



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFC
FACULDADE DE DIREITO

ANTÔNIA MARÍLIA MARQUES DE FRANÇA

CONSIDERAÇÕES ACERCA DA PENHORA DE FATURAMENTO NA EXECUÇÃO
FISCAL

FORTALEZA

2015

Antônia Marília Marques de França

CONSIDERAÇÕES ACERCA DA PENHORA DE FATURAMENTO NA EXECUÇÃO
FISCAL

Monografia apresentada à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção de grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Denise Lucena Cavalcante

Fortaleza

2015

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca da Faculdade de Direito

-
- F814c França, Antônia Marília Marques de.
Considerações acerca da penhora de faturamento no âmbito da execução fiscal / Antônia Marília Marques de França. – 2015.
54 f. : 30 cm.
- Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2015.
Orientação: Prof.^a Dr.^a Denise Lucena Cavalcante.
1. Penhora (Direito) – Brasil. 2. Execução Fiscal. 3. Proporcionalidade (Direito) – Brasil. I. Título.

Antônia Marília Marques de França

CONSIDERAÇÕES ACERCA DA PENHORA DE FATURAMENTO NA EXECUÇÃO
FISCAL

Monografia apresentada à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção de grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Denise Lucena Cavalcante

Aprovado em: ___/___/___

Prof.^a Dr.^a Denise Lucena Cavalcante (UFC)
Orientadora

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (UFC)
Examinador

Francisco Tarcisio Rocha Gomes Júnior (UFC)
Examinador

Às minhas três mães:
Socorro França, amor e inspiração de toda a
vida; mãe Neide, por me guiar desde os
primeiros passos; e Diana (*in memoriam*), por
ter amenizado a saudade de casa.
E ao meu pai, Wanks, exemplo, herói e amigo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, que com sua infinita bondade, me permitiu chegar até aqui;

Aos meus pais, Socorro e Wanks, que nunca mediram esforços para realizar os meus sonhos e às minhas irmãs, Gabriela e Sofia, companheiras e amigas, sem as quais o meu dia seria muito vazio; aos meus avós, Maria, Messias, Iraídes e Valter, pelo imenso carinho a cada ida a Crateús; à minha mãe Neide, que, ainda no maternal, todos os dias ficava comigo na escola; à minha madrinha Tô, pelo amor de sempre e por ter vindo ficar em Fortaleza quando precisei; à tia Raimundita, pela alegria e pela companhia; à Diana (*in memoriam*), pelos cuidados e pela dedicação; à Lenice e à Thaís, pela amizade sincera e por estarem ao meu lado, mesmo longe; A todas as pessoas que compõem a Faculdade de Direito da UFC, meu sincero apreço; à minha orientadora, Denise Lucena, pelo empenho no processo de orientação; ao professor Hugo Segundo e ao Tarcísio, pelos ensinamentos em sala de aula e por aceitarem participar da banca examinadora;

Às amigas Larissa, Cíntia, Tuane, Marília Maia, Daniela, Tatiana, Luana Andrade, Lara; aos queridos Anderson, Caio e Héber, amigos que me foram dados pela faculdade como verdadeiro presente;

À Procuradoria da Fazenda Nacional no Ceará pela oportunidade de estágio e convivência amistosa; aos estagiários do corredor, Malu, Jéssica, Pryscyla, Sofia, Jocasya, Marília Prata, Tatiane, Paulo Henrique, Eraldo, Guilherme, Ícaro e Lucas, por deixarem as tardes mais felizes; aos procuradores e às procuradoras, em especial, Giselle, Priscilla, Danielle, Micarton e Alécio, pelos diálogos e pela confiança.

DO DIREITO DE CONTRADIZER-ME

Que eu tenha um juízo ab-eterno

E sempre a mesma opinião?

Mas por que devo suar no inverno

Só porque o fiz no verão?

Mário Quintana

Resumo

Esta monografia visa à compreensão sobre a aplicação da penhora de faturamento na execução fiscal, considerando a sua previsão tão somente no Código de Processo Civil (CPC) e as especificidades da execução judicial da dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. A existência de divergências jurisprudenciais e doutrinárias quanto à aplicação da penhora de faturamento na execução fiscal justifica o interesse pela temática. É objetivo desse trabalho analisar os limites e as consequências da medida tendo em vista as especificidades da execução judicial da dívida ativa. A discussão aplica-se à penhora de faturamento no âmbito da execução fiscal, pois considerando-se o princípio da proporcionalidade, a prevalência do interesse público precisa ser equilibrada à continuidade da empresa e à menor onerosidade. Visa-se compreender a forma que a penhora de faturamento tem sido aplicada na execução judicial da dívida ativa, analisando-se as decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Regional Federal da Quinta Região. Para a elaboração do texto, realizaram-se estudos bibliográficos e jurisprudenciais, portanto, é um estudo de natureza qualitativa. A primeira seção apresenta o procedimento e a natureza da execução fiscal, subespécie da tutela executiva *latu sensu*, regulada pela Lei de Execução Fiscal – LEF (Lei nº 6.830/80) e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/73) e nas obras de Cavalcante (2004), Machado, H. (2007a), Rocha, J. (2009), Didier Junior (2011), Sabbag (2013) e Machado Segundo (2014). Discute-se, ainda, a definição da penhora de percentual de faturamento da empresa, seus requisitos e a natureza excepcional, bem como a sistemática trazida pelo novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/15), fundamentado nos estudos de Marcato (2010), Theodoro Júnior (2014, 2008), Didier Júnior (2011), Medeiros Neto (2014) e Dias (1998). Na seção final, analisa-se a penhora de faturamento na execução fiscal frente aos princípios da prevalência do interesse público e da preservação da empresa, sob o enfoque da proporcionalidade.

Palavras-chave: Penhora de faturamento. Execução Fiscal. Proporcionalidade.

Abstract

This paper aims understanding on the implementation of billing attachment in tax enforcement, considering its prediction solely on the Civil Procedure Code (CPC) and the specifics of implementing the outstanding debt of the Federal, State, Federal District and Municipalities. The existence of jurisprudential and doctrinal differences regarding the application of billing attachment in tax enforcement justifies the interest in the area. It is aim of this study to analyze the limits and consequences of the measure for the specifics of judicial enforcement of outstanding debt. The discussion applies to the billing attachment under the tax lien because considering the principle of proportionality, the prevalence of public interest must be balanced to business continuity and lower burden. The aim is to understand how the billing attachment has been applied in judicial execution of outstanding debt, analyzing the decisions of the Superior Court of Justice and the Federal Regional Court of the Fifth Region. For the preparation of the text, there were bibliographic and jurisprudential studies, therefore, it is a qualitative study. The first section presents the procedure and the nature of tax enforcement, subspecies executive tutelage broad sense, regulated by the Tax Enforcement Act - LEF (Law No. 6,830 / 80) and, secondarily, by the Civil Procedure Code (Law No. 5.869 / 73) and works of Cavalcante (2004), Machado, H. (2007a), Rock, J. (2009), Didier Junior (2011), Sabbag (2013) and Machado Segundo (2014). It discusses also the definition of attachment of the company's turnover percentage, its requirements and the exceptional nature and the systematic brought by the new Civil Procedure Code (Law No. 13,105 / 15), based on studies of Marcato (2010), Theodoro Junior (2014, 2008), Didier Junior (2011), Medeiros Neto (2014) and Dias (1998). The final section analyzes the revenues of the fiscal front attachment implement the principles of prevalence of the public interest and the preservation of the company, from the standpoint of proportionality.

Keywords: billing Garnishment. Fiscal execution. Proportionality.

Lista de abreviaturas e siglas

AgRg	Agravo Regimental
AgTr	Agravo de Instrumento
APELREEX	Apelação em Reexame Necessário
ARE	Agravo em Recurso Extraordinário
AREsp	Agravo em Recurso Especial
CDA	Certidão de dívida ativa
CF	Constituição da República Federativa do Brasil
CND	Certidão Negativa de Débitos
CPC	Código de Processo Civil
CPD	Certidão Positiva de Débitos
CPD-EN	Certidão Positiva de Débitos com efeitos de negativa
CTN	Código Tributário Nacional
LEF	Lei de Execução Fiscal
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF-5	Tribunal Regional Federal da Quinta Região
Min.	Ministro

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	EXECUÇÃO FISCAL: NATUREZA E PROCEDIMENTO	12
2.1	Natureza da execução fiscal.....	12
2.2	Execução judicial da dívida ativa	14
2.2.1	Certidão de dívida ativa	17
2.3	Crédito tributário.....	18
2.3.1	O lançamento e o princípio da indisponibilidade do interesse publico	21
2.3.2	Garantias e privilégios do crédito tributário	23
3	A PENHORA DE FATURAMENTO.....	26
3.1	Penhora	26
3.2	Faturamento	28
3.3	A penhora de faturamento da empresa: excepcionalidade e requisitos.....	30
3.4	A penhora de faturamento no novo Código de Processo Civil	35
4	A PENHORA DE FATURAMENTO APLICADA À EXECUÇÃO FISCAL	36
4.1	Os princípios da supremacia do interesse público e da preservação da empresa, uma leitura a partir da proporcionalidade.....	36
4.2	A questão das certidões de regularidade fiscal.....	41
4.2.1	Certidões de regularidade fiscal como instrumento oblíquo de cobrança da dívida ativa	42
4.2.2	O deferimento da penhora de faturamento e a emissão de certidão positiva com efeitos de negativa	43
4.2.3	Da (não) possibilidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário	46
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	47
	REFERÊNCIAS	49

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho apresenta um esforço de compreensão sobre a aplicação da penhora de faturamento na execução fiscal, tendo em vista a sua previsão tão somente no Código de Processo Civil (CPC) e as especificidades da execução judicial da dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que é regida por lei própria (Lei 6.830/80). A opção por esse tema deve-se à existência de divergências jurisprudenciais e doutrinárias quanto à aplicação da penhora de faturamento na execução fiscal, pois se trata de execução do crédito público, o crédito tributário, que goza de certas garantias e privilégios.

Dessa forma, o objetivo maior deste trabalho é analisar os limites e as consequências da medida tendo em vista as especificidades da execução judicial da dívida ativa. E é nessa conjuntura que se insere a discussão, pois, aplicando-se a penhora de faturamento no âmbito da execução fiscal, a prevalência do interesse público há de ser equilibrada à continuidade da empresa e à menor onerosidade, com base no princípio da proporcionalidade.

A Emenda Constitucional 45/2004, positivou, no inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição da República Federativa do Brasil (CF), o princípio da efetividade da prestação jurisdicional, as reformas do Código de Processo Civil (CPC), especialmente após o advento da Lei nº 11.382/06, no âmbito da Execução, visaram compatibilizá-la com a sistemática constitucional de celeridade e efetividade do processo.

Nesse contexto, a Lei 11.382/06 trouxe modificações significativas ao rol estabelecido no art. 655 do CPC, o qual institui uma gradação de preferência em relação aos bens penhoráveis, endereçada ao credor, incluindo dentre os bens passíveis de penhora um “percentual do faturamento de empresa devedora” (inciso VII). A penhora de faturamento deve ser deferida excepcionalmente, quando o devedor não tiver bens penhoráveis ou, caso existam, esses sejam de difícil alienação.

Não obstante a Lei nº 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal) possua, no art. 11, uma ordem de penhora própria à execução fiscal, a ela são aplicáveis – subsidiariamente – as modalidades de penhora constantes no art. 655 do CPC, o que possibilita a constrição de percentual do faturamento da empresa no âmbito da execução judicial da dívida ativa.

Assim, considerando não se tratar de simples execução civil, mas de execução fiscal, mormente no que se refere à prevalência do interesse público sobre o particular, há

profundas discussões acerca dos limites e das consequências da penhora de faturamento nessa modalidade executiva.

