

3.5 LANÇAMENTO

A ocorrência do fato correspondente à hipótese de incidência, prevista em lei, faz nascer a obrigação tributária. No entanto, o crédito tributário dela decorrente só se completa, em definitivo, pela fixação do montante a ser pago e pela identificação do devedor através do lançamento — essa é a opinião de AURY FÉLIX DE MEDEIROS³⁷.

No mesmo sentido, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES afirma que o fato jurídico tributário dá ensejo à obrigação de caráter geral e abstrato, mas é com o lançamento que surge a obrigação de caráter individual e concreto³⁸.

PAULO DE BARROS CARVALHO aduz:

“(...) o enunciado de que tratamos declara ter ocorrido uma alteração no plano físico-social. Nesse sentido, vale dizer que o fato jurídico tributário tem caráter declaratório. Ai está o motivo pelo qual se aplica ao fato a legislação em vigor no momento em que o evento ocorreu. Entretanto, não podemos esquecer que o relato do acontecimento pretérito é exatamente o modo como se constitui o fato, como essa entidade aparece e é recebida no recinto do direito, o que nos autoriza a proclamá-lo como constitutivo do evento que, sem esse relato, quedaria à margem do universo jurídico. Por outros torneios, o enunciado projeta-se para o passado, recolhe o evento e, ao descrevê-lo, constitui-se como fato jurídico tributário. (...) Pensando assim, a natureza da norma individual e concreta, veiculada pelo ato de lançamento tributário, ou pelo ato produzido pelo sujeito passivo para apurar seu débito, nos casos estabelecidos em lei, assumirá a feição significativa de *providência constitutiva de direitos e deveres subjetivos*.³⁹. (sic)

Outra questão polêmica, no que tange ao lançamento, é a natureza dele, se ato administrativo ou procedimento administrativo. O professor ALIOMAR BALEEIRO define-o como ato administrativo de competência vinculada, praticado por agente competente do Fisco para verificar a realização do “fato gerador” em relação a determinado contribuinte, apurando qualitativa e quantitativamente o valor da matéria tributável, segundo a base de cálculo, e, em conseqüência, liquidando o

³⁷ *Apud* João Batista Torres de Albuquerque, **Da execução fiscal e do crime de sonegação fiscal**, São Paulo, Editora de Direito, 1997.

³⁸ José Souto Maior Borges, *Op cit.*

³⁹ Carvalho, *Op cit.*, p. 406 *et seq.*.

quantum do tributo a ser cobrado⁴⁰. Comungam desse entendimento AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO⁴¹ e GERALDO ATALIBA⁴².

Defendem a natureza procedimental ALFREDO AUGUSTO BECKER⁴³, RUY BARBOSA NOGUEIRA⁴⁴ e o artigo 142 do CTN, *verbis*:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

PAULO DE BARROS CARVALHO assim define lançamento:

Ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, modificativos ou assecuratórios e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u'a norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito a de ser exigido.⁴⁵ (*sic*)

O autor afirma ser, predominantemente, ato jurídico, e não procedimento. Podendo até ser o resultado de um procedimento, mas com ele não se confundindo. Isso porque o procedimento não é imprescindível para o lançamento, que pode consubstanciar ato isolado. Todavia, o autor admite que o lançamento pode configurar-se ora como ato, ora como procedimento, transformando o aparente dilema, “ato ou procedimento”, em um “trilema”, “ato, procedimento, ou ambos”⁴⁶.

⁴⁰ **Direito tributário brasileiro**, Rio de Janeiro, Forense, 1994.

⁴¹ **Fato Gerador da Obrigação Tributária**, Rio de Janeiro, Forense, 1994.

⁴² **Apontamento de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**, Revista dos Tribunais, 1969.

⁴³ Becker, *Op cit.*.

⁴⁴ **Curso de Direito Tributário**, São Paulo, Saraiva, 1990.

⁴⁵ Carvalho, *Op cit.*, p. 390.

⁴⁶ *Id.*, *Ibid.*

3.6 DÍVIDA ATIVA

Para que se inicie o processo de execução, é necessário um título executivo. Não basta que o exeqüente seja titular de um crédito; é imprescindível um título executivo que represente uma obrigação líquida, certa e exigível. No processo de execução fiscal, o título executivo criado pela Fazenda Pública, que serve de base para a execução, é a denominada Certidão de Dívida Ativa – CDA.

Conforme lição de MAURO LUÍS ROCHA LOPES:

A dívida ativa será sempre aquela regularmente constituída e inscrita em registro administrativo próprio, após o encerramento do procedimento administrativo em que se tenha assegurado defesa ao interessado e a fluência, *in albis*, do prazo para o respectivo recolhimento. Incluem-se no conceito de dívida ativa todos os acréscimos incidentes sobre a prestação originalmente devida à Fazenda Pública, como os juros, a multa e outros encargos previstos em contrato ou em lei.⁴⁷

A dívida ativa tributária, de acordo com o artigo 2º da Lei nº 6.830/80, é aquela definida pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 (artigo 39, § 2º), com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 1.735, de 20 de dezembro de 1979: é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas.⁴⁸

⁴⁷ **Execução fiscal e ações tributárias**, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2002, p. 8 *et seq.*

⁴⁸ “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.; § 1º Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.; § 2º A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.; § 3º A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.; § 4º A Dívida Ativa da União será a apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.; § 5º O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:; I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros; II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato; III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida; IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo; V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e; VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.; § 6º A Certidão de Dívida Ativa conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente.; § 7º O Termo de inscrição e a Certidão de Dívida Ativa poderão ser preparados e numerados por processo manual, mecânico ou eletrônico.; § 8º Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída,

Dívida ativa não tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multas de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. Note-se que o referido texto legislativo arrolou também os créditos provenientes de empréstimo compulsório, contribuições estabelecidas em lei e custas processuais, como sendo de natureza não-tributária, o que, atualmente, não subsiste, tendo em vista que o Supremo Tribunal Federal – STF já identificou a natureza tributária de tais exações, à luz da Constituição Federal de 1988.

O CTN, em seu artigo 201, *caput*, define dívida ativa como sendo a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

O termo de inscrição da dívida ativa, para JOÃO BATISTA TORRES DE ALBUQUERQUE, “(...) é o ato através do qual se registram, em livros ou fichários do órgão administrativo competente, os créditos fiscais exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, depois de apurada a sua liquidez e certeza”⁴⁹.

A inscrição, segundo o § 3º do artigo 2º da Lei de Execuções Fiscais, é o ato de controle administrativo da legalidade, para apurar a liquidez e certeza do crédito, tributário ou não, da Fazenda Pública, realizado pelo órgão jurídico que é a autoridade competente.⁵⁰

assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.; § 9º O prazo para a cobrança das contribuições previdenciárias continua a ser o estabelecido no artigo 144 da Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960.” (Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980)”.

⁴⁹ Apud, Op cit., p. 29.

⁵⁰ “§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.” (Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980).

Na Lei de Execuções Fiscais, artigo 2º, §§ 5º e 6º, encontram-se os requisitos para a formação do Termo de Inscrição de Dívida Ativa, cujos elementos devem estar reproduzidos na CDA.⁵¹⁵² Especificamente sobre a dívida ativa tributária, o CTN, após fixar regra substancialmente idêntica (artigo 202), prescreve que a omissão de quaisquer requisitos previstos no artigo anterior ou o erro a eles relativo são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente (artigo 203). Entretanto, a jurisprudência tem entendido que, se a CDA indica perfeitamente o devedor e especifica a exigência tributária, indicando os dispositivos legais pertinentes, eventual omissão incapaz de causar prejuízo ao executado não macula o processo⁵³.

Por fim, o artigo 204 do CTN prescreve que a dívida regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez e tem efeito de prova pré-constituída. Seu parágrafo único afirma que tal presunção é relativa, podendo ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

⁵¹ “§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter: I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros; II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato; III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida; IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo; V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida”. (Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980).

⁵² “§ 6º - A Certidão de Dívida Ativa conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente.” (Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980).

⁵³ “Sendo a omissão de dado que não prejudicou a defesa do executado, regularmente exercida, com ampla segurança, valida-se a certidão para que se exercite o exame de mérito” - STF, 1ª Turma, RE nº 99.993, Relator: Ministro Oscar Corrêa, RTJ 107/1288.

4 EMPRESA

4.1 CONCEITO DE EMPRESA

É incessante a tarefa dos juristas na tentativa de construir um conceito singular de “empresa”. A dificuldade decorre, basicamente, de dois pontos: primeiro, não é um conceito originariamente jurídico, é um conceito importado das ciências econômicas, haja vista a natureza complexa e múltipla desse instituto; a outra questão repousa no fato desse significante ser usado em várias direções: a legislação brasileira tenta ajustá-lo às especificidades de cada ramo do Direito, ora referindo-se ao fato econômico, ora entendendo-o como sujeito de direito.

Durante a Idade Média, a orientação que se seguia na tentativa de uma definição era essencialmente subjetivista, na qual o tratamento jurídico para a atividade mercantil era dado aos membros matriculados em corporações de ofício. Nas palavras do professor ALFREDO ASSIS GONÇALVES NETO: “(...) *a partir do século XII, mercadores e artesãos se associaram em grêmios ou corporações*”⁵⁴.

Somente a partir do Código Mercantil de Napoleão, em 1807, é que se vai adotar uma postura objetiva, vinculando a atividade mercantil aos atos de comércio. “*A proposta dessa teoria é abarcar com o direito comercial todos aqueles que se dedicassem à atividade mercantil, independente de estarem ou não afiliados a alguma corporação de classe.*”⁵⁵ RUBENS REQUIÃO afirma que esse sistema tem sido acusado de infeliz, de vez que até hoje não conseguiram os comercialistas definir satisfatoriamente quais são tais atos.⁵⁶

A terceira teoria que surgiu, na tentativa de conceituar a atividade mercantil, foi a teoria da empresa. Essa teoria subdividiu-se em duas correntes: uma

⁵⁴ **Manual de Direito Comercial**, Curitiba, Juruá, 2000, p. 40.

⁵⁵ Cláudia Aparecida de Souza Trindade, **A função social da empresa**: para além da *summa divisio*, São Paulo, 2005, Tese (Doutorado em Direito) - Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito, p. 127.

⁵⁶ **Curso de Direito Comercial**, São Paulo, Saraiva, 2000, p. 13.

defendendo a simples transposição da noção econômica para o contexto jurídico; a outra, uma tradução desta noção em termos jurídicos.⁵⁷

Em busca de um conceito econômico, é importante citar o conceito de JEAN-BAPTISTE SAY⁵⁸, para quem empresa é a atividade organizativa da produção, tendo por sujeito a figura do empresário⁵⁹. O projeto do Novo Código Civil Brasileiro inspirou-se nessa corrente, tratando a empresa como modelo de disciplina da atividade econômica. Elucidativo é o conceito de MANUEL BROSETA PONT: “(...) organização de capital e de trabalho destinada à produção ou mediação de bens ou serviços para o mercado (...) é a célula da organização social”⁶⁰.

Na tentativa de aproximar o conceito econômico do jurídico, JOSÉ XAVIER CARVALHO DE MENDONÇA conceitua-a como “(...) a organização técnico-econômica que se propõe a obter mediante a combinação dos diversos elementos, natureza, trabalho e capital, produtos destinados à troca, correndo os riscos por conta de uma pessoa, que reúne e dirige esses elementos sob sua responsabilidade”⁶¹.