Essa monografia visa a compreender a forma que a penhora de faturamento tem sido aplicada na execução judicial da dívida ativa, trazendo, para tanto, recorte de decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Regional Federal da Quinta Região. Nesse trabalho foram realizados estudos bibliográficos e jurisprudenciais, tratando-se, portanto, de um estudo de natureza qualitativa.

Na primeira seção são expostos o procedimento e a natureza da execução fiscal, que é subespécie da tutela executiva *latu sensu*, regulada pela Lei de Execução Fiscal – LEF (Lei nº 6.830/80) e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/73). Nessa conjuntura, fala-se sobre as peculiaridades do crédito tributário, desde a hipótese de incidência até a inscrição em dívida ativa e, posteriormente, a execução deste título, analisando-se os fundamentos que constituem o processo executivo fiscal, com auxílio das obras de Cavalcante (2004), Machado, H. (2007a), Rocha, J. (2009), Didier Junior (2011), Sabbag (2013) e Machado Segundo (2014).

Posteriormente, é trazida a definição da penhora de percentual de faturamento da empresa, explicando seus requisitos e a natureza excepcional, bem como a sistemática trazida pelo novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/15), conforme os estudos de Marcato (2010), Theodoro Júnior (2014, 2008), Didier Júnior (2011), Medeiros Neto (2014) e Dias (1998)

Na seção que finaliza essa monografia, faz-se uma análise da penhora de faturamento na execução fiscal frente aos princípios da prevalência do interesse público e da preservação da empresa, sob o enfoque da proporcionalidade. Ainda nessa seção, tendo em vista o poder que a administração pública tem de expedir certidões atestando a adimplência (ou inadimplência) dos contribuintes perante ela, bem como, a necessidade das empresas de obterem essas certidões de regularidade fiscal, analisa-se a possibilidade de emissão destas frente ao deferimento da penhora em questão, bem como, a possibilidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. É que a existência de dívidas vencidas e não pagas do contribuinte perante a Fazenda Pública obsta a emissão de certidão de regularidade fiscal, essencial à manutenção das atividades das empresas em geral, por ser exigida para operações como as contratações com o poder público e a obtenção de crédito junto a empresas financeiras.

2 EXECUÇÃO FISCAL: NATUREZA E PROCEDIMENTO

Esta seção contém definições relacionadas à natureza e ao procedimento da execução fiscal. O texto está organizado com base nos pressupostos das obras de Cavalcante (2004), Machado, H. (2007a), Rocha, J. (2009), Didier Junior (2011), Sabbag (2013) e Machado Segundo (2014), além da legislação, a exemplo do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/73), Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) e a Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/80). O objetivo é refletir sobre os fundamentos que constituem o processo executivo fiscal.

2.1 Natureza da execução fiscal

A jurisdição é a atividade do Estado destinada a conceder proteção jurisdicional aos direitos violados ou ameaçados. Ação, por sua vez, é entendida como o direito de exigir do Estado a prestação jurisdicional.

A doutrina reconhece diversos critérios de classificação das ações. Notadamente, prevalece no direito processual moderno o critério de classificação fundado na espécie de provimento requerido pelo autor ao juiz. Segundo Rocha, J. (2009, p.173), tal se justifica por ser a ação “um instrumento para pedir o provimento jurisdicional do Estado, em face de uma situação jurídica concreta. É, pois, um meio para obter-se um fim, que é o provimento jurisdicional do Estado.”.

Sendo os provimentos jurisdicionais divididos entre os de conhecimento, os cautelares e os executivos, adota-se a mesma classificação às ações. Assim, “as ações de conhecimento são as que tendem a provocar um juízo, no sentido preciso do termo, ou seja, um julgamento sobre a situação jurídica afirmada pelo autor” (ROCHA, J. 2009, p. 174). Na ação de conhecimento há o exercício de uma função preponderantemente cognoscitiva.

Contudo, a tutela jurisdicional dos direitos só tem sentido se for efetiva, capaz de produzir efeitos práticos, de forma a tutelar completamente o direito. Nesse sentido, as ações cautelares são destinadas a assegurar e garantir o eficaz desenvolvimento e o proveitoso resultado das ações de conhecimento e executivas. Destinam-se a evitar que o direito posto em juízo seja prejudicado. No mesmo contexto, o autor descreve a ação executiva como sendo “o poder do autor de pedir ao Estado a realização da prática por meios coativos do comando contido na sentença, ou em outro título a que a lei reconheça eficácia executiva.” (ROCHA, J. 2009, p. 178).

A estruturação dos tipos executivos é trazida pelo Código processual de forma estruturada, levando-se em consideração o tipo de prestação que se busca adimplir. Dessa forma, pode-se falar em vários processos ou ações de Execução: todas fundadas em títulos judiciais ou extrajudiciais, mas que irão reclamar uma obrigação de dar, de fazer, de não fazer, de entregar coisa distinta de dinheiro, ou pagar quantia. Assim é que, para Didier Júnior et. al. (2011, p. 32), “há execução sempre que se pretende efetivar materialmente um título executivo que imponha uma prestação (fazer, não fazer, entregar coisa ou pagar quantia), pouco importando a natureza desta prestação”.

Efetivamente, para ensejar um processo de Execução, nada mais indispensável que o título executivo, nas lições de Bueno (2012, p. 109):

Toda execução pressupõe título executivo. Ele é, de acordo com doutrina amplamente vencedora, pressuposto necessário e suficiente para autorizar a prática de atos executivos. Necessário porque, sem título executivo, não há execução, aplicação do princípio da *nulla executio sine titulo*... Suficiente porque, consoante o entendimento predominante, basta a apresentação do título para o início dos atos executivos pelo Estado Juiz.

Para Didier Júnior et. al. (2011, p. 153)

O título executivo é, na verdade, documento indispensável à propositura da ação e ao desenvolvimento válido do processo executivo. É requisito da petição inicial da ação executiva. É o documento que a lei exige para que se possa instaurar o procedimento executivo. É um requisito de admissibilidade específico do procedimento executivo.

Baseada em título executivo extrajudicial – a certidão de dívida ativa –, muito embora regida por lei própria, a execução fiscal não se traduz em novo procedimento, nesse sentido, Machado Segundo (2014, p. 225) enfatiza que:

O processo de execução fiscal, disciplinado pela Lei nº 6.830, é uma espécie de *processo de execução por quantia certa, fundado em título extrajudicial*, através do qual se busca a prestação da *tutela jurisdicional executiva*. Isso significa que através dele não se busca o *acertamento* da relação conflituosa, mas sim a *satisfação* do crédito já acertado e não adimplido, representado pelo título executivo extrajudicial que é a certidão de dívida ativa. Seu papel, no âmbito tributário, é o de obter o adimplemento do crédito tributário (da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal, dos Municípios, e de suas respectivas autarquias ou fundações.) devidamente constituído, vencido, exigível e não pago. (grifos no original)

Mais que isso, o processo de execução por quantia certa havia sido unificado pelo Código de Processo Civil de 1973, trazendo em seu bojo a matéria relativa ao executivo fiscal. Apenas posteriormente, a Lei nº 6.830 estabeleceu o procedimento especial para a cobrança da dívida ativa, restando ao CPC apenas a função de regulamentar subsidiariamente a execução fiscal (THEODORO JUNIOR, 2014).

Assim, não obstante o Código de Processo Civil possua os mandamentos norteadores da tutela executiva *latu sensu*, a prevalência do interesse público embasa o fundamento para a criação de um rito singular para a execução fiscal, aqui entendido por um conjunto de atos processuais concatenados que visam a conferir maior efetividade e celeridade na cobrança dos créditos (tributários ou não tributários) administrados pela Fazenda Pública.

E por ser subespécie da tutela executiva é que, subsidiariamente, nela podem ser aplicadas as normas do CPC, desde que não colidam com as constantes na Lei de Execuções Fiscais (LEF), previsão expressa em seu art. 1º.

2.2 Execução judicial da dívida ativa

A Lei 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal – LEF) rege a execução judicial da dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como, de suas respectivas autarquias (art. 1º).

O procedimento se inicia pela petição inicial, que deve indicar o juízo ao qual é dirigida, o pedido e o requerimento para citação, e da qual a Certidão de dívida ativa (CDA) é parte integrante (art. 6º, §§ 1º, 2º e 4º da LEF). O valor da causa será o valor contido na CDA. Machado Segundo (2014) entende que após a Lei nº 11.382/06 a Fazenda Pública exequente poderá indicar logo na inicial os bens que deseja ver penhorados, pela aplicação do art. 652, §2º do CPC.

A citação, em regra, será feita pelo correio, mas a Fazenda pode requerer seja feita por outra forma (art. 8º, I da LEF). Na modalidade postal, a data da citação considera-se como sendo aquela constante no aviso de recebimento, ou, na falta desta, dez dias a contar da entrega da carta na agência dos Correios. Caso não haja retorno do aviso de recebimento, a citação se procederá por oficial de justiça ou edital. Após a citação válida, o devedor possuirá um prazo de cinco dias para pagar o débito ou garantir a execução.

O executado pode oferecer garantia por meio de depósito de dinheiro, fiança bancária, ou nomear bens à penhora. Transcorrido *in albis* o prazo concedido ao executado, transfere-se ao exequente a atribuição de escolher os bens a serem penhorados. Garantida a execução, poderão ser propostos embargos à execução.

Em havendo pagamento parcial, a execução continua pelo saldo remanescente. Da mesma forma, garantida a parte não paga, podem ser opostos embargos do executado em relação a esse montante.

Caso o devedor não tenha bens para garantir a dívida, ou não queira fazê-lo, poderá este defender-se por meio da exceção de pré-executividade, na qual poderá apenas suscitar matérias conhecíveis de ofício. Paulsen (2012, p. 552) explica que:

A exceção de pré-executividade constitui simples petição apresentada nos autos da execução fiscal apontando a ausência de alguma das condições da ação (como a ilegitimidade passiva), de pressuposto processual ou mesmo de causas suspensivas da exigibilidade ou extintivas do crédito que não demandem dilação probatória. Neste sentido, é a Súmula 393 do STJ: “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.”.

Tal via é adequada, portanto, para o apontamento de vício ou impedimento demonstrável de pronto. A decadência e a prescrição, por exemplo, podem ser alegadas por simples petição, desde que presentes elementos que permitam verificar seus termos iniciais e finais. Mesmo o pagamento que tenha sido efetuado e que possa ser comprovado mediante guia devidamente autenticada pode ser informado mediante exceção de pré-executividade.

Apesar de haver divergências quanto à aplicação das regras do CPC aos embargos à execução fiscal, o qual dispensa a prévia garantia, se mostra mais acertado o entendimento, conforme apresentado alhures, de que os embargos à execução fiscal dependem de prévia garantia, em decorrência do art. 16, §1º da LEF, posto que a utilização do CPC é apenas subsidiária. Após a intimação da penhora, conta-se o prazo de 30 dias para a propositura dos embargos (art. 16, III da LEF). Note-se que o prazo não se inicia com a juntada do mandado de citação, diferentemente do regime adotado pelo CPC.

Ao embargar a execução, o embargante poderá suscitar todas as matérias de defesa, questionar-se-á o lançamento, o processo administrativo, a CDA, ou o próprio mérito do tributo, por exemplo. Machado Segundo (2014, p. 263) explica que:

A defesa do executado, portanto, não ocorre no âmbito do processo de execução, mas em ação de conhecimento, autônoma, porém umbilicalmente ligada à execução cuja admissão é condicionada à segurança do juízo, e que tem por finalidade, no caso das execuções fiscais em matéria tributária, desconstituir total ou parcialmente o crédito tributário que arrima a Certidão de dívida ativa, retirando-lhe a liquidez e certeza e, conseqüentemente, extinguindo a execução.

Paulsen (2012) afirma que o mero ajuizamento de embargos não acarreta de pronto a suspensão da execução, pois, aplicando-se subsidiariamente o CPC, após o advento da Lei 11.382/06, que acrescentou o art. 739-A, a atribuição de efeito suspensivo decorrerá não apenas da garantia da execução, mas também da verificação da relevância dos fundamentos e de que o prosseguimento da execução possa causar risco de dano de difícil ou

incerta reparação, evitando-se, assim, embargos meramente protelatórios. É o entendimento, inclusive, do Superior Tribunal de Justiça¹:

[...] A previsão no ordenamento jurídico pátrio da regra geral de atribuição de efeito suspensivo aos embargos do devedor somente ocorreu com o advento da Lei n. 8.953, de 13, de dezembro de 1994, que promoveu a reforma do Processo de Execução do Código de Processo Civil de 1973 (Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - CPC/73), nele incluindo o §1º do art. 739, e o inciso I do art. 791. 2. Antes dessa reforma, e inclusive na vigência do Decreto-lei n. 960, de 17 de dezembro de 1938, que disciplinava a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública em todo o território nacional, e do Código de Processo Civil de 1939 (Decreto-lei n. 1.608/39), nenhuma lei previa expressamente a atribuição, em regra, de efeitos suspensivos aos embargos do devedor, somente admitindo-os excepcionalmente. Em razão disso, o efeito suspensivo derivava de construção doutrinária que, posteriormente, quando suficientemente amadurecida, culminou no projeto que foi convertido na citada Lei n. 8.953/94 [...] 3. Sendo assim, resta evidente o equívoco da premissa de que a LEF e a Lei n. 8.212/91 adotaram a postura suspensiva dos embargos do devedor antes mesmo de essa postura ter sido adotada expressamente pelo próprio CPC/73, com o advento da Lei n. 8.953/94, fazendo tábula rasa da história legislativa. [...] 5. Desse modo, tanto a Lei n. 6.830/80 - LEF quanto o art. 53, §4º da Lei n. 8.212/91 não fizeram a opção por um ou outro regime, isto é, são compatíveis com a atribuição de efeito suspensivo ou não aos embargos do devedor. Por essa razão, não se incompatibilizam com o art. 739-A do CPC/73 (introduzido pela Lei 1.382/2006) que condiciona a atribuição de efeitos suspensivos aos embargos do devedor ao cumprimento de três requisitos: apresentação de garantia; verificação pelo juiz da relevância da fundamentação (*fumus boni juris*) e perigo de dano irreparável ou de difícil reparação (*periculum in mora*). 6. Em atenção ao princípio da especialidade da LEF, mantido com a reforma do CPC/73, a nova redação do art. 736, do CPC dada pela Lei n. 11.382/2006 – artigo que dispensa a garantia como condicionante dos embargos - não se aplica às execuções fiscais diante da presença de dispositivo específico, qual seja o art. 16, §1º da Lei n. 6.830/80, que exige expressamente a garantia para a apresentação dos embargos à execução fiscal. 7. Muito embora por fundamentos variados - ora fazendo uso da interpretação sistemática da LEF e do CPC/73, ora trilhando o inovador caminho da teoria do "Diálogo das Fontes", ora utilizando-se de interpretação histórica dos dispositivos (o que se faz agora) - essa conclusão tem sido alcançada pela jurisprudência predominante [...].

A contrario sensu, Machado Segundo (2014) defende a existência do efeito suspensivo *ex lege* da oposição dos embargos, por serem os artigos 19, 24 e 32, §4º da LEF bastante claros ao determinar que, seja qual for a garantia, a satisfação definitiva da dívida só pode ocorrer se a execução não for embargada ou se os embargos forem rejeitados, o que afirma claramente o efeito suspensivo destes.

O art. 40 da Lei 6830/80 expressa que a não localização do devedor ou a completa ausência de bens penhoráveis suspenderá o curso da execução (não correrá prazo prescricional), dando-se vistas à Fazenda Pública exequente. Após o prazo máximo de um ano, sem que se localize o devedor ou bens passíveis de penhora, proceder-se-á o arquivamento do feito. O processo poderá ser desarquivado quando encontrados o devedor ou

¹ STJ – REsp 1.272.827/PE, Primeira Turma, Relator: Min. Mauro Campbell Marques, Data de Publicação: 31/05/2013.

os bens, a qualquer tempo. Contudo, se da decisão do arquivamento tiver decorrido o lustro prescricional, o juiz, após ouvir a exequente, poderá decretar, de ofício, a prescrição intercorrente.

Entretanto, no caso de haver o lançamento e a Fazenda Pública demorar a ajuizar a execução fiscal, estando o contribuinte, nesse ínterim, impedido de oferecer bens à penhora para garantir o crédito e obter certidão positiva com efeito de negativa, Machado Segundo (2014, p. 272) entende ser possível “a propositura de ação cautelar, na qual se pede ao Juiz que, em face da demora na propositura da execução fiscal, suspenda a exigibilidade do crédito tributário tomando como garantia, desde logo, bens oferecidos pelo contribuinte”. Para o autor, tal funciona como uma espécie de “antecipação de penhora” que, a teor dos arts. 151, V, e 206 do CTN ensejam o direito de obter as certidões de regularidade fiscal.

2.2.1 Certidão de dívida ativa

A certidão de dívida ativa (CDA) deve ser inscrita em livro próprio com os requisitos exigidos pelo art. 202 do CTN, os quais se referem à identificação do devedor e corresponsáveis, valor devido, fundamento legal, data de inscrição, identificação do processo administrativo que houver e a indicação do livro e folha da inscrição. Além disso, deve referenciar o processo administrativo que a originou, para que se conheça a origem da dívida ali consubstanciada.

Dotados de essencialidade, a omissão de qualquer dos requisitos supracitados acarreta a nulidade da CDA. Entretanto, tal nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância e haverá reabertura do prazo para defesa do executado em relação à parte modificada.

A inscrição de dívida ativa goza de presunção de certeza e liquidez, em virtude de ter sido constituída mediante processo administrativo em que, em tese, foi dado ao contribuinte o direito ao contraditório e a ampla defesa, e presunção de legitimidade, atributo dos atos administrativos. Nesse sentido, Alexandrino e Paulo (2010, p. 458) explicam que:

O fundamento da presunção de legitimidade dos atos administrativos é a necessidade de que o poder público possa exercer com agilidade suas atribuições, tendo em conta a defesa do interesse público. [...]

Dessarte, em regra, o ato administrativo obriga os administrados por ele atingidos, ou produz os efeitos que lhe são próprios, desde o momento de sua edição ainda que alguém aponte a existência de vícios em sua formação, que possam acarretar a futura invalidação do ato.

[...]

De toda sorte, como decorrência da presunção de legitimidade, **o ônus da prova da existência de vício no ato administrativo é de quem alega**, ou seja, do administrado. (grifos no original)

Assim, as presunções que a revestem apenas podem ser ilididas por prova inequívoca a cargo do sujeito passivo ou de terceiro interessado. Desta forma, a CDA tem o efeito de prova pré-constituída, o que a torna idônea para ser cobrada em processo de execução. Ressalte-se que a fluência de juros de mora não tem o condão de afetar a liquidez do crédito, segundo o parágrafo único do art. 201 do CTN.

Conforme demonstrado, desde sua origem a relação tributária adstringe-se à reserva legal. Assim, desde a previsão da hipótese de incidência até a execução fiscal, passando pelo fato gerador, lançamento e inscrição em dívida ativa, não cabe ao administrador realizar juízo de oportunidade e conveniência. Na relação jurídico-tributária não cabem, portanto, atos de discricionariedade e assim foi incisivo o legislador quando afirmou, no art. 3º do CTN, que o tributo será cobrado por atividade administrativa plenamente vinculada.

2.3 Crédito tributário

Em breve e simplificada incursão histórica, convém lembrar que o surgimento da tributação e, conseqüentemente, do Direito Tributário transcorre da necessidade do Estado de arrecadar recursos para se manter e realizar suas funções perante a sociedade. Mendes (2011, p. 1451) afirma que:

A construção do Estado Democrático de Direito, anunciado pelo art. 1º, passa por custos e estratégias que vão além da declaração de direitos. Não há Estado Social sem que haja também Estado fiscal, são como duas faces da mesma moeda. Se todos os direitos fundamentais têm, em alguma medida, uma dimensão positiva, todos implicam custos.

Nesse sentido, “o direito tributário é um reflexo não só da sociedade que o abriga, mas da complexidade do Estado existente [...] quanto mais complexo o Estado, mais complexas serão as regras de tributação por ele adotadas” (MIRANDA, 2013, p. 24). O Direito Tributário abrange, portanto, vínculo entre contribuinte e Estado, em caráter intersubjetivo, que constitui a essência do direito e tem como consequência normativa a instalação de uma relação jurídica (CAVALCANTE, 2004).

A relação jurídica instaurada pelo Direito Tributário constitui-se em obrigação tributária, que, conforme Machado (2007a, p. 150), pode ser definida como a

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

As obrigações tributárias são obrigações de direito público cujo nascimento independe da manifestação de vontade do sujeito passivo. Não se requer que o sujeito passivo queira obrigar-se; o vínculo obrigacional tributário abstrai a vontade e até o conhecimento do obrigado, pois mesmo que se o devedor ignore o seu nascimento, a obrigação tributária o vincula e o submete à prestação correspondente a seu objeto (AMARO, 2009).

A obrigação tributária se diz, portanto, *ex lege*. E nesse sentido é o ensinamento de Cavalcante (2004, p. 30):

Enfocando a relação entre fisco e cidadão-contribuinte em posição de igualdade e submissão à lei, resguardando somente a prevalência justificada do interesse público frente ao interesse privado, tem-se que a imposição tributária decorre não da mera soberania estatal, mas da ordem legal. Em outras palavras, o tributo deve ser pago não porque o Fisco está exigindo, mas porque a lei assim o determina.

Ao falar de obrigação tributária interessa adotar a acepção de obrigação como relação jurídica, a qual deve ser entendida como o vínculo que adstringe o devedor a uma prestação em proveito do credor, que, por sua vez, tem o direito de exigir a prestação à qual o devedor está adstrito (AMARO, 2009). As obrigações tributárias se polarizam em principais e acessórias, nos termos do art. 113 do Código Tributário Nacional, *litteris*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

As obrigações acessórias são, portanto, aquelas sem conteúdo pecuniário, que se perfazem em obrigações de fazer ou não fazer, no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos. Amaro (2009, p. 249) explica que a acessoriedade da obrigação assim denominada não significa que ela dependa da existência de uma obrigação principal à qual se subordine:

Em suma, a obrigação acessória de “X” [contribuinte] não supõe que “X” (ou “Y” [Estado]) possua, necessariamente, alguma obrigação principal; basta a *probabilidade* de existir obrigação principal de “X” ou de “Y”. Mas não se dispensa essa probabilidade: é que as obrigações acessórias são instrumentais e só há obrigações instrumentais na medida da possibilidade de existência das obrigações para cuja fiscalização aquelas sirvam de instrumento. (grifos no original)

Por seu turno, as obrigações principais são, por óbvio, as mais importantes do Direito Tributário, pois têm por objeto o pagamento do tributo. O tributo decorre da previsão legal (hipótese de incidência) e é instituído de forma compulsória. Para o surgimento da relação tributária há a necessidade de ocorrer o fato gerador. Sabbag (2013, p. 684) explica que a “perfeita adaptação do fato ao modelo ou paradigma legal despontará o fenômeno da subsunção. A partir dela nascerá o liame jurídico obrigacional, que dará lastro à relação intersubjetiva tributária”.