ALBERTO ASQUINI, explica que a empresa deveria ser conceituada não de maneira direta ou linear, mas detida e pormenorizadamente:

(...) sugeri a empresa como fenômeno econômico poliédrico, que teria, no aspecto jurídico, não um, mas diversos perfis: o perfil subjetivo (a empresa como empresário); o perfil funcional (a empresa como atividade empresarial); o perfil objetivo (a empresa como estabelecimento); e o perfil corporativo (a empresa como instituição).⁶²

FÁBIO ULHÔA COELHO define-a como “(...) atividade, cuja marca essencial é a obtenção de lucros com o oferecimento ao mercado de bens ou serviços gerados mediante a organização dos fatores de produção, os quais, no capitalismo,

⁵⁷ Trindade, *Op cit.*

⁵⁸ Industrial e economista clássico francês (1767 – 1832), divulgador da obra de Adam Smith (p. 283).⁽³⁴⁾

⁵⁹ *Apud* Stella Maris Nerone Lacerda, **Função social da empresa**: um princípio constitucional em construção, Curitiba, 2002, Dissertação (Mestrado em Direito) - Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, p. 24.

⁶⁰ *Id.*, *Ibid.*, p. 25.

⁶¹ **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**, Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1957, p. 482.

⁶² *Apud* TRINDADE, *Op cit.*, p. 130 et seq.

*compreendem a força de trabalho, a matéria-prima, o capital e, segundo alguns enfoques, também a tecnologia*⁶³.

No entendimento de RUBENS REQUIÃO, é importante lembrar que a empresa, como entidade jurídica, é uma abstração.

É a organização de um complexo de bens, sobre os quais atua o empresário, imprimindo-lhe a atividade que levará a produção... (...) a empresa somente nasce quando se inicia a atividade sob a orientação do empresário. Assim, a empresa se fixa como sendo o exercício da atividade produtiva, e do exercício de uma atividade, não se tem senão uma idéia abstrata⁶⁴. (*sic*)

4.2 FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA

A empresa congrega em si qualidades e atribuições que a fazem um centro gravitacional de interesses. Basta reparar na legislação vigente para perceber a posição de destaque que ela ocupa no ordenamento jurídico brasileiro. Assim, não só o Direito Comercial, que regulamenta as relações de produção e circulação dos bens e serviços, mas também outros ramos do direito convivem e harmonizam relações na órbita empresarial. Nesse sentido, pode-se citar o Direito do Trabalho, zelador das relações empregatícias, que, em grande parte, se desenvolvem no seio das atividades empresariais; o Direito Tributário, já que uma parcela considerável dos recursos arrecadados pelo Estado é proveniente do pagamento de tributos por parte de empresas; o Direito Constitucional, ao tratar dos princípios da ordem econômica, cujo objetivo é proporcionar melhor distribuição de renda e acesso aos bens e serviços. E assim sucessivamente.

Para analisar a função social da empresa, mister se faz esclarecer que ela decorre do princípio da função social da propriedade. Segundo LUIZ EDSON FACHIN, a propriedade, no Direito Romano, constituía direito absoluto e perpétuo. A Revolução Francesa instaurou o individualismo e o liberalismo. Hodiernamente é que se elaborou um conjunto de limitações formais, constituído de obrigações

⁶³ **O empresário e os direitos do consumidor**, São Paulo, Saraiva, 1994, p. 12.

⁶⁴ Requião, *Op cit.*, p. 56 *et seq.*

positivas e negativas, que devem orientar o particular ao exercer o seu direito de propriedade. A esse conjunto chamou-se função social da propriedade⁶⁵.

As Constituições do México, de 1917, e da Alemanha, de 1919, foram as precursoras do fenômeno de constitucionalização da função social da propriedade. O artigo 27 da primeira prevê que “*A Nação terá, a todo tempo, o direito de impor à propriedade privada as determinações ditadas pelo interesse público (...)*”. A Constituição de Weimar (alemã) foi mais direta, e estatuiu, no seu artigo 153, que “*A propriedade obriga e o seu uso e exercício devem ao mesmo tempo representar uma função no interesse social*”.

No Âmbito doutrinário, duas correntes determinaram a concepção do princípio da função social da propriedade, tal qual é concebida nos dias atuais:

A primeira delas é a doutrina social da Igreja Católica, que, encíclica após encíclica, foi aprimorando o conceito, até chegar ao entendimento contemporâneo, ao afirmar que propriedade não é, mas traz em si uma função social, consistente em uma obrigação para com a sociedade.

A outra corrente é a positivista, cujos maiores expositores, de acordo com LACERDA, são LÉON DUGUIT e AUGUSTO COMTE⁶⁶. Para aquele, a propriedade é uma função social do titular desse direito. O ordenamento, ao conferir a alguém um direito subjetivo, condiciona o seu exercício ao auxílio à comunidade. A propriedade seria uma situação objetiva, sendo denominada “propriedade-função”. Esta teoria não foi aceita pela maior parte dos juristas, “*(...) pois se considera que a propriedade contém uma função mas com ela não se identifica necessariamente*”⁶⁷, mas influenciou positivamente na concepção alcançada.

FÁBIO KONDER COMPARATO esclarece que a “*(...) função consiste no poder de agir sobre a esfera alheia, sempre no interesse de outrem, adquirindo condições de interesse social quando os destinatários do exercício da função forem indeterminados*”⁶⁸. Para ele, o termo função significa um poder positivo de conferir-

⁶⁵ **A função social da posse e a propriedade contemporânea** (uma perspectiva da usucapião imobiliária rural), Porto Alegre, Fabris, 1988, p. 15 *et seq.*

⁶⁶ Lacerda, *Op cit.*

⁶⁷ Trindade, *Op cit.* 142.

⁶⁸ Função social da propriedade dos bens de produção, *In Direito empresarial: estudos e pareceres*, São Paulo, Saraiva, 1990, p. 9.

se uma finalidade ao objeto da propriedade. O adjetivo social revela que essa finalidade será em prol da coletividade, e não dos interesses egoístas do titular.

Com a evolução da empresa, hoje ela não mais é concebida como o local onde simplesmente se desenvolve a atividade comercial ou econômica. A empresa é o principal gerador de empregos no país, é o principal contribuinte, ora contribuinte de direito, ora contribuinte de fato, o que mais leva dinheiro, em forma de tributos, aos cofres públicos. É quem paga os salários, contribui com a previdência, importa e exporta produtos, enfim, é a base da economia e da sociedade.

Destacando o papel social da empresa, CHAMPAUD assevera que:

Como todo sujeito de direito, dotada, em razão deste título de um patrimônio, a empresa é devedora e credora. É devedora de nível de vida em relação àqueles que vivem dela: trabalhadores, dirigentes, financiadores. É devedora também de segurança econômica, logo, de estabilidade no emprego, da promoção coletiva e individual dos homens. Ela deve criar o bem-estar, inovar e difundir os benefícios de sua criatividade. Ela é a grande devedora da substância financeira que alimenta pela fiscalidade⁶⁹ e pela parafiscalidade o funcionamento dos serviços públicos, a redistribuição das rendas em nome da solidariedade e da segurança sociais⁷⁰.

Assim, a função social é alcançada quando, além de cumprir os papéis já citados, a empresa observa a solidariedade (CF, artigo 3º), promove a justiça social (CF, artigo 170, *caput*), a livre iniciativa (CF, artigo 170, *caput* e artigo 1º), a busca do pleno emprego (CF, artigo 170), a redução das desigualdades sociais (CF, artigo 170), o valor social do trabalho (CF, artigo 1º), a dignidade da pessoa humana (CF, artigo 1º), observa os valores ambientais (CF, artigo 225 e Código de Defesa do Consumidor, artigo 51), dentre outros princípios constitucionais e infraconstitucionais.

Ao recolher os tributos devidos, ao empregar com dignidade, ao comercializar produtos e serviços que atendam ao clamor de zelo, confiança e respeito ao meio ambiente e ao consumidor, a empresa já estará cumprindo algumas de suas funções sociais; ou seja, uma vez cumprindo com suas obrigações legais, estará ela atendendo à função social, desde que foi a consciência coletiva

⁶⁹ “Os tributos, de modo geral, são utilizados como instrumentos de *fiscalidade*, servindo basicamente, pois, para carrear dinheiro aos cofres públicos”. (CARRAZZA, *Op cit.*, p. 72).

⁷⁰ *Apud* Isabel Vaz, **Direito econômico das propriedades**, Rio de Janeiro, Forense, 1992, p. 505.

legislativamente representada quem as criou. Por isso, cumprir a função social da empresa é exatamente buscar a finalidade capitalista do lucro, sem, contudo, olvidar as responsabilidades que farão com que a sua existência resulte em desenvolvimento social, cultural, econômico *etc.*

É dever do Estado, em atenção aos Princípios da Legalidade e da Supremacia do Interesse Público, estabelecer um aparato fiscalizador para que efetivamente os tributos instituídos em lei sejam recolhidos e levados aos cofres públicos, sem que sejam, por motivo algum, desviados, impedindo a concorrência desleal e o enriquecimento ilícito de uns poucos em detrimento de tantos. Dessa forma, o Estado será capaz de gerir suas receitas com vistas à melhor distribuição de riquezas e à redução das desigualdades sociais, dentre outros objetivos.

Não se pode perder de vista que a grande inspiração de toda construção teórica, o centro das atenções de todo ordenamento jurídico, é o homem. Nesse sentido, tanto a atividade empresarial como a atividade estatal devem ser postas efetivamente como instrumentos a serviço do homem, uma vez que o trabalho humano que se exerce na produção e na troca dos bens econômicos e na prestação de serviços sobreleva os demais fatores de vida econômica, que apenas têm valor de instrumentos⁷¹.

⁷¹ Lacerda, *Op cit.*, p. 82.

5 PENHORA

5.1 CONCEITO DE PENHORA

Muitos são os conceitos de **penhora** trazidos pela doutrina, todos marcados pelas idéias de patrimonialidade e limitação expropriatória, já que é o patrimônio do devedor que responde por sua dívida, conforme o artigo 591 do diploma processual⁷². Todavia, não é todo o patrimônio que responde pela dívida, somente aquela parte individualizada e direcionada para tanto, excetuando, ainda, os bens inalienáveis e impenhoráveis, previstos em lei⁷³.

Ao tratar do assunto, CÂNDIDO DINAMARCO aduz:

Sendo o direito um sistema de equilíbrio de valores, ele próprio chega a conter, por vezes, a atuação da vontade da lei, tendo em vista certas peculiaridades. Tal se dá quando resguarda o executado do mínimo indispensável para manter uma vida condigna, como ser humano, impedindo a que seja forçado a despojar-se de todo o seu patrimônio, e que seja reduzido a uma condição sub-humana. Por isso a lei veda a expropriação de certos bens do executado, alguns de caráter alimentar, preservando-os da penhora⁷⁴.

A idéia de patrimônio, insculpida no princípio da responsabilidade patrimonial, reflete, nas palavras de CARNELUTTI, "(...) o *complexo de todas as relações jurídicas que tenham um valor econômico que, sob o controle de pessoas, congrega ativos e passivos, direitos e obrigações*"⁷⁵.

EDUARDO TALAMINI afirma que a responsabilidade patrimonial consiste na situação de sujeição à atuação sancionatória. É a situação em que se encontra o devedor de não poder impedir que a sanção seja realizada mediante a agressão

⁷² "O devedor responde, para o cumprimento de suas obrigações, com todos os seus bens presentes e futuros, salvo as restrições estabelecidas em lei". (Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Código de Processo Civil).

⁷³ "Art. 648: Não estão sujeitos à execução os bens que a lei considera impenhoráveis ou inalienáveis". (Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Código de Processo Civil).

⁷⁴ **Execução civil**, São Paulo, Malheiros, 1994, p. 105 et seq.

⁷⁵ *Apud* José de Moura Rocha, **Sistemática do novo processo de execução**, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978, p. 159.

direta ao seu patrimônio. Traduz-se na “(...) *destinação dos bens do devedor a satisfazer o direito do credor*”⁷⁶.

LIEBMAN define penhora como o “(...) *ato pelo qual o órgão judiciário submete a seu poder imediato determinados bens do executado, fixando sobre eles a destinação de servirem à satisfação do direito do exequente*”⁷⁷.