O autor explica a distinção entre obrigação e crédito tributários apresentada pelo CTN, aduzindo que o fato gerador apenas constitui a obrigação da qual decorrerá o crédito, pois a obrigação principal, para que seja exigível, necessita de certeza e liquidez, o que lhe é conferido por intermédio do lançamento. Segundo o autor, o lançamento marca o nascimento do crédito tributário.

Amaro (2009, p. 339) supõe que o Código Tributário objetivou definir dogmaticamente a eficácia *constitutiva* do lançamento, não fossem as várias disposições em contrário no próprio *codex*:

Por outro lado, se o Código pretende que o crédito só se constitua com o lançamento (art. 142), por que teria afirmado que esse crédito tributário é uma decorrência da *obrigação tributária* (art. 139), que dá *origem* ao crédito (art. 140) em vez de atestar que ele é uma decorrência do lançamento, e que este é que lhe daria origem?

Para Carvalho (2007, p. 307), tal se constitui uma atecnia, pois

[...] não se pode cogitar de obrigação sem crédito ou de crédito sem obrigação. O direito de crédito é a outra maneira de nos referirmos ao direito subjetivo que o sujeito ativo tem para exigir a prestação. A ele se contrapõe o débito, como o dever jurídico atribuído ao sujeito passivo de cumprir o que dele se espera. Um e outro integram o vínculo obrigacional, na condição de elementos indispensáveis. Exista o crédito em estado de incerteza ou de iliquidez, de qualquer forma é uma realidade jurídica ínsita a toda obrigação. Soa mal, portanto, quando declara o legislador, ingenuamente, que a obrigação nasce com a realização do fato gerador, mas o crédito tributário se constitui pelo lançamento. Seria o momento de indagar: que obrigação é essa que desabrocha no mundo jurídico, sem que haja, para o sujeito pretensor, o direito subjetivo de exigir a prestação? E que liame obrigacional será esse, em que o sujeito passivo não está compelido a prestar o objeto?

No mesmo sentido, Cavalcante (2004, p. 88) enfatiza que

[...] a dinâmica da relação tributária se inicia com a constituição do crédito tributário, ou seja, uma obrigação de credor e devedor, não tendo relevância, nem mesmo função, a ideia de obrigação tributária conforme prevista no Código Tributário Nacional – qual seja, de uma obrigação onde não há ainda um credor que possa efetivamente cobrar seu crédito.

Não obstante o relevante peso das divergências doutrinárias acerca do tema, para o presente estudo adotou-se a definição de crédito tributário como a obrigação tributária líquida, certa e exigível, por ser a definição atualmente adotada pelo CTN.

2.3.1 O lançamento e o princípio da indisponibilidade do interesse público

Após a regular constituição do crédito este só se modifica ou se extingue ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída nos casos previstos no Código, por norma expressa no art. 141. O referido artigo ainda diz que fora esses casos, sua efetivação ou suas garantias não podem ser dispensadas pela autoridade administrativa, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei.

A parte final do artigo remonta ao princípio da indisponibilidade do interesse público, que perfaz um dos fundamentos basilares do direito administrativo. Sobre o assunto comenta Carvalho (2007, p. 381):

É bom enfatizar que a dispensa de créditos ou de suas garantias e privilégios não se inscreve apenas aqueles que tiverem sido formalizados pela via do ato de lançamento, como veremos mais adiante. Todavia, aquilo que o legislador pretendeu expor, nessa parte do dispositivo, é que a margem das autorizações expressas na legislação tributária, o funcionário, em qualquer hipótese, não está autorizado a abrir mão da exigência.

O administrador público gerencia o patrimônio da coletividade, sendo-lhe vedada a prática de atos que impactem negativamente sobre o patrimônio sem o consentimento do povo, verdadeiro titular, cuja autorização se materializa por meio da lei. Assim, em relação ao gestor, tal interesse é indisponível, devendo este agir nos estritos moldes legais (MIRANDA, 2013).

Com efeito, na linguagem jurídica diz-se que tem disposição sobre uma determinada coisa o seu proprietário. Quem não é proprietário não dispõe da coisa, logo, para ele, a coisa é indisponível. São vedados, portanto, ao administrador quaisquer atos que impliquem renúncia a direitos do Poder Público ou que injustificadamente onerem a sociedade (ALEXANDRINO; PAULO, 2010).

O princípio da indisponibilidade do interesse público decorre logicamente do princípio da legalidade, o qual representa a submissão do Estado à lei e é princípio fundamental do Estado Democrático de Direito. Nesse sentido, Mendes (2011, p. 861) afirma que “resta claro que a Administração Pública rege-se pelo princípio da legalidade, que representa o primado da lei sobre decisões dos administradores, fixando-se a pedagogia

adstrita ao velho brocardo de Seabra Fagundes: ser administrador é aplicar a lei de ofício”. A lei é, portanto, o único instrumento hábil a determinar o interesse do povo, afinal, esta é a manifestação legítima do povo, a quem pertence a coisa pública.

Assim é que, sendo interesse próprio da coletividade, o crédito tributário não se encontra à livre disposição nem mesmo da própria Administração Pública ou de seus dirigentes máximos. Por serem públicos, são interesses em relação aos quais incumbe aos administradores apenas cuidar, pois, como meros gestores da coisa pública, não podem eles dispor livremente. Agem como representantes do interesse da sociedade e não de seus próprios interesses quando atuam, devendo agir segundo os estritos limites legais.

Nesse contexto, entende-se que somente nos casos previstos em lei é que se pode modificar, extinguir ou suspender a exigibilidade do crédito tributário e, mais que isso, o princípio ainda formula que a autoridade não pode deixar de lançar o tributo quando o deva fazer, sob pena de responsabilidade funcional.

Tal se justifica, ainda, por ser o lançamento uma atividade vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN. Alexandrino e Paulo (2010, p. 219) salientam que:

Em relação aos atos vinculados, não cabe à administração tecer considerações de oportunidade e conveniência, nem escolher seu conteúdo. O poder vinculado apenas possibilita à administração executar o ato vinculado nas estritas hipóteses legais, observando o conteúdo rigidamente estabelecido na lei.

Com efeito, com a ocorrência do fato gerador a autoridade administrativa passa a ter o dever de lançar, não se tratando de mero poder. Deste modo, a lei sobrepõe sobre a vontade do administrador e do administrado, vinculando-os aos seus mandamentos (SABBAG, 2013).

O lançamento não é autoexecutório e é veiculado por procedimentos administrativos e legais de cobrança. No contexto do Estado Democrático de Direito e em respeito ao princípio da legalidade, a Administração pública goza de autotutela, pelo que pode rever seus atos administrativos de ofício.

Machado Segundo (2014) fala da autotutela vinculada ou autocontrole, no sentido de que esse poder é, na verdade, um poder dever, pois os atos eivados de ilegalidades não só podem, como devem ser revistos. E em decorrência desse autocontrole é que todas as pessoas físicas ou jurídicas têm assegurado pela Constituição o direito de petição aos poderes públicos em defesa de seus direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder. O cidadão pode, portanto, provocar o exercício do autocontrole da Administração Pública.

Nesse sentido, quando notificado do lançamento, passa a correr o prazo para que o contribuinte apresente impugnação. Caso exerça esse direito, será instaurado Processo Administrativo Fiscal que, conforme Machado, S. (2005, p. 341):

[...] tem origem na resistência do contribuinte a atender determinada exigência da Administração Fazendária, iniciando o controle da legalidade do lançamento. Nesses casos, além dos princípios e normas aplicáveis ao processo administrativo em geral, passam a incidir regras próprias a que está sujeito o *processo administrativo tributário*, inclusive e principalmente as normas gerais relativas ao lançamento do crédito tributário.

Machado Segundo (2014, p. 190) afirma que “após a conclusão de um processo administrativo de controle da legalidade do lançamento, caso seja mantido, no todo ou em parte, o crédito tributário, este considera-se, nas palavras do CTN, ‘definitivamente constituído’”. Da mesma forma, quantias cujo lançamento não seja impugnado uma vez não recolhidas em face da cobrança amigável são igualmente inscritas em dívida ativa. Deste modo, não tendo a Fazenda Pública o adimplemento do seu crédito, esta se valerá de pretensão judicial, consubstanciada na execução fiscal.

Em síntese, após o lançamento definitivo – que se perfaz quando não cabem mais recursos na esfera administrativa, seja pelo esgotamento destes, seja pelo decurso do prazo de impugnação –, caso o contribuinte não pague o tributo lançado no prazo legal, ocorrerá a inscrição do crédito em dívida ativa.

2.3.2 Garantias e privilégios do crédito tributário

O crédito tributário, em razão da necessidade do Estado de arrecadar recursos, goza de certas proteções legais. Previstas nos artigos 183 a 193 do Código Tributário Nacional, as garantias e os privilégios do crédito tributário são verdadeiras medidas assecuratórias para impelir o contribuinte ao pagamento da exação ao Poder Público. Nesse sentido, Carvalho (2007) afirma que as garantias são os meios jurídicos que buscam assegurar o direito subjetivo do Estado de receber o pagamento do tributo e os privilégios se constituem na posição de superioridade dos créditos tributários em relação aos demais, excetuando-se os trabalhistas.

O fato de ser o crédito tributário decorrente da lei explica a preocupação do CTN em revesti-lo de normas protetoras que permitam ao Fisco – na ocasião de uma execução fiscal – desviar obstáculos aptos a frustrar a realização de seu direito.

Assim, para satisfazer o crédito fiscal, o CTN afasta ou excepciona os efeitos dos gravames de inalienabilidade ou impenhorabilidade, por exemplo. No mesmo sentido, define situações em que será presumida fraude e confere vantagens outras ao Fisco na medida em que não se subordina às regras que comandam o adimplemento de créditos de outra natureza (AMARO, 2009). O rol de garantias trazido pelo CTN é, ainda, exemplificativo e não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei.

O Código Tributário prevê que após a regular inscrição do crédito tributário em dívida ativa, haverá presunção de fraude caso o devedor aliene ou onere seus bens ou rendas. Essa presunção só se perfaz se houver prévia ciência do ato de inscrição, mais que isso, estando o devedor ciente, a presunção se torna definitiva e absoluta. Assim é que, para a jurisprudência, não há necessidade de se provar má-fé do alienante ou conluio deste com o adquirente, a simples oneração ou alienação de bens apta a torná-lo insolvente, efetuada após a inscrição do crédito em dívida ativa, é condição suficiente para ser configurada fraude à execução.

Por outro lado, caso o devedor tenha reservado patrimônio suficiente à garantia da dívida, não há porque aplicar o dispositivo, que só terá efetividade caso a atitude do devedor o coloque em situação de insolvabilidade.

Entretanto, não obstante estejamos falando de um crédito público, as garantias e os privilégios conferidos unilateralmente ao Fisco são capazes de gerar um completo desequilíbrio em relação ao contribuinte, pois, de um modo geral, todos os seus bens e rendas ficam expostos e podem ser alcançados para o adimplemento do crédito fiscal, apenas excluídos aqueles que a lei expressamente declara absolutamente impenhoráveis, eis que, conforme ressaltado alhures, “a impenhorabilidade decorrente de atos de vontade não opera efeitos contra o Fisco” (MACHADO, H. 2007a, p. 238). Nas palavras de Sabbag (2013, p. 967), tal situação

[...] desponta nítido desequilíbrio entre o contribuinte e o Fisco, quanto às garantias e os privilégios do crédito tributário estendidos apenas a este último, desvirtuando o correto balanceamento e a equidade de forças entre as partes, e tendo como resultado o agigantamento o Estado diante do particular.

No que tange à preferência, o crédito tributário goza de privilégio significativo, mas não absoluto, eis que sucumbe em relação ao crédito trabalhista e ao decorrente de acidente de trabalho. Quanto à falência cabe destacar que o crédito tributário também não prefere aos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nem aos créditos com garantia real. Em relação a estes últimos, de inserção decorrente da Lei Complementar

118/2005, Machado, H. (2007a) considera que a exclusão do alcance da preferência sobre os créditos com garantia real pode ensejar práticas deveras danosas aos interesses da Fazenda Pública, pois uma empresa em dificuldades e com extremo passivo tributário poderá tomar empréstimo garantido pela hipoteca de todo o seu patrimônio e, se não conseguir superar a crise, o banco credor estará protegido e receberá seu crédito, mas restará à Fazenda Pública grande prejuízo.

As regras contidas no CTN buscam, ainda, dar soluções práticas aos casos em que há cobrança múltipla de créditos tributários (v.g. nos processos de recuperação judicial e falência), estabelecendo hierarquia conforme a classe legal a que pertença o crédito e, superada esta diferenciação, o faz também pela data de vencimento.

Por fim, ressalte-se que as vantagens conferidas ao crédito tributário são matéria de reserva legal, não podendo, portanto, ser dispensadas pela autoridade administrativa, em decorrência princípio da indisponibilidade do interesse público, conforme ressaltado alhures.

Conforme demonstrado, desde sua origem a relação tributária adstringe-se à reserva legal. Assim, desde a previsão da hipótese de incidência até a execução fiscal, passando pelo fato gerador, lançamento e inscrição em dívida ativa, não cabe ao administrador realizar juízo de oportunidade e conveniência. Na relação jurídico-tributária não cabem, portanto, atos de discricionariedade.

3 A PENHORA DE FATURAMENTO

A temática desenvolvida nessa seção relaciona-se ao estudo da excepcionalidade e dos requisitos para a penhora e faturamento da empresa. O texto, dividido em três partes, apresenta os conceitos de penhora e de faturamento, em conformidade com os estudos de Marcato (2010), Theodoro Júnior (2014, 2008), Didier Júnior (2011), Medeiros Neto (2014) e Dias (1998). Os requisitos para a penhora de faturamento, bem como a excepcionalidade, são tratados na terceira parte do texto, enfatizando o procedimento que deve ser adotado para a efetivação da medida. Por fim, falaremos sobre a sistemática da penhora de faturamento no Novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/15).

3.1 Penhora

Para cumprir suas obrigações, o devedor responde com todos os seus bens (art. 591 CPC). Deste modo, a execução por quantia certa objetiva expropriar bens do devedor, a fim de cumprir o direito do credor, nos termos do art. 646 do CPC (MARCATO, 2010).

Theodoro Júnior (2014) explica que a execução por quantia certa consiste em expropriar bens do devedor para apurar judicialmente os recursos necessários ao pagamento do credor. Em síntese, o procedimento da execução por quantia certa se dá em três etapas, quais sejam: penhora, arrematação e pagamento.

Nesse contexto, a penhora, figura recorrente no âmbito das execuções por quantia certa, é um ato de constrição patrimonial que tem por escopo individualizar os bens do patrimônio do devedor que serão afetados ao adimplemento do débito exequendo e “pode ser definida como o primeiro ato fundamental do processo executivo de quantia certa, usado para definir quais bens serão submetidos à expropriação judicial” (THEODORO JUNIOR, 2014, p. 18).

Desta feita, o ato da penhora é descrito pela doutrina como a ação de especificar, de destacar do patrimônio do devedor o bem que irá responder pela execução. Assim, como um instrumento coercitivo do Estado em prol do exercício da responsabilidade patrimonial apto a vincular os bens do devedor à garantia crédito exequendo, a penhora é um “ato de afetação”:

Diz-se, outrossim, que a penhora é um ato de afetação porque sua imediata consequência, de ordem prática e jurídica, é sujeitar os bens por ela alcançados aos fins da execução, colocando-os à disposição do órgão judicial para, “à custa e

mediante sacrifício desses bens, realizar o objetivo da execução”, que é a função pública de “dar satisfação ao credor” (THEODORO JÚNIOR, 2008, p. 294).

Assim, é ato necessário do processo executivo de expropriação de bens, é o primeiro passo para a satisfação do direito do credor. Didier Júnior et. al. (2011) enfatiza que as três funções da penhora são a individualização, a apreensão e o depósito de bens do devedor, criando preferência do credor sobre eles.

Por conta dessas funções da penhora é que, quanto à natureza jurídica, o instituto divide a doutrina em três correntes básicas: a que defende a sua natureza cautelar, a que lhe dá natureza dúplice – cautelar-executiva – e, por fim, aquela que defende a natureza jurídica da penhora como ato executivo.

Não obstante a natureza “conservativa” – depósito, guarda e conservação – o autor critica a definição de penhora como ato cautelar:

A penhora não é medida de mera preservação ou cautela do interesse em jogo; é o início de sua efetivação. Também não é revestida da eventualidade e acessoriedade típicas das cautelares nem reclama o preenchimento dos seus pressupostos (cautelares), pois se realiza independentemente de urgência (*periculum in mora*) e já é fundada em direito certo, e não, simplesmente provável (*fumus boni iuris*). (DIDIER JUNIOR et. al., 2011, p. 540)

No mesmo sentido, ensina Theodoro Júnior (2008, pp. 294-295) que

Nem se pode pretender que seja a penhora ato de natureza mista, participando ao mesmo tempo da natureza executiva e cautelar, pois, sendo a prevenção mero efeito secundário do ato, o que importa para definir sua natureza ou essência é o seu objetivo último, que, sem dúvida, é o de iniciar o processo expropriatório. Daí por que o entendimento dominante na melhor e mais atualizada doutrina é o de que a penhora é simplesmente um ato executivo (ato do processo de execução), cuja finalidade é a individualização e preservação dos bens a serem submetidos ao processo de execução, como ensina Carnelutti. Trata-se, em suma, do meio de que se vale o Estado para fixar a responsabilidade executiva sobre determinados bens do devedor.

Parece mais correto definir a penhora como ato executivo, eis que esta só se implementa após o início do processo executivo, do qual é parte. O ato de penhorar, em verdade, compreende a prática de diversas ações que envolvem o juízo, o exequente, o executado e, ainda, um depositário, cada uma minuciosamente descrita na Lei, de forma que toda penhora é um ato “solene”, ou seja, possui rito legalmente descrito para que se aperfeiçoe. Assim é que, apenas após a lavratura do auto de penhora – Art. 659, §4º e seguintes do CPC – que contenha as informações exigidas em lei – art. 655 do CPC – e a posterior apreensão e depósito dos bens – art. 664 do CPC – é que a penhora se considera perfeita e acabada (JOVETTA, 2009).

O artigo 655 do CPC – com redação dada pela Lei nº 11.382/06 – traz uma ordem legal de preferência de bens a serem penhorados, levando em consideração a maior ou menor facilidade de conversão do bem em dinheiro. Pelo *codex* processual, a penhora deve recair preferencialmente sobre dinheiro, veículo, bens móveis em geral, bens imóveis, navios e aeronaves, ações e quotas de sociedades empresárias, percentual de faturamento de empresa devedora, pedras e metais preciosos, títulos de dívida pública, títulos e valores imobiliários e outros direitos, nessa ordem.

Os tribunais, há tempos, firmaram, porém, o entendimento de que a ordem legal de penhora não é absoluta nem é rígida, o que parece ter sido acolhido pelo legislador reformista. A Lei n. 11.382/2006 modificou o texto do art. 655 para deixar claro que a penhora “observará, preferencialmente” e, não, necessariamente, a ordem ali contida. O entendimento jurisprudencial é o de que a escolha do bem a ser penhorado deve ser feita considerando o direito à tutela efetiva do credor, inclusive a facilidade e a rapidez da execução, e o direito a menor onerosidade do devedor, harmonizando-se os dois princípios. (DIDIER JUNIOR et. al., 2011, pp. 587-8)

Pela sistemática adotada pelo CPC, é o credor quem tem o privilégio de indicar os bens do patrimônio conhecido do devedor que deseja ver penhorado, art. 652, §2º do CPC e 475-J, §3º. Entretanto, no âmbito da execução fiscal, permite-se que o executado, assim que citado, indique os bens que prefere ter penhorados, desde que obedecida a ordem legal (art. 9º, III da Lei 6.830/80).

A penhora não pode, ainda, ser efetuada sem a observância de dois limites, fundados na utilidade e na necessidade da medida. Primeiramente, só deve ser penhorado aquilo que for suficiente à satisfação do crédito devidamente atualizado e seus acessórios (custas, juros e honorários), segundo o art. 659 do CPC. O legislador exige, ainda, que a invasão patrimonial revele utilidade prática (art. 659, §2º do CPC). Não há interesse-utilidade na realização de uma penhora, quando o produto dos bens for inteiramente consumido pelo pagamento das custas executivas. Trata-se de regra de bom-senso e equidade. (DIDIER JUNIOR et. al., 2011).

3.2 Faturamento

A origem do termo “faturamento” decorre do ato de emitir faturas, em definição muito ligada à antiga teoria dos atos de comércio, em direito empresarial, segundo a qual o direito comercial regularia as relações jurídicas que envolvessem a prática de atos definidos em lei como atos de comércio. Posteriormente, com o advento da teoria da empresa, o conceito de faturamento teve de se modernizar para incluir, além dos comerciantes, outros

atores da economia nacional que exploram empresarialmente o objetivo social como, por exemplo, os prestadores de serviço.

Jovetta (2009, p. 61) explica que “por força do art. 1º da Lei de Duplicatas – Lei n.º 5474/1968 – o comerciante é obrigado a emitir fatura para todas as vendas efetuadas a prazo, mas não para as vendas à vista”. Assim é que, primordialmente, o ato de faturar objetivava apenas o controle de vendas a prazo.

Entretanto, segundo Coelho (2012), na década de 1970 um convênio entre o Ministério da Fazenda e as Secretarias da Fazenda dos estados permitiu que houvesse apenas a emissão da Nota Fiscal-Fatura, que deveria ser emitida para todas as transações, fossem à vista ou a prazo. A partir de então, o faturamento passou a contemplar o total de vendas de mercadorias.

O art. 195, I, “b”, da Constituição Federal de 1988 estipula que a arrecadação para fins de custeio da seguridade social deverá ter por base de cálculo a receita ou o faturamento. Por bastante tempo se discutiu no Supremo Tribunal Federal se seriam diferentes os conceitos de receita e faturamento diante da expressão “ou”, utilizada no texto constitucional.

Desde 1994, quando do julgamento do RE nº 169019², o STF vinha firmando entendimento no sentido de equiparar os conceitos de faturamento e receita bruta. Da mesma forma, no julgamento do agravo regimental do agravo em RE nº 643.823³, em acórdão da Primeira Turma, relatado pelo Ministro Dias Tofoli, de 20/03/2013, entendeu-se que para fins de definição de base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS, o faturamento deve ser compreendido como sendo toda a receita bruta auferida:

Segundo o entendimento firmado nesta Corte, a receita bruta e o faturamento são termos equivalentes para fins jurídicos, sem embargo de haver distinções técnicas entre as referidas espécies na seara contábil. Para fins de incidência, ambos os termos refletem a totalidade das receitas auferidas com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. [...]

Deste modo, à guisa do pensamento do STF, deve-se considerar o faturamento como correspondente a “todo e qualquer valor que venha a agregar o ativo da empresa, independentemente de sua origem; seja proveniente da atividade fim da pessoa jurídica, ou seja proveniente de outra fonte de ganho, tal como a administração do seu próprio patrimônio” (MEDEIROS NETO, 2014, p. 205).

Ao considerar-se faturamento como todos os rendimentos auferidos pelo exercício da atividade da pessoa jurídica, encontra-se um sentido “mais amplo que a simples receita

² STF – RE 169019/DF, Relator: Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, Data de Publicação: 04/11/1994.