ARNALDO MARMITT considera-a:

Medida já executiva, correspondente a um ato preparatório da alienação. Consiste na apreensão de coisas móveis ou imóveis, corpóreas ou incorpóreas, do acervo patrimonial do executado, inclusive bens ou créditos futuros, para sua oportuna conversão em pecúnia e pagamento dos credores. Através da penhora são destacados bens bastantes do executado, para a efetiva garantia da execução⁷⁸.

O autor refere em sua obra JOSÉ FREDERICO MARQUES, para quem penhora “(...) *é o ato inicial de expropriação do processo de execução, para individualizar a responsabilidade executória, mediante a apreensão material, direta ou indireta, de bens constantes do patrimônio do devedor*”⁷⁹.

ARAKEN DE ASSIS ressalta que a penhora tem natureza diversa da do penhor e do arresto. Ela não retira do executado o poder de disposição, que não é válido somente perante o credor. “*A penhora é ato executivo que afeta determinado bem à execução, permitindo sua ulterior expropriação, e torna os atos de disposição do seu proprietário ineficazes em face do processo*”⁸⁰.

⁷⁶ **Curso avançado de Direito Processual Civil**: processo de execução, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2002, p. 113.

⁷⁷ Liebman, *Op cit.*, p. 124.

⁷⁸ **A penhora**, Rio de Janeiro, AIDÉ, 2003, p. 7.

⁷⁹ *Id.*, *Ibid.*, p. 8.

⁸⁰ **Manual do processo de execução**, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2001, p. 543 et seq.

5.2 NATUREZA JURÍDICA DA PENHORA

CARNELUTTI, afirma que a função principal da penhora reside em determinar o bem sobre o qual se realizará a expropriação e fixar sua sujeição à ação executiva⁸¹. ARNALDO MARMITT destaca duas funções da penhora: a primeira, de individualizar os bens que serão objeto da expropriação, tornando-os indisponíveis; a segunda, de assegurar que os bens penhorados permaneçam no mesmo estado em que se encontravam na data da constrição⁸².

Para ARAKEN DE ASSIS, é ato executivo, dotado de eficácia satisfativa, instrumental, no sentido de que é etapa para atos ulteriores⁸³. ADILSON VIEIRA DE ARAÚJO afirma que a natureza da penhora é real, uma vez que a execução recai sobre o patrimônio do devedor; “(...) é ato executivo, público e estatal, coercitivo e preparatório da expropriação”⁸⁴.

Na concepção de WAMBIER, ALMEIDA E TALAMINI, é ato público e estatal, “(...) uma vez que não decorre de contrato e não é ato privado do credor, nem realizado por ele. É realizado pelo Estado no seu interesse: o cumprimento da obrigação; mas também atendendo interesse social, representado pela pacificação”⁸⁵.

É ato coercitivo, para MANOEL ANTONIO TEIXEIRA FILHO, porque pode ser realizado sem a manifestação da vontade ou mesmo contra a vontade do executado, por estar alicerçado no poder do Estado, que tem fundamento na “(...) necessidade de tornar concreta a sanção que se espelha do título executivo, como forma de salvaguardar a soberania da ordem jurídica e a autoridade da coisa julgada”⁸⁶.

⁸¹ *Apud Id., Ibid., loc cit..*

⁸² Marmitt, *Op cit.*, p. 12.

⁸³ Assis, *Op cit.*

⁸⁴ **A penhora na execução civil e suas limitações**, Belo Horizonte, Del Rey, 2001, p. 105.

⁸⁵ **Curso avançado de Processo Civil**, São Paulo, RT 1998, p. 161.

⁸⁶ **Execução no processo do trabalho**, São Paulo, LTr, 1995, p. 398.

Preparatório da expropriação, uma vez que a execução por quantia certa visa a expropriação de bens do devedor, conforme o Código de Processo Civil – CPC⁸⁷, Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, e o poder de afetação por meio da penhora, individualiza os bens que serão avaliados e posteriormente alienados.

5.3 A APLICAÇÃO DO ART. 620 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL À PENHORA

É de se ressaltar os princípios mais importantes que informam a penhora. O primeiro deles é aquele que proíbe a penhora excessiva, devendo ela abranger somente o necessário para o pagamento do credor. Também não pode a penhora ser inútil, não devendo ser efetuada quando evidente que o produto da execução dos bens encontrados será totalmente absorvido pelo pagamento das custas da execução. Por fim, o princípio do menor sacrifício ao devedor, consagrado no artigo 620 do CPC⁸⁸.

Anota ALCIDES DE MENDONÇA LIMA que:

Historicamente, a execução evoluiu dos atos contra a pessoa do devedor para o seu patrimônio. A prisão do devedor e, até, o seu esquitejamento cederam lugar a providências contra seus bens. Gradativamente, à medida que as instituições processuais progrediam, menos drásticos se tornavam os meios executivos, tanto os de coação como os de sub-rogação⁸⁹.

Evidente que se deve buscar a satisfação do direito do credor: é justamente essa a finalidade do processo de execução. Mas nem por isso tem o credor o direito de agravar a situação do devedor, optando por meio mais oneroso, quando existente outro mais salutar ao executado. O processo executivo não é uma sanção ao devedor, não visa puni-lo.

⁸⁷ “Art. 646. A execução por quantia certa tem por objetivo expropriar bens do devedor, a fim de satisfazer o direito do credor (artigo 591)”.

⁸⁸ “Art. 620: Quando por vários meios o credor puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o devedor”.

⁸⁹ **Comentários ao Código de Processo Civil**, Rio de Janeiro, Forense, 1990, p. 601.

AMÍLCAR DE CASTRO comenta com mestria o princípio assegurado no artigo 620 do CPC, ao afirmar que:

Se a finalidade do processo executivo é esta de obter o Poder Judiciário, à custa do executado, o bem devido ao exeqüente, é intuitivo que, quando por vários meios executivos puder executar a sentença, isto é, quando por vários modos puder conseguir para o exeqüente o bem que lhe for devido, o juiz deve mandar que a execução se faça pelo menos dispendioso. Todos os meios executivos são onerosos para o executado, mas não seria justo e seria inútil que se preferisse um meio mais custoso, quando por outro menos pesado pudesse o exeqüente conseguir o mesmo resultado prático. É um elevado princípio de justiça e eqüidade, informativo do processo das execuções, este que o Estado deve, quanto possível, reintegrar o direito do exeqüente com o mínimo de despesa, de incômodo e de sacrifício do executado. *Jus est ars boni et aequi*, isto é, a sistematização do que é conveniente e útil⁹⁰.

No mesmo sentido, HUMBERTO THEODORO JÚNIOR assevera que “(...) *toda execução deve ser econômica, isto é, deve realizar-se da forma que, satisfazendo o direito do credor, seja o menos prejudicial possível ao devedor*”⁹¹. Assim, quando, por vários meios, o credor puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o devedor.

Importante ressaltar que o legislador optou pelo verbo “mandar” na redação do artigo supra-referido, não deixando dúvida sobre tratar-se de norma cogente. De forma que o magistrado deve fiscalizar as atitudes do credor, ordenando-lhe que as faça da maneira mais suave para o devedor, agindo de ofício, se preciso for, pois o prescrito no artigo 620 é um mandamento, e não uma faculdade judicial. O objetivo é satisfazer o direito do exeqüente. De que forma? Da forma menos gravosa ao executado.

Principalmente no tocante à penhora, vê-se a aplicação do princípio da execução pelo meio menos gravoso. É no intuito de preservar o devedor de sacrifícios desnecessários que a lei grava certos bens de impenhorabilidade, proíbe a penhora inútil ou excessiva, e faculta ao devedor a prerrogativa de escolher os bens a penhorar.

É nesse sentido a decisão do Relator RENATO SARTORELLI: “*Na efetivação da penhora incumbe ao magistrado aferir as circunstâncias de cada caso concreto, e decidir com cautela e reflexão, mormente porque as normas*

⁹⁰ **Comentários ao Código de Processo Civil**, São Paulo, RT, 1974, p. 150.

⁹¹ **Curso de Direito Processual Civil**, Rio de Janeiro, Forense, 2000, p.13.

instrumentais não possuem caráter absoluto, a ponto de afetarem a sobrevivência de uma firma ou o normal desenvolvimento produtivo do patrimônio do devedor.”⁹²

5.4 GRADAÇÃO LEGAL DOS BENS À PENHORA

O artigo 11 da Lei de Execuções Fiscais enumera os bens a serem penhorados da seguinte maneira:

Art. 11. A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:

- I – dinheiro;
- II – título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em Bolsa;
- III – pedras e metais preciosos;
- IV – imóveis;
- V – navios e aeronaves;
- VI – veículos;
- VII – móveis ou semoventes; e
- VIII – direitos e ações;

§ 1º **Excepcionalmente, a penhora poderá recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção.**

§ 2º A penhora efetuada em dinheiro será convertida no depósito de que trata o inciso I do artigo 9º.

§ 3º O juiz ordenará a remoção do bem penhorado para depósito judicial, particular ou da Fazenda pública exeqüente, sempre que esta o requerer, em qualquer fase do processo. [grifo nosso]

Trata-se de regra cogente, de tal sorte que fica o credor obrigado a respeitá-la quando se tratar da nomeação a que faz menção o artigo 9º, III da Lei de Execuções Fiscais.⁹³ Excepcionalmente, pode-se inverter esta gradação quando, devidamente justificado pelo exeqüente, este requerer a substituição dos bens, conforme o artigo 15, II da já citada lei, por exemplo, se for evidente a dificuldade de se arrematar o bem em um futuro leilão.⁹⁴

⁹² Al nº 438.283, 1ª Câmara, Rel. Juiz Renato Sartorelli, ac. 18.9.95, in *JUIS-Saraiva*, nº 5, 3º trimestre/96.

⁹³ “Art. 9º. Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão da Dívida Ativa, o executado poderá: III – nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11.” (Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980)

⁹⁴ “Art. 15. Em qualquer fase do processo, será deferida pelo Juiz: I – [...]; II – à Fazenda Pública, a substituição dos bens penhorados por outros, independentemente da ordem enumerada no artigo 11, bem como o reforço da penhora suficiente.” (Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980)

Outra exceção à gradação legal é aquela dada em respeito ao princípio da execução pelo meio menos gravoso; assim, quando o devedor, evitando um sacrifício maior, nomear bens, e o credor os aceitar, é possível aliviar o rigor da lei, cabendo ao magistrado decidir com razoabilidade e justiça social.

Neste sentido, a lição de VICENTE GRECO FILHO expõe que:

A ordem de nomeação de bens à penhora não é absoluta, pois, mesmo quando infringida pelo devedor, o credor, para discordar da escolha e, assim, obter a decretação de sua ineficácia, terá de demonstrar que a violação da ordem legal causou algum prejuízo ou veio a dificultar em especial a execução. É que, se o credor não tiver prejuízo com a nomeação, é preciso, também, atender-se à comodidade do devedor⁹⁵.

Dada a redação do supracitado artigo 11 da Lei de Execuções Fiscais, a doutrina e a jurisprudência pátrias têm aceitado a penhora do faturamento apenas em hipóteses excepcionais: quando os bens do executado forem de difícil arrematação ou mesmo inexistentes, é que o exequente poderá requerê-la.

Não é esse, todavia, o entendimento do direito espanhol, como se pode verificar no texto do artigo 131.2 da *Ley General Tributaria* Espanhola, que assim define a ordem dos bens a serem penhorados.

Artículo 131.

1. El embargo se efectuará sobre los bienes del deudor en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, los intereses que se hayan causado o se causen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro y las costas del procedimiento, con respeto, siempre al principio de proporcionalidad.

2. En el embargo se guardará el orden siguiente:

Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito.

Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.

Sueldos, salarios y pensiones.

Bienes inmuebles.

Establecimientos mercantiles o industriales.

Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.

Frutos y rentas de toda especie.