³ STF – ARE 643823/PR, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, Data de Publicação: 20/03/2013.

decorrente da venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e serviços, abrangendo inclusive os rendimentos decorrentes do exercício de atividades não-comerciantes” (DIAS, 1998, p. 3).

O termo faturamento é, ainda, por muitas vezes, associado à expressão “capital de giro” que, em apertada síntese, corresponde a todo o ativo circulante da empresa, representando “os recursos de pronta liquidez que a empresa dispõe para conduzir suas operações cotidianas, podendo representar a soma das contas de disponibilidades, dos estoques e das contas a receber” (MEDEIROS NETO, 2014, p. 207).

O faturamento, assim, deve ser tratado como toda a receita bruta, no afã de conferir maior efetividade ao instituto da penhora sobre seu percentual. Assim, todos os ativos da pessoa jurídica devem ser considerados, sejam eles relacionados ou não à atividade fim da empresa.

3.3 A penhora de faturamento da empresa: excepcionalidade e requisitos

Após o advento da Emenda Constitucional 45/2004, que positivou, no inciso LXXVIII do art. 5º, o princípio da efetividade da prestação jurisdicional, as reformas do Código de Processo Civil, notadamente após o advento da Lei nº 11.382/06, no âmbito da Execução, visaram compatibilizá-la com essa perspectiva constitucional de celeridade e efetividade do processo.

O art. 655 do CPC instituiu uma gradação de preferência em relação aos bens penhoráveis, endereçada ao credor. A Lei 11.382/06 trouxe modificações significativas ao rol estabelecido no dispositivo, incluindo dentre os bens passíveis de penhora um “percentual do faturamento de empresa devedora” (inciso VII).

Assim, entendida como a penhora que recai sobre “um percentual do volume de operações caracterizadas pela transmissão definitiva de propriedades ou de operações remuneradoras de atividades que envolvem um fazer ou prestar objeto social da empresa” (JOVETTA, 2009, p. 73), o autor explica que a penhora sobre faturamento foi inserida no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei nº 10.552/02, em seu art. 11, §8º, sendo definitivamente incluída no CPC – artigos 655, VII e 655-A, §3º – pela Lei nº 11.382/06.

Importa destacar que a inovação observada pela lei se dá no objetivo dessa penhora, pois anteriormente não se destinava a conferir efetividade à execução quando esgotados os meios executórios, mas para garantir proporcionalidade à execução (JOVETTA, 2009). No mesmo sentido, Theodoro Júnior (2008, p. 329) assevera que

A jurisprudência, há algum tempo, vinha admitindo, com várias ressalvas, a possibilidade de a penhora incidir sobre parte do faturamento da empresa executada. A reforma do CPC realizada pela Lei 11.382/2006, que criou o art. 655-A, normatizou em seu §3º a orientação que predominava no Superior Tribunal.

A Lei nº 6.830/80 possui, no art. 11, uma ordem de prioridade de penhora própria para a execução fiscal, mas a ela são aplicáveis – no que couber – as modalidades de penhora constantes no art. 655 do CPC. Pelo exposto é que se infere ser a penhora sobre faturamento passível de utilização na execução fiscal. Conforme Xexeo⁴, s/d:

Outra novidade trazida pela Lei nº 11.382, de 2006, que deve ser aplicada às execuções fiscais, é a previsão do procedimento a ser adotado nos casos de penhora de percentual do faturamento da empresa executado. Em tais casos, deverá ser nomeado um depositário, o qual possuirá a atribuição de submeter à aprovação judicial a forma de efetivação da constrição, bem como de prestar contas mensalmente.

Vista como medida grave de constrição patrimonial, mesmo antes da positivação doutrina e jurisprudência⁵ já assinalavam os quatro requisitos para efetivação e validade da medida, quais sejam: a nomeação de depositário-administrador, a necessidade de apresentação de plano de pagamento, a excepcionalidade da medida e a necessidade de permitir o funcionamento e a sobrevivência da empresa. Para Vilhena (1974, p.125) “o requisito diz respeito a uma esfera própria de vida ou atuação jurídica. Indica, em suma que o ato que integra se acha revestido dos elementos formais impostos pela regra de Direito.”

Ressalte-se que os requisitos necessários à aplicação da penhora sobre o faturamento também são exigidos quando de seu deferimento no âmbito da execução fiscal, conforme se infere do Parecer nº 1732/2007 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional⁶:

69. Vide a esse respeito acórdão proferido no Resp. n. 901.373/SP, que elenca os requisitos para realização da penhora sobre o faturamento, quais sejam: esgotamento dos demais meios de constrição patrimonial; nomeação de administrador (art. 678 e 719); manutenção da viabilidade do funcionamento da empresa.

70. Tendo em vista que não foram revogados os arts. 677 a 679 do CPC (devendo ser utilizados em sintonia com a penhora sobre o faturamento da empresa), que tratam da penhora sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, e diante da existência de rol específico no art. 11 da LEF (não contemplando, nos incisos, a penhora sobre o faturamento da empresa, mas prevendo excepcionalmente a penhora do estabelecimento comercial no §1º do dispositivo) pensamos que os requisitos acima exigidos pela jurisprudência ainda o serão no executivo fiscal.

⁴ Disponível em: < www.agu.gov.br/page/download/index/id/531676>. Acesso em: 12 mar. 2015.

⁵ STJ, REsp 803.435/RJ, Primeira Turma, Relator Min. Teori Albino Zavascki, Data de Publicação: 18/12/2006

⁶ Disponível em: <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/17322007>>. Acesso em: 10 mar. 2015.

Os requisitos se justificam pelo balizamento dos interesses presentes no processo de Execução em geral. O art. 612 do CPC aduz que a execução realiza-se no interesse do credor, ao passo que o art. 620 do mesmo diploma traz o princípio da menor onerosidade, preceituando que, “quando por vários meios o credor puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o devedor”. Assim, para Gutier⁷ (s/d),

A execução deve ser *equilibrada*, de modo que deve buscar atingir o resultado esperado, qual seja, a satisfação do crédito, concretizando o comando normativo obrigacional previsto no título executivo (CPC, 612, 2ª parte). Entretanto, esta busca por resultados não pode ser feita sem critérios. Deve-se buscar a menor onerosidade para o devedor, isto é, a execução se faz no interesse do credor, (princípio do resultado) mas é mitigado pelo *princípio da menor onerosidade/gravosidade ao executado* (CPC, 620), ou seja, quando houver mais de uma forma de executar os bens do devedor, deve-se optar pela menos gravosa. É a idéia da eficiência *versus* ampla defesa. Deve haver a busca do equilíbrio entre a *satisfação do crédito* e o *respeito aos direitos do devedor*. (grifos no original)

Nesse contexto, a penhora sobre o faturamento, introduzida pela Lei nº 11.382/06 como novidade no ordenamento jurídico, objetivou propiciar “um ambiente em que o interesse dos credores e a preservação da empresa como bem coletivo dialoguem sob a supervisão de um juízo imparcial e auxílio técnico profissional” (JOVETTA, 2009, p. 30).

Por isso é que, figurando em sétimo lugar na ordem de preferência do art. 655 do Código de Processo Civil, na hipótese de haver bens livres, não será o caso de recorrer à constrição de percentual do faturamento mensal da empresa. Afinal, assim agindo, há iminente risco de comprometer o capital de giro e inviabilizar a continuidade da atividade econômica.

Corroborando com esse entendimento Marcato (2010, p. 32), que considera a penhora sobre faturamento como usufruto da empresa, nos termos do art. 716 do CPC, consubstanciando-se em penhora sobre direito e tratando-se de medida excepcional a ser adotada somente na hipótese de não haver forma menos gravosa de satisfação do crédito exequendo. E acrescenta:

Com efeito, a penhora de renda ou faturamento não pode ser deferida de maneira descuidada ou por mera opção do credor, só sendo cabível em casos excepcionais, em que esteja comprovada a inexistência de bens outros passíveis de penhora, substituição ou reforço.

Medeiros Neto (2014, p.291), a *contrario sensu*, defende que o CPC é contraditório ao prestigiar a penhora *online* e tratar como excepcional a penhora sobre faturamento, pois:

⁷ Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7249>. Acesso em: 13 set. 2014.

[...] não há como tratar como prioritária a penhora de dinheiro e tratar como excepcional a penhora sobre faturamento, são [sic] só porque ambas possuem em essência o mesmo alvo – dinheiro –, mas também porque a penhora de faturamento ainda traz o cuidado de ser implementada com base em um plano de atuação e pagamento a ser elaborado por um *expert*, levando-se em consideração tanto os interesses do credor, como os do devedor.

Entretanto, há bastante diferença entre o dinheiro depositado em conta corrente, do qual o executado tem disponibilidade, e a receita decorrente do exercício de suas atividades, que muitas vezes se encontra afetada à satisfação das necessidades do executado, e cuja constrição pode trazer sérias dificuldades à manutenção de suas atividades. Daí decorre o caráter excepcional, bem como a necessidade de se traçar limites para a operacionalização da medida.

Em interpretação diversa, Jovetta (2009, p. 78) considera que o faturamento não se confunde com dinheiro ou direito:

De fato, o volume de operações mensais de faturamento do empresário “se expressa” em dinheiro, mas com ele não se confunde. Na ocorrência de vendas ou prestações de serviço com pagamento a prazo, isso se torna ainda mais visível. Após faturar a venda ou o serviço, o empresário passa a ser titular de um direito que apenas será exigível após o decurso de certo tempo. Esse direito é que, via de regra, significa a entrega ao empresário de certa quantia em dinheiro.

Faturamento, portanto, não é direito ou dinheiro, mas sim fator indiciário que de que o empresário se tornou titular de um direito, que pode até instantaneamente materializar-se em dinheiro.

Vinculando-se ao entendimento de que “a penhora sobre o faturamento da empresa não equivale à penhora sobre dinheiro”⁸, a medida permanece tratada pela jurisprudência do STJ como modalidade excepcional de constrição patrimonial, reafirmando todos os requisitos supracitados para a efetivação da penhora.

Em síntese, após o requerimento do credor, o magistrado poderá, em decisão fundamentada, deferir a penhora sobre percentual do faturamento da empresa devedora, em conformidade com os arts. 655, VII e 655-A, §3º do CPC⁹.

⁸ STJ – AgRg no REsp: 919833/RJ, Segunda Turma, Relator: Min. Humberto Martins, Data de Publicação: 15/04/2011. No mesmo sentido, STJ – AgRg no AREsp: 409244/SP, Primeira Turma, Relator: Min. Benedito Gonçalves, Data de Publicação: 06/03/2014.

⁹ Art. 655. A penhora observará, preferencialmente, a seguinte ordem:

[...] VII - percentual do faturamento de empresa devedora;

Art. 655-A. Para possibilitar a penhora de dinheiro em depósito ou aplicação financeira, o juiz, a requerimento do exequente, requisitará à autoridade supervisora do sistema bancário, preferencialmente por meio eletrônico, informações sobre a existência de ativos em nome do executado, podendo no mesmo ato determinar sua indisponibilidade, até o valor indicado na execução:

[...]§ 3o Na penhora de percentual do faturamento da empresa executada, será nomeado depositário, com a atribuição de submeter à aprovação judicial a forma de efetivação da constrição, bem como de prestar contas mensalmente, entregando ao exequente as quantias recebidas, a fim de serem imputadas no pagamento da dívida.