Bienes muebles y semovientes.

Créditos, derechos y valores realizables a largo plazo.

3. Siguiendo el orden anterior, se embargarán sucesivamente los bienes o derechos conocidos en ese momento por la Administración tributaria hasta que se presuma cubierta la deuda se dejará para el último lugar aquellos para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del deudor [grifo nosso].⁹⁶

⁹⁵ **Direito Processual Civil brasileiro**, São Paulo, Saraiva, 1996, p. 74.

⁹⁶ **Ley General Tributaria** 230/1963, de 28 de diciembre de 1963 - **Boletín Oficial del Estado**, 31 dic. 1963.

A penhora do estabelecimento mercantil ou industrial é tida pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça como equivalente à penhora do faturamento, que, claramente, para o ordenamento jurídico espanhol, se sobrepõe à penhora de bens móveis e semoventes, por exemplo.⁹⁷ Dessarte, não é infundada a pretensão de ter-se a penhora do faturamento como medida salutar e eficaz para exequente e executado, se respeitados percentuais razoáveis e administração adequada.

⁹⁷ PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. A PENHORA EM DINHEIRO PRESSUPÕE NUMERÁRIO EXISTENTE, CERTO, DETERMINADO E DISPONÍVEL NO PATRIMÔNIO DO EXECUTADO. PENHORA SOBRE O MOVIMENTO DE CAIXA DA EMPRESA-EXECUTADA: SÓ EM ÚLTIMO CASO. PRECEDENTES DO STJ. RECURSO PROVIDO. I - A penhora em dinheiro (art. 11, I, da Lei nº 6830/80 e art. 655, I, do CPC) pressupõe numerário existente, certo, determinado e disponível no patrimônio do executado. II - **A penhora sobre percentual do movimento de caixa da empresa-executada configura penhora do próprio estabelecimento comercial, industrial ou agrícola**, hipótese só admitida excepcionalmente (§ 1º do art. 11 da Lei nº 6930/80), ou seja, após ter sido infrutífera a tentativa de constrição sobre os outros bens arrolados nos incisos do art. 11 da Lei de Execução Fiscal. III - Inteligência dos arts. 10 e 11 da Lei nº 6830/80 e dos arts. 655, 677 e 678 do CPC. IV - Precedentes do STJ: REsp nº 48959/SP e REsp nº 37027/SP V - Recurso especial conhecido e provido - Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 161.903/SP, Cerâmica Industrial de Osasco Ltda e Fazenda do estado de São Paulo, Relator Ministro Adhemar Maciel, 21 maio 1998, **Diário de Justiça da União**, Brasília, 24 ago. 1998, p. 57 [grifo nosso].

6 PENHORA SOBRE O FATURAMENTO

6.1 CONSIDERAÇÕES ACERCA DA PENHORA SOBRE O FATURAMENTO

Primeiramente, impende conceituar o vocábulo **faturamento**. Assim o faz a Ciência Econômica, no registro de PAULO SANDRONI:

Conjunto dos recebimentos, expresso em unidades monetárias, obtidos por uma empresa em determinado período com a venda de bens ou serviços. Em outros termos, é o número de unidades vendidas multiplicado pelo preço de venda unitário. Diferencia-se de receita, que também inclui os valores obtidos de outras fontes, como aplicações financeiras ou vendas a prazo⁹⁸.

Segundo o autor, difere do lucro, que é o “(...) *rendimento atribuído especificamente ao capital investido diretamente por uma empresa. Em geral, o lucro consiste na diferença entre a receita e a despesa de uma empresa em determinado período*”⁹⁹.

A Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, oferece o conceito de faturamento mensal como sendo a “(...) *receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza*” (artigo 2º). Em outro diploma, assentou-se: “*Artigo 3º - O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. § 1º - Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*” - Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

O faturamento, para o Fisco Federal, é equivalente à receita bruta, como se infere do texto da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. Parágrafo único. Na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos

⁹⁸ **Dicionário de economia**, São Paulo, Best Seller, 1989, p. 120.

⁹⁹ *Id.*, *Ibid.*, p. 179.

cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Art. 32. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior serão acrescidos à base de cálculo determinada na forma dos arts. 28 ou 29, para efeito de incidência do Imposto de Renda de que trata esta Seção.

Sendo singela a diferença entre faturamento e receita bruta, e, mais ainda, porque a doutrina e a jurisprudência não se atêm a essas pequenas divergências, neste trabalho, os referidos termo e expressão serão tratados como se fossem sinônimos.

Permitir a penhora do faturamento significa, portanto, deferir a constrição do numerário resultante das operações de venda e prestação de serviços da unidade empresarial, num dado espaço de tempo. Em outras palavras, recairá sobre um percentual de renda futura e incerta da empresa executada, devendo ser admitida apenas em hipóteses excepcionais, quando da impossibilidade de se constringir os bens arrolados no artigo 11 da Lei de Execuções Fiscais, ou diante da inviabilidade de alienação judicial.

Não se confunde, pois, com a penhora em dinheiro, que pressupõe numerário existente, certo, determinado e disponível, conforme julgado do Supremo Tribunal de Justiça, a seguir transcrito:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. A PENHORA EM DINHEIRO PRESSUPÕE NUMERÁRIO EXISTENTE, CERTO, DETERMINADO E DISPONÍVEL NO PATRIMÔNIO DO DEVEDOR. PENHORA SOBRE PERCENTUAL DO FATURAMENTO BRUTO MENSAL DA EMPRESA-EXECUTADA: SÓ EM ÚLTIMO CASO. PRECEDENTES. RECURSO PROVIDO.

I - A PENHORA EM DINHEIRO (ART. 11, I, DA LEI 6.830/1980 E ART. 655, I, CPC) PRESSUPÕE NUMERÁRIO EXISTENTE, CERTO, DETERMINADO E DISPONÍVEL NO PATRIMÔNIO DO EXECUTADO.

II - A PENHORA SOBRE PERCENTUAL DO FATURAMENTO BRUTO MENSAL DA EMPRESA-EXECUTADA CONFIGURA CONSTRIÇÃO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL, HIPÓTESE SÓ ADMITIDA EXCEPCIONALMENTE (PAR. 1. ART. 11 DA LEI 6.830/1980), OU SEJA, APÓS TER SIDO INFRUTÍFERA A TENTATIVA DE PENHORA SOBRE OS OUTROS BENS ARROLADOS NOS INCISOS DO ART. 11 DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL.

III - PRECEDENTES DO STJ: RESP 35.838/SP E RESP 37.027/SP.

IV - RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.¹⁰⁰

¹⁰⁰ Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 108.245/SP, Smar equipamentos Industriais Ltda. e Fazenda do Estado de São Paulo, Relator Ministro Adhemar Maciel, 16 dez. 1996. **Diário de Justiça da União**, Brasília, 03 mar. 1997, p. 4.631.

A propósito, preleciona SÉRGIO SAHIONE FADEL:

A gradação legal começa pelo dinheiro, que não pode ser confundido com o produto da retribuição do trabalho, ou a remuneração *lato sensu*, mas apenas reservas em dinheiro, que o executado possua. Também a receita ou a fêria diária da sociedade comercial ou industrial não deve ser suscetível de penhora...

A penhora pode recair em dinheiro, mas não na fêria diária que é *capital de giro*¹⁰¹.

ARNALDO MARMITT considera o faturamento como capital de giro do executado, "(...) *necessário para atender às necessidades da firma, ordinariamente preferenciais em relação ao crédito em execução*", não concordando com a penhora incidente sobre ele.¹⁰²

Segundo decidiu o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro:

Não há como confundir a penhora em dinheiro com a penhora na fêria diária de um estabelecimento comercial. Esta tem destinação certa: atender às necessidades da firma e outras, possivelmente preferenciais ao crédito em execução. Sendo impossível conhecer-se, de plano, o líquido de uma receita, sua penhora torna-se "injusta, ilegal e abusiva".¹⁰³

HUMBERTO THEODORO JÚNIOR também se mostra contrário ao instituto:

Inviável, destarte, se revela a penhora de "contas a receber" dentro do ativo circulante de uma empresa. Ditas contas são partes integrantes do *capital de giro*, do qual a entidade não pode ser privada, sem sofrer profundo abalo no fluxo da circulação econômica que a mantém ativa. Atingi-la nesse ponto vital importa decretar-lhe a imediata paralisia. Se não contar com os créditos a receber (faturamento), como a empresa custeará o funcionamento de suas atividades? Como resgatará os compromissos trabalhistas e tributários? Como alimentará de matéria-prima sua linha de produção? A insolvência e a quebra serão o seu fim imediato e irremediável.

É bom de ver que o estrangulamento e a extinção das empresas não são o desiderato da sociedade contemporânea nem, muito menos, o objetivo do processo de execução, cujo desenvolvimento, ao contrário, a lei manda subordinar-se ao princípio fundamental da menor onerosidade possível para o executado (Código de Processo Civil, artigo 620).

Mesmo quando, em casos extremos, se chega a admitir a penhora e o usufruto judicial de toda a empresa, não permite a lei processual que o credor, ou o juízo, se apodere sumariamente de todo o seu faturamento ou de todo o seu capital de giro. Muito pelo contrário, o que impõe o Código é o estabelecimento de um plano de administração e de um esquema de pagamento, dentro das disponibilidades das receitas e do fluxo econômico da empresa (Código de Processo Civil, artigos 677, 678 e 716 a 720).

¹⁰¹ **Código de Processo Civil comentado**, Rio de Janeiro, Kofino, 1974, p. 21 *et seq.*

¹⁰² Marmitt, *Op cit.*, p. 364.

¹⁰³ Tribunal de Justiça da Guanabara, Recurso 7.655, Rel. Des. Elmano Cruz, ac. 8.11.72, *RT*, 451/240 – Humberto Theodoro Júnior, **A impossibilidade da penhora do capital de giro**, Jus Navigandi, Teresina, a. 6, nº 56, abr. 2002, Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2925>, Acesso em: 04 ago. 2005.

Sem, portanto, o gravame por inteiro da empresa, impenhorável se mostra o capital de giro, quer como disponibilidade de caixa, quer como título ou créditos a receber da clientela¹⁰⁴.

O Superior Tribunal de Justiça é favorável à penhora do faturamento, desde que respeitadas algumas condições, tais como a excepcionalidade, ou seja, só será deferida a penhora sobre o faturamento da empresa diante da inexistência de outros bens ou da impossibilidade de alienação em hasta pública; e da designação de um administrador judicial que elabore um plano de administração, no qual se estabeleça o esquema de pagamento, compatível com a gestão empresarial em globo, tudo conforme disciplinam os artigos 719, 720 e 728, do CPC, já que considera a penhora que incide sobre o faturamento como incidente em toda a empresa.¹⁰⁵¹⁰⁶¹⁰⁷ Conforme ementa do Superior Tribunal de Justiça: “*Processo Civil. Execução fiscal. Penhora em dinheiro. A penhora em dinheiro supõe a disponibilidade deste, não se confundindo com a penhora do faturamento que exige nomeação de administrador na forma do artigo 719 do Código de Processo Civil. Agravo regimental improvido.*”¹⁰⁸

Decisões como essa dão margem à aproximação do instituto analisado com o usufruto de imóvel ou empresa.

Na verdade, não há como confundir o usufruto¹⁰⁹ com a penhora do faturamento¹¹⁰. Aquele constitui uma forma de pagamento da dívida, ao lado da

¹⁰⁴ **Lei de execução fiscal** – comentários e jurisprudência, São Paulo, Saraiva, 1998, p. 9.

¹⁰⁵ “Art. 719: Na sentença, o juiz nomeará administrador que será investido de todos os poderes que concernem ao usufrutuário. Parágrafo único - Pode ser administrador: I - o credor, consentindo o devedor; II - o devedor, consentindo o credor.”

¹⁰⁶ “Art. 720: Quando o usufruto recair sobre o quinhão do condômino na co-propriedade, ou do sócio na empresa, o administrador exercerá os direitos que numa ou noutra cabiam ao devedor.”

¹⁰⁷ “Art. 728: Cumpre ao administrador: I - comunicar à Junta Comercial que entrou no exercício das suas funções, remetendo-lhe certidão do despacho que o nomeou; II - submeter à aprovação judicial a forma de administração; III - prestar contas mensalmente, entregando ao credor as quantias recebidas, a fim de serem imputadas no pagamento da dívida.”

¹⁰⁸ Superior Tribunal de justiça, Agravo Regimental no agravo de Instrumento nº 123.365-SP, Fazenda do Estado de São Paulo e Manufatura Nacional de Plásticos SIA-MANAP, Relator: Ministro Ari Pargendler, 12 dez. 1996, **Diário de Justiça da União**, Brasília, 03.02.97, p. 711.

¹⁰⁹ Usufruto: “O juiz da execução pode conceder ao credor o usufruto de imóvel ou de empresa, quando o reputar menos gravoso ao devedor e eficiente para o recebimento da dívida” (artigo 716).

entrega de dinheiro e da adjudicação, conforme artigo 708 do CPC, só podendo ser deferido no final da execução, após a realização da penhora, como defende ARNALDO MARMITT¹¹¹.

A penhora sobre o faturamento da empresa, quando admitida nas medidas adequadas, respeitando a margem de lucro, a condição da empresa no mercado e um plano coerente de administração, revela-se como medida impulsionadora de um processo executivo célere e eficaz no tocante à execução contra pessoas jurídicas, uma vez que inibe ações meramente protelatórias por parte do devedor, que acabam por respaldar sonegações fiscais que ofendem o Fisco e a sociedade.

6.2 LIMITES À PENHORA SOBRE O FATURAMENTO

Como já visto, a empresa é um organismo vivo, cuja preservação interessa a toda a sociedade, tendo em vista a importante função social que lhe é conferida. JOSÉ PETRELLI GASTALDI argumenta que:

Como todo ser vivo, a empresa constitui-se de um complexo organismo que precisa ser convenientemente alimentado. Os animais e as plantas captam, no ar e nos alimentos naturais, os nutrientes que se incorporam à circulação sanguínea e à seiva e, assim, conseguem manter em funcionamento todos os seus órgãos vitais. Fenômeno igual passa-se com a empresa, que só consegue sobreviver se for convenientemente nutrida do indispensável capital de giro que advém do faturamento. É com ele que forma seus estoques de matérias primas e o numerário de custeio da mão de obra¹¹².

Por isso, há que se observar alguns limites ao constriar-se o faturamento de uma empresa, sob pena de falência.

Na visão de RENATO SEBASTIANI FERREIRA,

¹¹⁰ Penhora do faturamento: “Quando a penhora recair em estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em semoventes, plantações ou edifícios em construção, o juiz nomeará um depositário, determinando-lhe que apresente em dez dias a forma de administração”. (677).

¹¹¹ Marmitt, *Op cit.*, p. 255-256.

¹¹² **Elementos de economia política**, São Paulo, Saraiva, 1992, p. 128.

Uma vez requerida pelo credor, os juízes têm concedido de maneira indiscriminada e sádica a penhora sobre o faturamento bruto, com o depósito mensal e ainda por cima com a obrigatoriedade de comprovação documental, nos autos, do faturamento e, em alguns casos, mesmo sem a concordância do depositário. Como se pode ver, tudo medievalmente de acordo com alguma velha norma da Inquisição espanhola¹¹³.

Para que isso não ocorra, MANOEL MENDES DE FREITAS ensina:

Ao juiz da execução cabe, com efeito, zelar para que ela se desenvolva em clima de constante equilíbrio entre os legítimos interesses do exequente, acautelados pelo artigo 612, e os do executado, protegidos a seu turno, pelo artigo 620 do CPC, o instituidor do conhecido princípio da execução menos gravosa¹¹⁴.

É esse também o entendimento de EDUARDO ROCHA DIAS, para quem “(...) o princípio da proporcionalidade exerce um papel de relevo na definição de tal conteúdo material do princípio do Estado de Direito. À noção de proporcionalidade corresponde a idéia intuitiva de justa medida, de necessidade e de adequação”¹¹⁵.

A primeira precaução que tomou o legislador é que a penhora sobre o faturamento da empresa somente será deferida em casos excepcionais, quando da inexistência de outros bens ou da dificuldade de alienação judicial daqueles encontrados, conforme já mencionado no artigo 11 da Lei de Execuções Fiscais e julgado colacionado (Resp. 108.245/SP – p. 38). Foi além: determinou ao juiz que, ao deferir tal penhora, deverá ele nomear um depositário ou administrador que deverá elaborar um plano de administração e um esquema de pagamento, dentro das disponibilidades das receitas, do fluxo econômico da empresa, do custo-benefício da medida, a duração e seus efeitos práticos, consoante o que dispõem os artigos 677, 678 e 716 a 720 do CPC.

A Terceira Turma do Superior Tribunal de Justiça assim decidiu:

As Turmas que compõem a Segunda Seção deste Tribunal têm admitido a penhora sobre o faturamento da empresa, desde que, cumuladamente: **a) o devedor não possua bens ou, se os tiver, sejam esses de difícil execução ou insuficientes a saldar o crédito**

¹¹³ Da penhora sobre o faturamento da empresa, **Informativo Jurídico Consulex**, v. 14, nº 36, 4 set. 2000, p. 16.

¹¹⁴ Penhora de contas bancárias; penhora de faturamento (ou renda): considerações a propósito do denominado capital de giro, interpretação do artigo 655 do Código de Processo Civil, **Revista LTr Legislação do Trabalho e Previdência Social**, v. 64, nº 6, jun. 2000, p. 711.

¹¹⁵ Penhora do faturamento e o princípio da proporcionalidade, **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 38, nov. 1998, p. 41.

demandado, b) haja indicação de administrador e esquema de pagamento (Código de Processo Civil artigos 678 e 719) e c) o percentual fixado sobre o faturamento não torne inviável o exercício da atividade empresarial. A penhora sobre o faturamento de empresa constitui penhora sobre dinheiro e não penhora sobre títulos e ações; em consequência, deve prevalecer sobre a penhora de bens móveis¹¹⁶ [grifo nosso].

Acerca do percentual razoável a ser penhorado, decidiu a Quinta Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região:

PROCESSUAL CIVIL – AGRAVO DE INSTRUMENTO – EXECUÇÃO FISCAL – PENHORA SOBRE O FATURAMENTO DA EMPRESA – INEXISTÊNCIA DE OUTROS BENS ADMISSIBILIDADE – AGRAVO REGIMENTAL PREJUDICADO – AGRAVO IMPROVIDO.

1. Resta prejudicado o agravo regimental, onde se discute os efeitos em que o recurso foi recebido, em face do julgamento do agravo de instrumento.

2. **considerando que a executada não ofereceu bens suficientes à garantia da execução, correta a determinação judicial de que se penhore seu faturamento mensal no limite de 30%.**

3. Agravo improvido¹¹⁷ [grifo nosso].

Também o Superior Tribunal de Justiça vinha deferindo a penhora sobre o faturamento da empresa no percentual de 30% (trinta por cento):

EXECUÇÃO FISCAL - PENHORA - SUBSTITUIÇÃO - FATURAMENTO DA EXECUTADA. O DEVEDOR, AO OFERECER BENS A PENHORA, DEVE OBEDECER A ORDEM ESTABELECIDADA NO ARTIGO 11 DA LEI Nº 6.830/80. A EXEQUENTE PODE, EM QUALQUER FASE DO PROCESSO, REQUERER A SUBSTITUIÇÃO DOS BENS PENHORADOS. A PENHORA EM TRINTA POR CENTO DO FATURAMENTO DA EXECUTADA VEM SENDO ADMITIDA. PRECEDENTE DESTA TRIBUNAL. RECURSO PROVIDO.¹¹⁸

Tal percentual não estava correspondendo ao anseio de satisfazer-se o crédito da Fazenda Nacional, sem inviabilizar a atividade empresarial, visto que era demasiado, sendo, recentemente, diminuído pelo Superior Tribunal de Justiça. Vide julgamentos da referida corte:

¹¹⁶ Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 418.129, Indústria de Cosméticos Naturais Calentari Ltda. e Ibraphel Gráfica e Editora Ltda, Relatora: Ministra Nancy Andrighi, 16 maio 2002, **Diário da Justiça da União**, Brasília, 24 jun. 2002, p. 302.

¹¹⁷ Quinta Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, Agravo de Instrumento nº 2002.03.00.009325-2, Plus Prestadora de Serviços em geral S/C Ltda e Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, Relatora: Juíza Ramza Tartuce, 22 abr. 2003, **Diário da Justiça da União**, São Paulo, 01 jul. 2003, p. 310.

¹¹⁸ Superior Tribunal de Justiça, Recurso especial nº 36.535/SP, Fazenda do Estado de São Paulo e Mairimetal Artefatos de Alumínio Ltda, Relator: Ministro Garcia Vieira, 10 set. 1993, **Diário da Justiça da União**, Brasília, 04 out. 1993. p. 20524.

HABEAS CORPUS. DEPOSITÁRIO JUDICIAL. PENHORA INCIDENTE SOBRE 30% DO FATURAMENTO DIÁRIO DA EMPRESA. PERCENTUAL DEMASIADO GRAVOSO PARA O DEVEDOR. APLICAÇÃO DO ART. 620 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. REDUÇÃO PARA 6%.

– Segundo a jurisprudência desta Corte, a penhora sobre o faturamento da empresa restringe-se a hipóteses excepcionais. Afigura-se ela admissível se, por outro modo, não puder ser satisfeito o interesse do credor ou quando os bens oferecidos são insuficientes ou ineficazes à garantia do juízo. É preciso também que não comprometa a solvabilidade da empresa (REsp nº 286.326-RJ).

– Redução do percentual a 6%, determinando-se a intimação da devedora para que apresente, em cinco dias, um plano de pagamento e o cumpra, sob as penas da lei. Recurso provido parcialmente.¹¹⁹

EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA SOBRE O FATURAMENTO. POSSIBILIDADE EM CASOS EXCEPCIONAIS. VOTO VENCIDO. INVIÁVEL AO PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 211/Superior Tribunal de Justiça, 282/STF E 356/STF. INDICAÇÃO COMPULSÓRIA DE ADMINISTRADOR. IMPOSSIBILIDADE.

1. Os pontos destacados no voto vencido não se mostram hábeis ao imprescindível prequestionamento da matéria, o que faz incidir as Súmulas 211/Superior Tribunal de Justiça, 282/STF e 356/STF.

2. Conforme jurisprudência dominante desta Corte, em casos excepcionais é possível que a penhora recaia sobre faturamento ou rendimento de estabelecimento comercial ou industrial.

3. A penhora de 30% sobre o rendimento líquido da empresa pode ensejar a inibição de seu funcionamento, ou até mesmo a impossibilidade do cumprimento de compromissos salariais, situação que justifica a redução para 5% sobre o faturamento mensal.

4. A indicação compulsória de administrador, nos termos do artigo 719 do Código de Processo Civil, não é possível. Deve ser indicada pessoa que aceite tal incumbência.

5. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, provido.¹²⁰

CARLOS HENRIQUE ABRÃO afirma que, “(...) *para que se chegue ao fator do faturamento, fundamental o exame dos aspectos internos do negócio, sem representar a quebra do sigilo de suas operações, mas restritos ao âmbito da medida decretada*”¹²¹.

A definição do fator do faturamento é complexa e encontra divergência na doutrina e na jurisprudência, uma vez que carente de parâmetros técnicos. Na tentativa de trazê-los ao cenário jurídico é que se buscou amparo na legislação, que estabelece percentual para apuração do lucro presumido das empresas, para fins de

¹¹⁹ Superior Tribunal de Justiça, Recurso Ordinário em Habeas Corpus 15.058/SP, Rosa Maria dos Santos Lisboa Pozza e Segundo Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo, Relator: Ministro Barros Monteiro, 25 nov. 2003, **Diário de Justiça da União**, Brasília, 16 fev. 2004. p. 254.