Assim, a penhora realizada sobre o faturamento de uma sociedade comercial, por ser de caráter excepcional, deve observar o procedimento estabelecido pelo CPC que, em seu art. 655-A estipula a nomeação do depositário administrador, responsável por submeter à aprovação judicial a forma da efetivação da penhora, bem como por prestar contas mensalmente e entregar ao exequente as quantias recebidas. Para Marcato (2010, p.38):

A nomeação de administrador é imprescindível para o deferimento da penhora sobre o faturamento de sociedade empresarial. O deferimento de penhora sobre o faturamento, à míngua de nomeação de administrador, por certo configura ilegalidade, a gerar efeitos jurídicos decerto irreversíveis e irreparáveis. A empresa, dessa forma, estaria fadada ao insucesso, à falência.

Medeiros Neto (2014, p. 248) vai além e afirma que agem em desacerto os tribunais que sem a oitiva prévia de um *expert* fixam o percentual do faturamento a ser afetado ou determinam se a constrição deste percentual deverá se dar sobre o faturamento líquido ou bruto da empresa, isso porque

[...] se a lei determina que o magistrado deva nomear um administrador para que ele estude a melhor forma de a constrição sobre o faturamento ocorrer, então claro é que o magistrado não pode dizer – sem ouvir um *expert* – qual é o percentual do faturamento que será penhorado, bem como qual é a base de cálculo que será utilizada para fins de incidência daquele percentual.

Deste modo, no entendimento do autor, o magistrado só deve fixar o percentual ou a forma de constrição após ouvir o administrador que, como *expert*, fará um plano de atuação de modo a dar maior efetividade à penhora de faturamento, satisfazendo da melhor forma possível o crédito do credor com a menor onerosidade ao devedor.

O devedor pode manejar Agravo de Instrumento contra a decisão que deferiu a constrição de percentual do seu faturamento, podendo, ainda, oferecer substituição de penhora com base nos arts. 620 e 656 ou 668 do CPC¹⁰, desde que esta não comprometa a efetividade

¹⁰ 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.

Art. 656. A parte poderá requerer a substituição da penhora:

I - se não obedecer à ordem legal;

II - se não incidir sobre os bens designados em lei, contrato ou ato judicial para o pagamento;

III - se, havendo bens no foro da execução, outros houverem sido penhorados;

IV - se, havendo bens livres, a penhora houver recaído sobre bens já penhorados ou objeto de gravame;

V - se incidir sobre bens de baixa liquidez;

VI - se fracassar a tentativa de alienação judicial do bem; ou

VII - se o devedor não indicar o valor dos bens ou omitir qualquer das indicações a que se referem os incisos I a IV do parágrafo único do art. 668 desta Lei. [...]

Art. 668. O executado pode, no prazo de 10 (dez) dias após intimado da penhora, requerer a substituição do bem penhorado, desde que comprove cabalmente que a substituição não trará prejuízo algum ao exequente e será menos onerosa para ele devedor (art. 17, incisos IV e VI, e art. 620). [...]

da execução. Se o magistrado acatar a substituição de penhora, de tal decisão também caberá Agravo de Instrumento.

3.4 A penhora de percentual do faturamento da empresa no novo Código de Processo Civil

O novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105/15, recentemente aprovado, reafirma a excepcionalidade da medida e, inclusive, a coloca em décimo lugar na ordem de preferência de penhora¹¹ - conforme anteriormente ressaltado, no atual CPC, a medida figura em sétimo lugar.

A novidade é a criação de uma Subseção própria para a penhora sobre o faturamento, na qual o art. 866¹² trata dos requisitos necessários ao deferimento da penhora. Note-se que o novo CPC apenas compilou as condições que já eram apontadas pela doutrina e jurisprudência, quais sejam, a inexistência de bens penhoráveis, ou havendo, a difícil alienação destes, a nomeação de depositário-administrador e a fixação de percentual que propicie a satisfação do crédito exequendo em tempo razoável, mas que não torne inviável o exercício da atividade empresarial.

Ainda no art. 866, há a previsão de se observar, no que couber, o disposto quanto ao regime de penhora de frutos e rendimentos de coisa móvel e imóvel, restando claro, desta forma, que o legislador não equiparou a penhora de faturamento à penhora de dinheiro, tampouco a alinhou ao usufruto da empresa.

Em verdade, conforme ressaltado, o novo CPC apenas trouxe a positivação do que há muito era adotado pela jurisprudência dominante, o que se mostra de relevante importância tendo em vista se tratar de constrição patrimonial bastante onerosa que pode, se mal gerenciada, levar a empresa à insolvência.

¹¹ Art. 835. A penhora observará, preferencialmente, a seguinte ordem:

[...] X - percentual do faturamento de empresa devedora;

¹² Art. 866. Se o executado não tiver outros bens penhoráveis ou se, tendo-os, esses forem de difícil alienação ou insuficientes para saldar o crédito executado, o juiz poderá ordenar a penhora de percentual de faturamento de empresa.

§ 1º O juiz fixará percentual que propicie a satisfação do crédito exequendo em tempo razoável, mas que não torne inviável o exercício da atividade empresarial.

§ 2º O juiz nomeará administrador-depositário, o qual submeterá à aprovação judicial a forma de sua atuação e prestará contas mensalmente, entregando em juízo as quantias recebidas, com os respectivos balancetes mensais, a fim de serem imputadas no pagamento da dívida.

§ 3º Na penhora de percentual de faturamento de empresa, observar-se-á, no que couber, o disposto quanto ao regime de penhora de frutos e rendimentos de coisa móvel e imóvel.

4 A PENHORA DE FATURAMENTO APLICADA À EXECUÇÃO FISCAL

As temáticas dessa seção relacionam-se à penhora de faturamento no contexto da execução fiscal. O texto traz notas sobre os princípios da supremacia do interesse público e da preservação da empresa e reflexões sobre as certidões de regularidade fiscal como instrumentos oblíquos de cobrança da dívida ativa. As ideias apresentadas encontram respaldo teórico nos estudos desenvolvidos por Silva (2009), Rocha P.(2012), Machado Segundo (2014, 2007), Miranda (2013), Cavalcante (2004) e Marcato (2010).

4.1 Os princípios da supremacia do interesse público e da preservação da empresa, uma leitura a partir da proporcionalidade

A execução é ambiente propício para o surgimento de conflitos principiológicos. Por isso é que, não raramente, o princípio da efetividade colide com os princípios protetores do executado. O princípio da proporcionalidade tem, portanto, aplicação bastante frequente e deveras importante na execução. Nesse sentido, o art. 620 do CPC, baseado na proporcionalidade, consagra o princípio da execução menos onerosa ao devedor.

Silva (2009, p. 168) afirma que a proporcionalidade tem “a estrutura de uma regra, porque impõe um dever definitivo se for o caso de aplicá-la, essa aplicação não está sujeita a condicionantes fáticas e jurídicas do caso concreto. Sua aplicação é, portanto, feita no todo”. Isso porque, alinhando-se ao pensamento de Alexy (2008), a lei do sopesamento é formulada como uma regra, pois prescreve como se deve sopesar. Assim, este trabalho utilizará a concepção de proporcionalidade como um princípio formal, relacionada à aplicação dos demais princípios, evitando que se fale em “ponderação da proporcionalidade com outras normas (já que todos os princípios estão sujeitos a isso) e restrição em função delas” (ROCHA, P., 2012, p. 139).

Machado Segundo (2014, p. 23) ensina que, de acordo com o princípio da proporcionalidade “o ato estatal praticado como meio à consecução de um fim, ainda que lícito esse fim, e além de naturalmente atender a outros requisitos decorrentes de outras normas jurídicas, deve ser *adequado, necessário e proporcional em sentido estrito*”.

O autor explica que a adequação perquirida pelo princípio da proporcionalidade busca saber apenas se o meio realmente se presta ao fim visado. Acaso ultrapassada a adequação, há de se verificar se o meio é necessário, ou seja, se não existe outro igualmente

adequado e menos nocivo aos outros direitos fundamentais relacionados. Sendo o meio adequado e necessário, há de se verificar a proporcionalidade em sentido estrito, a qual consiste em saber se da conciliação entre o ato praticado, a finalidade buscada e o valor a eles subjacente, de um lado, e outros princípios constitucionais, de outro, no caso concreto devem prevalecer os primeiros ou os últimos.

Com a aplicação do princípio da proporcionalidade, o balizamento de interesses no processo executivo se torna, em teoria, bastante equilibrado. Contudo, há de se considerar as diferenças entre a execução civil e a execução fiscal, mormente no que se refere à prevalência do interesse público sobre o particular, princípio não apenas do direito tributário, consubstanciando-se em um princípio basilar do direito público, e que, segundo Carrazza (2012, p. 73) é decorrente da própria república:

[...] não se compadece com a noção de República a o favorecimento de apenas alguns setores da sociedade. Ao contrário, como o poder procede de todo o povo [...] os agentes governamentais devem, *semper et at semper*, zelar pelos interesses da coletividade e não de pessoas ou classes dominantes.

Assim, “em razão da necessidade do estado em arrecadar para se manter, o crédito tributário é legalmente protegido e preservado, buscando que os recursos oriundos dos lançamentos efetivados não sejam perdidos” (MIRANDA, 2013, p. 26). Por esse motivo, o andamento Execução fiscal deve observar a necessidade do Estado em obter recursos em prol da coletividade, o que, em tese, se daria em detrimento do interesse particular do contribuinte.

Não obstante, no que tange aos principais devedores tributários, quais sejam, as sociedades empresárias, em nosso ordenamento está positivada, no art. 47 da Lei nº 11.101/05, a função social da empresa, que deve cumprir na sociedade seu papel de forma eficaz, com bom funcionamento e produção de resultado e contribuir para a evolução social de forma ampla por meio da circulação de riquezas, da criação de novos postos de trabalho e da provisão de bens e serviços (MIRANDA, 2013).

Nesse contexto, indispensáveis as lições de Theodoro Júnior (2014), ao enfatizar que, segundo o espírito da civilização cristã, regente de nossa sociedade, não pode ser a execução utilizada para causar extrema ruína e, por isso, baseado em princípio correlato, deve o juiz impedir atos executivos ruinosos. Deste modo, questionável a razoabilidade de inviabilizar o funcionamento da empresa, frente a seu importante papel na sociedade.

No mesmo sentido, Machado Segundo (2014, p. 283) explica que não há hierarquia entre as subdivisões do princípio da proporcionalidade:

Condenar à morte os devedores de tributos também poderia ser “apto”, nesse sentido, pois conduziria (de fato) ao fim visado (imediato pagamento), mas a gravidade da lesão a outros direitos fundamentais dispensa comentários adicionais, sendo certo que a medida seria desnecessária e completamente desproporcional em sentido estrito.

Entretanto, mesmo essa adequação não subsiste de modo tão nítido caso se recorde que o fim da execução fiscal não é a satisfação do crédito tributário a qualquer custo. Fosse assim, a participação do Judiciário e a procedimentalização da cobrança, seriam desnecessárias. A finalidade da execução é satisfazer o crédito tributário *devido*, nos termos do devido processo legal, e da maneira menos gravosa possível ao executado. (grifos no original)

Assim é que, segundo Cavalcante (2004, p. 37), “a atual concepção de Estado Democrático de Direito tem estimulado a interação entre cidadãos e administração Pública, abandonando a vertente do Estado autoritário em favor de uma posição de tutela e gerência de interesses gerais”.

Machado Segundo (2007, p. 351) complementa:

Fala-se muito hoje, aliás, em uma necessidade de aproximação entre Fisco e contribuinte. Diz-se que não devem mais se situar em polos antagônicos, mas sim cooperar, com transparência e sem litigiosidade, em prol de um Estado que não seria mais apenas “de Direito”, mas também “Democrático”. Ora, não se põe, aqui, nada disso em dúvida, mas o curioso é que os que usam esse discurso pretendem despojar apenas o contribuinte dos instrumentos de defesa que este possui em face de possíveis falhas das autoridades (que, mesmo no Estado Democrático de Direito, não deixam de ser seres falíveis).