¹²⁰ Superior Tribunal de Justiça, Recurso especial 505.942/RS, Transportadora Tegon Valenti S/A e Fazenda Pública do Estado do Paraná, Relatora: Ministra Denise Arruda, 03 maio 2005, **Diário de Justiça da União**, Brasília, 06 jun. 2005. p. 180.

¹²¹ Depositário judicial na penhora do faturamento, **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 59, ago. 2000, p. 8.

cálculo do imposto de renda - pessoa jurídica, como um dos elementos para a definição de tal percentual.¹²²

A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, estabelece que: “**Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995**” [grifo nosso].¹²³

Deste dispositivo legal infere-se que o percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta corresponde, presumivelmente, ao lucro líquido da empresa, uma vez que a maioria das empresas, que satisfaz as condições, ao fazer a apuração do lucro líquido, utiliza-se dele, mesmo podendo utilizar o critério do lucro real¹²⁴.

Não se pode esquecer, todavia, que sobre o lucro líquido ainda incide imposto de renda e contribuição social, que deverão ser abatidos daquele percentual de 8% (oito por cento) para que se chegue ao fator ideal, que garanta a satisfação do crédito da Fazenda Pública e assegure condições para a continuidade da atividade empresarial.

¹²² “Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas: I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo artigo 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o artigo 1º desta Lei; II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.” (Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996)

¹²³ “Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia; Parágrafo único. Na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário. (Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995)

¹²⁴ Considerando a receita declarada, o subconjunto de optantes pelo Lucro Presumido estava composto predominantemente (mais de 94%) por Micro e Pequenas Empresas, segundo a definição legal. As empresas com faturamento superior a R\$ 1,2 milhão eram apenas 6% do total, embora tivessem uma participação de 51% da receita agregada. Neste caso, a escolha pelo Lucro Presumido pode ser justificada pelas vedações para opção pelo SIMPLES. Informação obtida no site da Receita Federal, Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/EstTributarios/perfilpj/1999/AnalisePorRegime.htm>, Acesso em 27. out. 2005.

A alíquota do imposto de renda, incidente sobre o percentual de 8% (oito por cento) da receita bruta da empresa (artigo 15 da lei 9.249/1995 citado) é de 15% (quinze por cento), conforme artigo 3º da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, o que resulta no percentual de 1,2% (um vírgula dois por cento).¹²⁵ O parágrafo primeiro desse artigo prevê um acréscimo de 10% (dez por cento), sobre a parcela do lucro que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração. Para efeitos de apuração de um percentual adequado a ser penhorado sobre o faturamento de uma empresa, considerar-se-á a alíquota mínima de 15% (quinze por cento).

A alíquota da contribuição social sobre o lucro líquido, incidente sobre 12% (doze por cento) da receita bruta¹²⁶, é de 9% (nove por cento), resultando no percentual de 1,08% (um vírgula zero oito por cento).¹²⁷

Com base nessas premissas, pode-se inferir que o **lucro líquido presumido da empresa é de 5,72%** (cinco vírgula setenta e dois por cento): 8% (oito por cento) da receita bruta menos 1,2% (um vírgula dois por cento) de imposto de renda e 1,08% (um vírgula zero oito por cento) de contribuição social sobre o lucro líquido¹²⁸.

¹²⁵ “Art. 3º **A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento.** § 1º A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 30.12.1996)”. (Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995) [grifo nosso].

¹²⁶ “Art. 20. **A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido**, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, **corresponderá a doze por cento da receita bruta**, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento. (Redação dada Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004).” (Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995) [grifo nosso]

¹²⁷ “Art. 37. **Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2003, a alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, será de 9% (nove por cento)**”. (Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002) [grifo nosso].

¹²⁸ Concorde com este raciocínio o Auditor Fiscal da Receita Estadual, FERNANDES DOS SANTOS, **Penhora do faturamento na execução fiscal**, Curitiba, 2003, Monografia (Bacharelado em Direito) – Faculdade de Direito Curitiba.

As decisões atuais do Superior Tribunal de Justiça, portanto, condizem com os objetivos do instituto ora analisado e com a realidade das empresas que optam pelo critério do lucro presumido, fazendo crer que ele é o mais favorável a elas.

Visto a regra geral para apuração do lucro presumido, faz-se necessário esclarecer que a lei prevê para algumas atividades margem de lucro de até 32% (trinta e dois por cento), podendo o juiz, nesses casos, majorar o percentual a que se chegou nos parágrafos anteriores.¹²⁹

6.3 ADMINISTRADOR JUDICIAL

EDUARDO ROCHA DIAS entende que:

Para a operacionalização da penhora do faturamento basta a nomeação de depositário, que pode ser o próprio responsável legal pelo executado, ao qual incumbirá proceder aos depósitos na forma determinada pelo juízo. A nomeação de administrador somente se exige na hipótese de penhora do estabelecimento, caso em que deverão ser apresentados forma de administração e esquema de pagamento, nos termos do artigo 719 do Código de Processo Civil¹³⁰.

O Superior Tribunal de Justiça tem, porém, considerado a penhora de faturamento como hipótese de penhora do estabelecimento (parágrafo 1º, do artigo 11, da Lei 6.830/80), carecedora, portanto, da nomeação de um administrador

¹²⁹ “Art 15. [...]; § 1º **Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:** I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural; II - **dezesseis por cento;** a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo; b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do artigo 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do artigo 29 da referida Lei; III - **trinta e dois por cento,** para as atividades de: a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares; b) intermediação de negócios; c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).; § 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.; § 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.” (Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995) [grifo nosso].

¹³⁰ Dias, *Op cit.*, p. 44.

judicial, conforme venerando acórdão da lavra da Relatora Ministra DENISE ARRUDA MARTINS:

Execução Fiscal. Penhora sobre o faturamento. Possibilidade. Preenchimento de requisitos formais. Nomeação de administrador que apresente um plano de quitação dos débitos. Necessidade. Depositário infiel. Prisão. Inviabilidade. Precedentes. Recurso especial improvido.

1. Trata-se de recurso especial interposto pela FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, em sede de agravo de instrumento, contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, com fulcro no artigo 105, III, "a", da Constituição Federal, tendo em vista a suposta violação do artigo 471 do Código de Processo Civil, e do artigo 11, I, da Lei nº 6.830/80, conforme ementa abaixo transcrita:

"PENHORA DE FATURAMENTO - Construção admitida diante da inexistência de bens para a garantia do crédito fazendário - **Providência, todavia, condicionada à nomeação de um administrador, nos termos do artigo 716 e seguintes do Código de Processo Civil** - Entendimento jurisprudencial nesse sentido - Irregular a nomeação de fiel depositário, cuja prisão não pode subsistir - Inocorrência de preclusão pro iudicato - Agravo improvido." Inconformada, apresenta a recorrente este recurso excepcional, pugnano pela reforma da decisão monocrática que indeferiu o pedido de decretação de prisão do depositário, por considerar que a penhora sobre faturamento, na verdade, equivale a penhora de dinheiro e que, portanto, não necessita da nomeação de administrador.

Acrescenta que não se faz necessária a apresentação de plano de pagamento para a quitação do débito, pois tratando-se de penhora de 2% sobre o faturamento da empresa, não há liberdade de administração da dívida. Sem contra-razões, vieram os autos a este Tribunal.

É o relatório.

2. Cinge-se a controvérsia sobre a regularidade de nomeação de depositário em execução fiscal, em que se determinou a penhora sobre os rendimentos da empresa recorrida. **O Tribunal a quo considerou, com base em orientação desta Corte Superior, inviável a nomeação compulsória de depositário, haja vista que, em se tratando de penhora sobre faturamento, imprescindível é a existência de um administrador que estabeleça um plano de pagamento.**

O artigo 471 do Código de Processo Civil não foi debatido no colegiado originário, motivo que torna inviável o conhecimento do recurso especial, quanto ao aludido preceito legal. O prequestionamento, conforme estabelece as Súmulas nº 211/Superior Tribunal de Justiça, nº 282/STF e nº 356/STF, é indispensável para se ter acesso às instâncias superiores.

Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DA CDA. REEXAME DE PROVAS (SÚMULA 07/Superior Tribunal de Justiça). AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO STF. IMPROVIMENTO.

I - Omissis.

II - A matéria versada no artigo tido como violado pela agravante não foi apreciada pelo v. acórdão hostilizado, o que inviabiliza a análise do recurso especial, a teor das Súmulas 282 e 356 do STF.

III - Agravo regimental improvido.

(AGA 463611/SP, 1ª Turma, Min. Francisco Falcão, DJU 10/03/2003, p.

122)

O artigo 11 da Lei de Execuções Fiscais foi devidamente prequestionado. Ocorre que o debate situou-se sobre o seu parágrafo primeiro, que estabelece que, em casos excepcionais, a penhora poderá se dar sobre estabelecimentos comerciais, mais precisamente sobre seu faturamento. A recorrente, todavia, irresignou-se em relação ao seu inciso primeiro, que destaca a penhora sobre dinheiro. Defende em suas razões recursais que, tratando-se de dinheiro, desnecessária seria a apresentação de um plano de pagamento. Com essas considerações sugeriu que não é requisito formal para a penhora a nomeação de administrador no lugar de um depositário. Nessa linha sustenta ser perfeitamente possível a prisão do depositário infiel. Não merece acolhida o inconformismo da Fazenda Estadual. **Em primeiro lugar, porque é notório que a penhora sobre o**

faturamento, que indiretamente reverte-se em pecúnia, possui regramento específico, conforme preceitua o parágrafo 1º do artigo 11 da Lei nº 6.830/80. Em segundo, porque, conforme reiteradas vezes decidido por este Superior Tribunal, realizando-se a penhora nos termos expostos, a figura do administrador é essencial. Nesse sentido vem decidindo este Tribunal que, por intermédio de suas Turmas de Direito Público e Privado, bem como de sua Corte Especial, pacificou o entendimento de que em casos excepcionais é perfeitamente possível a penhora sobre faturamento ou rendimento de empresas. Segue citação coletada do sítio do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema:

"Órgão Julgador: CE, 1ª S, 1ª T, 2ª T, 3ª T e 4ª T.

É possível a penhora sobre percentual do faturamento ou rendimento da empresa desde que em caráter excepcional, ou seja, após não ter tido resultado a tentativa de constrição sobre outros bens arrolados nos incisos do artigo 11 da Lei de Execução Fiscal, e que haja nomeação de administrador, com apresentação da forma de administração e esquema de pagamento, consoante disposto nos artigos 677 e 678 do Código de Processo Civil."

Necessária a colação de julgados nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA SOBRE FATURAMENTO DA EMPRESA. RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA FÁTICA. NÃO CONHECIMENTO.

1. Em observância ao consagrado princípio favor debitoris (artigo 620 do Código de Processo Civil), tem-se admitido apenas excepcionalmente a penhora do faturamento, desde que presentes, no caso, requisitos específicos que justifiquem a medida, quais sejam: a) inexistência de bens passíveis de constrições, suficientes a garantir a execução, ou, caso existentes, sejam de difícil alienação; b) nomeação de administrador (arts. 678 e 719, caput, do Código de Processo Civil), ao qual incumbirá a apresentação da forma de administração e do esquema de pagamento; e c) fixação de percentual que não inviabilize o próprio funcionamento da empresa.

2. A comprovação de que existem outros meios menos gravosos ao executado para adimplemento da dívida exige apreciação de provas, vedada na via do recurso especial (Súmula 07/Superior Tribunal de Justiça).

3. Voto pelo provimento ao agravo regimental para o fim de não conhecer do recurso especial.

(AGA 517798/RJ, 1ª Turma, Min. José Delgado, Relator p/ Acórdão Min.

Teori Albino Zavascki, DJU 19/04/2004, p. 157)

EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA SOBRE FATURAMENTO. SÚMULA 07 DO Superior Tribunal de Justiça. APLICABILIDADE.

1. **É possível a penhora sobre percentual do faturamento ou rendimento de empresas, apenas em caráter excepcional, desde que não encontrados bens suficientes para garantia e mediante a nomeação de administrador.**

2. Para se aferir se foram feitas diligências suficientes em busca da satisfação dos créditos há necessidade do revolvimento de matéria fática, inviável em sede de recurso especial, por óbice da Súmula 7/Superior Tribunal de Justiça.

3. Recurso especial improvido.

(RESP 609212/RO, 2ª Turma, Min. Castro Meira, DJU 20.09.2004, p.

262)

A prisão do depositário, nesses termos, não encontra amparo legal. Além das considerações já tecidas, esclarecedor é o julgamento desta Primeira Turma sobre a matéria:

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. EXECUÇÃO FISCAL. PRISÃO CIVIL. DEPOSITÁRIO INFIEL. PENHORA SOBRE O FATURAMENTO DA EMPRESA. CONSTRANGIMENTO ILEGAL. ORDEM CONCEDIDA.

1 – É legal a prisão civil do depositário que não apresenta os bens sujeitos à sua guarda quando solicitado pelo Juízo. Porém, **em caso de penhora sobre o faturamento de empresa, hipótese só admitida excepcionalmente, há de serem observados alguns critérios, tais como a ausência de outros bens, a nomeação de um depositário-administrador (com a sua anuência expressa em aceitar o encargo) e a apresentação de um plano de pagamento, nos termos dos arts. 677 e 678 do Código de Processo Civil.**

2 – O exame dos autos não convence de que o auto de penhora foi legitimamente constituído, decorrendo disso que a ordem de prisão decretada manifesta-se como constrangimento ilegal e abusivo.

3 – Recurso ordinário provido para conceder a ordem.

(RHC 15090/SP, 1ª Turma, Rel. p/ Acórdão Min. José Delgado, DJU 11.10.2004, p. 235)

3. Ante o exposto, considerando que devem ser preenchidas algumas condições para a regular penhora sobre percentual do faturamento da empresa, com fundamento no artigo 557, caput, do Código de Processo Civil, é de se negar provimento ao recurso.

4. Publique. Intime(m)-se. [grifos nossos].¹³¹

Para que se faça a constrição do faturamento de uma empresa, em regra, exige-se análise de contas, exame de compensações financeiras, verificação de movimentação bancária e interpretação de lançamentos contábeis. Daí a necessidade de um administrador, que exerça o controle externo da empresa, por conta do Juízo de Execução; é a instrução dos artigos 678, parágrafo único, e 719, caput, do CPC.¹³²¹³³

Para HUMBERTO THEODORO JÚNIOR, “(...) o sistema depositário-administrador visa a impedir a ruína total e a paralisação da empresa, evitando prejuízos desnecessários e resguardando o interesse coletivo de preservar quanto possível as fontes de produção e comércio e de manter a regularidade do abastecimento”¹³⁴.

CARLOS HENRIQUE ABRÃO entende que é competência do Juízo, “(...) na decisão que se hospeda na constrição, deliberar em torno do depositário judicial, assinalando os respectivos encargos, as obrigações, eventual apresentação de contas, cuja transparência no fornecimento de dados materializados nos balanços encaminhará melhor a questão, na tendência do juízo valorativo”¹³⁵.

No mesmo sentido, diz ARNALDO MARMITT:

¹³¹ Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial 427.515/SP, Fazenda do Estado de São Paulo e Drograria Samira Ltda, Relatora: Ministra Denise Arruda Martins, 18 mar. 2005, **Diário de Justiça da União**, Brasília, 31 mar. 2005.

¹³² “Quando a penhora recair sobre a renda, ou sobre determinados bens, o depositário apresentará a forma de administração e o esquema de pagamento, observando-se, quanto ao mais, o disposto nos artigos 716 a 720; recaindo, porém, sobre todo o patrimônio, prosseguirá a execução os seus ulteriores termos, ouvindo-se, antes da arrematação ou adjudicação, o poder público que houver outorgado a concessão” (artigo 678, parágrafo único).

¹³³ “Na sentença, o juiz nomeará administrador que será investido de todos os poderes que concernem ao usufrutuário” (artigo 719, caput).

¹³⁴ Theodoro Júnior, **Processo de execução**, *Op cit.*, p. 268 et seq.

¹³⁵ Abrão, *Op cit.*, p. 8.

Competirá ao juiz nomear depositário qualificado determinando-lhe que num decêndio apresente a forma de administração, elaborado o plano administrativo pelo depositário, que deverá ser tecnicamente habilitado para o encargo, o juiz ouvirá as partes a respeito e em seguida decidirá. Se não conceder sua aprovação, ordenará as modificações que entender necessárias, podendo para tanto socorrer-se de conhecimentos específicos de terceiros, bem como da substituição do depositário, se para tanto houver motivação. Objetivando a normal continuidade administrativa, sem solução de continuidade lucrativa, a lei também autoriza às partes interessadas acordarem a escolha do depositário-administrador, e disporem sobre a forma de dirigir a coisa. Tal procedimento, com a eleição de pessoa gabaritada, com conhecimentos técnicos, com capacitação e idoneidade comprovadas, escolhida por todos os interessados, afigura-se medida recomendável sob todos os pontos de vista. Nesse caso ao juiz caberá apenas homologar a indicação oriunda do consenso geral¹³⁶.

Conforme redação do *caput* do artigo 678 do CPC, quando a penhora recair em empresa concessionária ou autorizada do Poder Público, o juiz deverá nomear como depositário, preferencialmente, um dos seus diretores.

Usando de raciocínio análogo, MANOEL ÁLVARES e outros aduzem:

Quando a penhora não exigir conhecimentos técnicos e contábeis para a análise de balanços, compensações financeiras, movimentação bancária ou escritural etc., **o próprio executado poderá ser nomeado depositário judicial do percentual fixado, e intimado a depositá-la à ordem do Juízo**, no prazo estabelecido, comprovando a veracidade dos valores apurados com a exibição de documentos [grifo nosso].¹³⁷

O executado não é obrigado a aceitar o encargo de administrador; mas deverá, entretanto, declarar os motivos da recusa. Nesses casos, ou, havendo suspeita de tentativa de fraude quanto ao real faturamento da empresa, ou, ainda, quando forem imprescindíveis conhecimentos técnicos para a apuração dos resultados societários, o juiz ver-se-á obrigado a nomear um terceiro estranho para a qualidade de depositário-administrador ou agente fiscalizador¹³⁸.

É esse também o entendimento de ARNALDO MARMITT ao asseverar que “(...) a escolha de pessoa estranha poderia ensejar transtornos e inconvenientes, pelo que, ad cautelam, a escolha recairá preferencialmente em

¹³⁶ Marmitt, *Op cit.*, p. 240.

¹³⁷ **Lei de execução fiscal comentada e anotada**: Lei nº 6.830, de 22.09.1980: doutrina, prática, jurisprudência, São Paulo, RT, 1997 p. 123.

¹³⁸ Álvares, *Op cit.*, p. 123.

*pessoa idônea e de aceitação na própria sociedade, junto com os demais sócios, funcionários e o público em geral*¹³⁹.

Nomeado o administrador, ele deverá apresentar ao juiz um plano de administração e um esquema de pagamento, quando se aplicarão as normas disciplinadoras do usufruto da empresa, constantes nos artigos 716 a 720 do diploma processual civil.

CARLOS HENRIQUE ABRÃO afirma que a prisão do depositário infiel, regularmente constituído, uma vez aceito o encargo, se subsume ao disposto no artigo 5º, LXVII da CF, em combinação com o artigo 902, §1º, do Código de Processo Civil e ainda o artigo 652do Código Civil.¹⁴⁰¹⁴¹¹⁴²¹⁴³

Versando o tema, decidiu o Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

HABEAS CORPUS. DEPOSITÁRIO INFIEL. DEPÓSITO SOBRE FATURAMENTO DE EMPRESA. PRISÃO CIVIL PRAZO DE CUMPRIMENTO. REGIME DE PRISÃO. - Se o depositário aceita o encargo e aceita o encargo responsabilizando-se pelo recolhimento do depósito, em Juízo, do valor equivalente ao percentual sobre o faturamento da empresa penhorado deve efetua-lo, sob pena de prisão. - A decisão judicial que decreta a prisão civil do depositário infiel deve fixar o prazo para seu cumprimento, nos termos do art. 902, § 1º, do Código de Processo Civil. Precedentes.¹⁴⁴

¹³⁹ Marmitt, *Op cit.*, p. 241.

¹⁴⁰ Constituição Federal, artigo 5º, LXVII: "*Não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel.*"

¹⁴¹ Código de processo Civil, artigo 902, § 1º: "*No pedido poderá constar, ainda, a cominação da pena de prisão até 1 (um) ano, que o juiz decretará na forma do art. 904, parágrafo único.*"

¹⁴² Código Civil, artigo 652: "*Seja o depósito voluntário ou necessário, o depositário que não o restituir quando exigido será compelido a fazê-lo mediante prisão não excedente a 1 (um) ano, e ressarcir os prejuízos.*"

¹⁴³ Abrão, *Op cit*, p. 10.

¹⁴⁴ Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Habeas Corpus 200304010216158/ PR, Leonardo da Costa e Juíza da 10ª Vara do Trabalho de Curitiba/PR, Relator Juiz Luiz Fernando Wowk Penteado, 20 ago. 2003, **Diário de Justiça da União**, 17 set. 2003.

7 CONCLUSÃO

A penhora sobre o faturamento da empresa, no ordenamento jurídico brasileiro, é prevista como hipótese excepcional pelo artigo 11 da Lei de Execuções Fiscais – Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980: apenas quando inexistirem bens passíveis de penhora ou diante da inviabilidade de arrematá-los em hasta pública. O que se procurou mostrar neste trabalho foi que, mesmo sendo medida de caráter excepcional, a penhora sobre o faturamento tem sido uma maneira eficiente de alcançar-se o objetivo do processo de execução, especialmente naquelas situações em que fica demonstrado o interesse do devedor em observar a execução perpetuar-se indefinidamente, em que inexistem outros bens, ou mesmo, quando for a opção do devedor, por significar-lhe o meio menos gravoso.

A Lei de Execuções Fiscais tem a finalidade precípua de manter no cenário jurídico nacional um procedimento especial para a cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias. Tal procedimento apresenta algumas peculiaridades em relação ao processo executivo comum, tendo em vista a relevância desse crédito para toda a sociedade. Por procedimento especial, todavia, não se pode entender um procedimento que desrespeite os princípios e as garantias processuais. Ao revés, é imprescindível a observância dos princípios, tais como o do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa, da legalidade e, especialmente, no tocante à penhora, o princípio da proporcionalidade. Em que pese a polêmica existente, resta claro que mesmo o processo de execução, respeitada a sua natureza, deve ater-se ao princípio do contraditório. Há que se observar, também, as exigências constitucionais e legais relativas ao tributo, quanto à sua instituição e cobrança.

É importante respeitar o contribuinte, seja ele pessoa física ou jurídica. Este estudo cuidou da relação existente entre a empresa, pessoa jurídica, devedora, e o Estado, credor. A preocupação primeira que surge nesta relação é a de buscar a satisfação desse crédito sem inviabilizar a atividade empresarial. Essa preocupação justifica-se pela importância da empresa no cenário mundial nos dias atuais. No meio empresarial, ocorrem grande parte das relações de trabalho. A empresa dá dinamismo à economia, fazendo circular as riquezas, gerando a obrigação de

contribuir com a previdência social e de pagar tributos. A Constituição Federal brasileira atribui à ordem econômica a finalidade de assegurar a todos uma existência digna, devendo ser observados alguns princípios, como o da função social da propriedade e o da redução das desigualdades regionais e sociais, entre outros. A esse conjunto de atividades, finalidades e princípios, referentes à atividade mercantil, denomina-se função social da empresa.

Diante do inadimplemento do devedor, o Estado-juiz vê-se obrigado a determinar a penhora de bens, direitos ou créditos desse executado. A melhor maneira de efetivá-la será determinada no caso concreto. Como regra, o artigo 11 da Lei de Execuções Fiscais ordena os bens a serem penhorados. O que se verifica, contudo, é que essa gradação, não raro, significa prejuízo demasiado ao devedor, podendo levá-lo à falência, contrariando o princípio da execução pelo meio menos gravoso, esculpido no artigo 620 do diploma processual civil.

Nesse contexto, surge o instituto da penhora sobre o faturamento da empresa, constrição do numerário resultante das operações de venda e prestação de serviços da unidade empresarial, num dado espaço de tempo. O Superior Tribunal de Justiça tem-na considerado como penhora do próprio estabelecimento mercantil. Uma vez que a constrição recairá sobre uma renda futura e incerta, há que ter um cuidado especial quando da determinação do percentual a ser penhorado, observando-se o Princípio da Proporcionalidade.

Na tentativa de encontrar-se critérios técnicos e seguros para a determinação do *quantum* a ser destinado à penhora, chegou-se ao critério do lucro presumido, previsto na Lei do Imposto de Renda – Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 –, amplamente utilizado pelas pessoas jurídicas.

O artigo 15 da supracitada lei determina a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) da receita bruta auferida mensalmente, como base de cálculo para o imposto de renda. Desse dispositivo infere-se que o lucro de uma empresa é presumido em 8% (oito por cento), exceto nos casos previstos nos incisos desse mesmo artigo. Descontando-se as alíquotas de imposto de renda e de contribuição social incidentes, tem-se um percentual de 5,72% (cinco vírgula setenta e dois por cento) como o adequado a ser penhorado.

Outra questão relevante, atinente à penhora sobre o faturamento da empresa, é a figura do administrador judicial. Conforme decisões do Superior

Tribunal de Justiça, ao administrador judicial cabe apresentar forma de administração e esquema de pagamento. A doutrina tem evoluído no sentido de afirmar que, quando forem indispensáveis conhecimentos técnicos e contábeis, o próprio executado poderá ser nomeado como depositário judicial. É pacífico o entendimento de que ele não fica obrigado a aceitar o encargo, podendo motivar sua recusa. Aceito o encargo, deverá agir honestamente, sob pena de ser decretada sua prisão civil, nos termos do artigo 5º, LXVII, da Constituição Federal¹⁴⁵. Compete ao Juízo assinalar a necessidade de eventual apresentação de contas, cuja transparência no fornecimento de dados materializados nos balanços encaminhará melhor a questão, os respectivos encargos e as obrigações do administrador.

Dentro dos limites impostos pelo caso concreto, considerando os princípios e garantias processuais, as restrições impostas ao instituto ora analisado, os cuidados necessários para executá-lo e, ainda, a excepcionalidade que lhe é inerente, entende-se que fica demonstrada a eficiência da penhora sobre o faturamento da empresa, promovida com razoabilidade, para levar ao Erário as quantias devidas relativas aos créditos inadimplentes.

¹⁴⁵ “Não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel.”

BIBLIOGRAFIA

ABRÃO, Carlos Henrique. Depositário judicial na penhora do faturamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.59, ago. 2000, p.7-12.

ALBUQUERQUE, João Batista Torres de. **Da execução fiscal e do crime de sonegação fiscal**. 8. ed. São Paulo: LED, 1997.

ÁLVARES, Manoel; BOTTESINI, Maury Ângelo; FERNANDES, Odimir; CHIMENTI, Ricardo Cunha e ABRÃO, Carlos Henrique. "**Lei de execução fiscal comentada e anotada: lei 6.830, de 22.09.1980: doutrina, prática, jurisprudência**". 2. ed. São Paulo: RT, 1997.

ALVIM, Arruda. Penhora: hipótese em que recai em percentual sobre o faturamento. In: ALVIM, Teresa. **Processo de Execução e assuntos afins**. São Paulo: RT, 1998, p. 46-55.

ARAÚJO, Adilson Vieira de. **A penhora na execução civil e suas limitações**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

ARAÚJO, Alan Pereira de. **Da exceção de pré-executividade**. Jus Navigandi, Teresina, a. 6, n. 52, nov. 2001. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=2330>>, Acesso em: 21 maio 2005.

ASSIS, Araken de. **Manual do processo de execução**. 7. ed. São Paulo: RT, 2001.

ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**. São Paulo: RT, 1969.

_____. Relação jurídica Tributária no Modelo de Código Tributário para a América Latina. In: Associação Brasileira de Direito Financeiro. **Proposições tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

AZEVEDO, Antonio Danilo Moura de. **A exceção de pré-executividade à luz da Lei de Execução Fiscal**. Jus Navigandi, Teresina, a. 8, n. 422, 2 set. 2004. Disponível

em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=5650>>, Acesso em: 21 maio 2005.

AZEVEDO, Luís Carlos de. **Da penhora**. Osasco: Resenha Tributária e FIEO, 1994.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. 10. ed. atualiz. Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BORGES, Arnaldo. Considerações em torno do conceito de tributo. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo: Resenha Tributária, n. 3, 1979.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1981, (Tratado de Direito Tributário brasileiro,4).

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**". 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASTRO, Amílcar de. **Comentários ao Código de Processo Civil**. São Paulo: RT, 1974. 8 v., nº 213.

CAVALCANTI, Bruno Novaes Bezzerra. **A garantia constitucional do contraditório**. Jus Navigandi, Teresina, a. 5, n. 51, out. 2001. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=2218>>, Acesso em: 21 maio 2005.

COELHO, Fábio Ulhôa. **O empresário e os direitos do consumidor**. São Paulo: Saraiva, 1994.

COMPARATO, Fábio Konder. Função social da propriedade dos bens de produção. *In* **Direito empresarial: estudos e pareceres**. São Paulo: Saraiva, 1990.

DIAS, Eduardo Rocha. Penhora do faturamento e o princípio da proporcionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.38, nov. 1998, p.41-45.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Execução Civil**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

FACHIN, Luiz Edson. **A função social da posse e a propriedade contemporânea (uma perspectiva da usucapião imobiliária rural)**. Porto Alegre: Fabris, 1988.

FADEL, Sérgio Sahione. **Código de Processo Civil comentado**. Rio de Janeiro: Kofino, 1974, t. III.

FERREIRA, Renato Sebastiani. Da penhora sobre o faturamento da empresa. **Informativo Jurídico Consulex**, v.14, n.36, 4 set. 2000, p.16-17.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Estudos de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1996.

FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária: prerrogativas e limites**. Curitiba: Juruá, 2003.

FREITAS, Manoel Mendes de. Penhora de contas bancárias; penhora de faturamento (ou renda): considerações a propósito do denominado capital de giro, interpretação do art.655 do CPC. **Revista LTr Legislação do Trabalho e Previdência Social**, v.64, n.6, jun. 2000, p.711-714.

GASTALDI, José Petrelli. **Elementos de economia política**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, nº 62.

GONÇALVES NETO, Alfredo Assis. **Manual de Direito Comercial**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. **Norma jurídica tributária**. São Paulo: Saraiva, 1974.

GRECO FILHO, Vicente. **Direito processual civil brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1996, vol III, nº 1211.

HARADA, Kiyoshi. Execução fiscal : ilegalidade da penhora do faturamento bruto. **Doutrina Adcoas**, v.2, n.5, maio 1999, p.130-131.

HAUSER, Denise. **Teoria dos princípios (para uma aplicação dos princípios constitucionais da Administração Pública)**. Jus Navigandi, Teresina, a. 4, n. 37,

dez. 1999. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=317>>, Acesso em: 01 maio 2005.

LACERDA, Stella Maris Nerone. **Função social da empresa: um princípio constitucional em construção**. Curitiba, 2002. v, 169f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

LIEBMAN, Enrico Tullio. **Processo de execução**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1980.

LIMA, Alcides de Mendonça. **Comentários ao Código de Processo Civil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, 4 v. n. 1.500.

LIMA, Sávio Carmona de. **A penhora de precatórios no processo executivo fiscal**. Jus Navigandi, Teresina, a. 9, n. 527, 16 dez. 2004. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=6052>>, Acesso em: 01 maio 2005.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Execução Fiscal e ações tributárias**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo : Malheiros, 2000.

MARMITT, Arnaldo. **A penhora – doutrina e jurisprudência**. 2. ed. Rio de Janeiro: Aide, 1992.

MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de Direito Comercial brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1957. v. 1.

MISURELLI, Helena Sperandio. **A penhora de faturamento de empresas**. Curitiba, 2004, 50f. Monografia (Especialização em Direito Processual Civil) – Instituto Romeu Filipe Bacellar.

NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo civil na Constituição Federal**. 5. ed. São Paulo: RT, 1997.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Breves considerações sobre o conceito jurídico de imposto no Sistema Tributário Nacional.** Jus Navigandi, Teresina, a. 8, n. 405, 16 ago. 2004. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=5592>>, Acesso em: 08 jul. 2005.

PERES, João Bosco. **Competência tributária negativa. As imunidades tributárias.** Jus Navigandi, Teresina, a. 8, n. 127, 10 nov. 2003. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=4478>>, Acesso em: 10 jul. 2005.

RAGHIANT NETO, Ary. **O poder reformador e seus limites. Análise crítica do § 3º, art. 114, CF/88, acrescentado pela EC nº 20/98.** Jus Navigandi, Teresina, a. 8, n. 436, 16 set. 2004. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=5693>>, Acesso em: 08 jul. 2005.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial.** São Paulo: Saraiva, 2000. v. 1.

ROCHA, José de Moura. **Sistemática do novo processo de execução.** São Paulo: RT, 1978.

SANDRONI, Paulo. **Dicionário de Economia.** 3. ed. São Paulo: Best Seller, [1989?].

SANTOS, Fernades. **Penhora do faturamento.** Curitiba, 2003. 45f. Monografia (Bacharelado em Direito) – Faculdades de Direito Curitiba.

SILVA, Aloísio Firmo Guimarães da. **Crimes tributários e condição objetiva de punibilidade.** Jus Navigandi, Teresina, a. 8, n. 183, 5 jan. 2004. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=4636>>, Acesso em: 10 jul. 2005.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo.** 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

TALAMINI, Eduardo. **Curso avançado de Direito Processual Civil: processo de execução.** 5. ed. São Paulo: RT, 2002. v. 2.

TEXEIRA FILHO, Manoel Antonio. **Execução no processo do trabalho.** 5. ed. São Paulo: LTr, 1995.

THEODORO JUNIOR, Humberto. **A impossibilidade da penhora do capital de giro Jus Navigandi**, Teresina, a. 6, n. 56, abr. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2925>>, Acesso em: 04 set. 2005

_____. **Curso de Direito Processual Civil**. 34 ed. Rio de Janeiro, Forense, vol I, 2000.

_____. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. **Processo de execução**. 20. ed. São Paulo: Universitária de Direito Ltda, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Ed. Renovar, 1993.

TRINDADE, Cláudia Aparecida de Souza. **A função social da empresa: para além da *summa divisio***. São Paulo, 2005.177f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito.

VAZ, Isabel. **Direito econômico das propriedades**. Rio de Janeiro : Forense, 1992.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de Direito Tributário**. Trad. Roque Antonio Carrazza. São Paulo: RT, 1980.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; ALMEIDA, Flavio Renato Correia de; TALAMINI, Eduardo. **Curso avançado de processo civil**. 2. ed. São Paulo: RT, 1999.