Desta feita, cabe discutir se a preservação da empresa não seria também uma forma eficaz de efetivar a prevalência do interesse público, geral e coletivo, até mesmo mais eficaz que a satisfação da dívida tributária por si só.

É que as funções da sociedade empresária não se restringem a de contribuinte tributário, mais que isso, a empresa tem função social reconhecida e positivada no ordenamento jurídico pátrio, mormente no que tange à circulação de riqueza e produção de serviços, corroborando ainda para a empregabilidade e geração de renda. Por isso é que, para Jovetta (2009), coletivamente consideradas, as empresas encarregadas da produção de bens e serviços para consumo constituem a própria economia nacional. No mesmo sentido, elucidativas as palavras de Miranda (2013, p. 22):

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

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

Nesse contexto, colabora Jovetta (2009, p. 19) ao asseverar que “um meio econômico saudável é uma das condições para a efetividade e distribuição dos direitos individuais, categoriais e de solidariedade. E o motor propulsor de um meio ambiente economicamente saudável, no sistema capitalista atual, é a empresa”. Por isso é que, conforme Dias (1998, p. 3), “a penhora do faturamento não pode chegar ao ponto de inviabilizar o próprio funcionamento da empresa, com o que restaria violado o princípio da liberdade de iniciativa, fundamento da República Federativa do Brasil e da ordem econômica”. Contribui, ainda, Marcato (2010, p. 31):

A preservação da empresa advém de um princípio constitucional e, portanto, é positivado, consagrado na Constituição da República (CR), de 1988 no princípio fundamental do valor social da livre iniciativa, inserido no seu Art. 1º, inciso IV, e também como decorrência indissociável da garantia do direito de propriedade privada e de sua consagrada função social, ínsita no Art. 5º, XXII e XXIII, protegidos expressamente no art. 170, dentro dos fundamentos da ordem econômica. Como direito constitucional que é, faz avultar o princípio da menor onerosidade, que visa proteger o devedor em seus lícitos anseios, respeitado o princípio da efetividade. A atividade jurisdicional, não pode disso se olvidar, dada a sua importância na relação processual triangular, que não lhe permite atuar contra a lei e à margem dos princípios.

Tanto é assim que o legislador positivou, no art. 866, §3º, do novo CPC, que a penhora sobre o faturamento deverá, sim, ser fixada em percentual que propicie a satisfação do crédito exequendo em tempo razoável, desde que não torne inviável o exercício da atividade empresarial.

Não se permite, portanto, que a fixação do percentual da penhora sobre o faturamento no âmbito da execução fiscal seja baseada apenas no princípio da prevalência do interesse público sobre o particular, pois é nítida, no contexto da função social conferida à empresa, a importância da atividade empresarial para a sociedade, mormente no que concerne à necessária circulação de bens e serviços. Isso porque, no entendimento de Theodoro Junior¹³ (s/d):

[...] a empresa não é uma figura estática de um simples patrimônio. É um organismo vivo, cuja preservação interessa a toda a sociedade e não apenas a seus associados, pela reconhecida função social que desempenha na circulação da riqueza e na produção de bens e serviços úteis e necessários à vida comunitária.

Ademais, Machado, H. (2007b, p. 333) considera que o argumento do interesse público, em verdade, “só se tem prestado para fundamentar a pretensão, inaceitável sob todos os aspectos, de justificar o arbítrio estatal”.

¹³ Disponível em: <<http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Humberto%20Theodoro%20J%20C3%BAAnior%287%29%20-formatado.pdf>>. Acesso em: 12 mar. 2015

A relevância das sociedades empresárias para a manutenção da ordem econômica e social se configura, ainda, sem embargo das dívidas que porventura venham a contrair. Na compreensão de Marcato (2010, p.34):

Impende destacar que, a despeito do que de plano parece, aquele que se posiciona no polo passivo de uma execução nem sempre ali está por sua culpa ou desídia ou mesmo tem o objetivo de fugir ao cumprimento de sua obrigação. Em reverência ao princípio da boa-fé, a despeito dos “devedores profissionais”, não raro o devedor é um infeliz, vítima de crises econômicas ou até mesmo de sua má administração, sem que se torne por isso desmerecedor dos beneplácitos da lei.

No mesmo sentido, Miranda (2013, p.15) considera que as crises econômicas que podem levar a empresa à insolvência são decorrentes da livre-iniciativa e da livre concorrência, fundamentos basilares da ordem econômica segundo o art. 170 da Constituição Federal e assevera:

A nítida influência dos postulados da livre-iniciativa e da livre-concorrência, levaram o legislador à inexorável constatação de que qualquer empresa estaria sujeita à atravessar crises econômicas, e que tais crises teriam reflexos sociais ainda piores se não fossem amparadas por uma legislação adequada. Sob o prisma da insolvência como consequência do risco do negócio, e com o reconhecimento da função social da empresa, o legislador percebe que, muitas vezes, a permanência do devedor em crise atuando no mercado pode ser mais benéfica do que sua imediata exclusão do meio empresarial e a mera quitação de seus débitos pré-existentes.

Marcato (2010, p. 31) ainda enfatiza que:

Em verdade, em vez de ser destinada apenas ao adimplemento de uma única obrigação, não raro a penhora poderá acarretar o surgimento de outras tantas dívidas – trabalhistas, contratuais, comerciais e tributárias. O ponto de equilíbrio deve ser incessantemente perseguido. Afinal, ao Estado não é permitido, em hipótese alguma, ser conivente com a conduta de inadimplentes. Entretanto, ao obrigar os devedores a adimplir suas dívidas, imprescindível a observância da prudência, sobre pena de desastrosas consequências dos atos.

Desse modo, viabilizar a continuidade da empresa é, também, um interesse coletivo. Por tal motivo é que não são necessariamente verdadeiros os incontáveis argumentos do Fisco no sentido de que a penhora sobre o faturamento é muito onerosa à sociedade, à medida que faz prevalecer o interesse privado e a menor gravosidade dos meios executivos em relação ao devedor em detrimento da indisponibilidade do interesse público e da garantia de efetividade da função jurisdicional em relação ao credor Poder Público.

Ocorre que a carga tributária altíssima, por vezes, não traz outra solução às empresas senão contrair dívidas. Mais oneroso à sociedade seria fechar todas as empresas devedoras a fim de apenas adimplir suas dívidas tributárias. Não se defende aqui um tratamento diferenciado e parcimonioso ao devedor que acumula débitos por vezes

exorbitantes, mas sim a possibilidade de restringir o patrimônio destes sem que se inviabilize o seu funcionamento.

4.2 A questão das certidões de regularidade fiscal

Machado Segundo (2007, p. 350) considera que o fundamento do direito à certidão pode ser extraído, além dos arts. 205 e 206 do CTN, de princípios e regras constitucionais, quais sejam, do princípio da dignidade da pessoa humana, em face do qual não se permite que uma pessoa não tenha o direito de conhecer, e documentar, sua situação perante o Poder Público; do princípio republicano, pelo qual o cidadão tem o direito de conhecer e participar do funcionamento das repartições públicas, do princípio da publicidade, segundo o qual os atos devem ser públicos e acessíveis ao cidadão que neles tenha interesse e, finalmente, “da regra contida no art. 5º, XXXIV, ‘b’, da CF/88, segundo a qual são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas, a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimentos de interesse pessoal”.

Assim, a Administração Pública não pode negar ao contribuinte o fornecimento de certidão de sua situação fiscal, seja ela atestando sua adimplência ou sua inadimplência, sua regularidade, ou não. Desta feita, se o contribuinte possuir créditos vencidos, não pagos e não garantidos, a autoridade deve emitir a Certidão Positiva de Débitos, atestando sua irregularidade perante a Administração e especificando os motivos impeditivos à obtenção de Certidão Negativa de Débitos (CND).

A emissão de CND, por seu turno, atesta que o contribuinte está regular com a Fazenda Pública. Deste modo, poderá, por exemplo, participar de licitações ou firmar contratos com a Administração Pública e prestar serviços que serão revertidos em prol da sociedade.

A Certidão Positiva de Débitos com Efeitos de Negativa (CPD-EN), conferida àqueles contribuintes que possuem créditos não vencidos ou com exigibilidade suspensa, tem os mesmos efeitos da CND, por previsão expressa do art. 206 do CTN. Quando o crédito tem sua exigibilidade suspensa por garantia integral, *v.g.*, tal ocorre porque, não obstante o contribuinte seja devedor da Fazenda Pública, este possui patrimônio afetado suficiente para adimplir a dívida, ou seja, os bens do devedor efetivamente garantem o débito executado. Nesse caso, não há razão para que se impeça, por exemplo, a participação do devedor em licitações. Poderá a administração contratar com o contribuinte sem correr o risco de ver o serviço suspenso em razão da situação econômica do contratado.

Se o contribuinte possui créditos vencidos e não pagos, mas com a exigibilidade suspensa, este tem direito à certidão de regularidade fiscal (CPD-EN). Não se trata de mero favor da Administração Pública, mas de direito do contribuinte, que poderá ser considerado regular frente à administração. Por isso é que, “em princípio, todos os atos que poderia praticar de posse de uma CND, o contribuinte pode praticar também quando dispuser de uma CPD-EN” (MACHADO SEGUNDO, 2007, p. 354).

4.2.1 Certidões de regularidade fiscal como instrumento oblíquo de cobrança da dívida ativa

Conforme enfatiza Cintra, (2007, p. 198) “não raro são impostas restrições a direitos fundamentais dos contribuintes, sob o pretexto de não ter sido apresentadas certidões negativas de débitos fiscais, motivo este que nem sempre resiste a um judicioso teste de constitucionalidade”.

Tal situação se agrava porque, na maioria das vezes, as exigências feitas aos contribuintes para que lhes sejam expedidas as certidões constituem verdadeiros abusos de direito, capazes, inclusive, de ensejar responsabilização do agente público pela prática danosa (MACHADO, H. 2007b).

Desta feita, a expedição de certidão negativa consubstancia-se em poderoso instrumento oblíquo de cobrança da dívida tributária, suprimindo a livre iniciativa, a ampla defesa, o contraditório e outros direitos e garantias fundamentais conferidos pela Constituição aos contribuintes. Sobre o assunto, Machado, H. (2007b. p. 319) pontua que “a ilicitude do não pagar dos tributos não exclui o direito de exercer a atividade econômica, que é direito constitucional”, mormente porque “cabe ao Fisco a utilização dos caminhos que a ordem jurídica oferece para constituir o crédito tributário, e cobrá-lo, mediante a ação de execução fiscal”.

A contrario sensu, Mélo (2008, p. 146), considera legítima a negativa de certidão para coagir o contribuinte a pagar a dívida, pois acredita que as medidas cautelares e as execuções fiscais:

[...] não são capazes de, a partir do princípio da proporcionalidade, afastar a imposição de outras sanções mais restritivas ao direito de livre iniciativa pois, apesar de serem, sem dúvida alguma, meios menos gravosos ao contribuinte, não são tão eficazes nem tão rápidos quanto a negação do fornecimento de certidão negativa e inscrição no cadastro de devedores para garantir a concretização da justiça fiscal, sendo, estas últimas medidas, portanto, necessárias e constitucionais.

Entretanto, se mostra mais correta a tese de que a exigência de certidão de regularidade fiscal só é válida nas hipóteses previstas no CTN¹⁴, ou, ao menos do ponto de vista formal, se constante em legislação complementar ou na própria Constituição. Observe-se tratar apenas de validade formal, porquanto não se poderá “admitir validade da norma, ainda que veiculada por lei complementar ou até por emenda constitucional, que manda exigir certidão negativa de débito como condição para o exercício de direitos fundamentais” (MACHADO, H. 2007b, p. 321).

É que, conforme ressalta Alves (2012, p.13) “se o poder tributário só é legítimo quando respeita os direitos de liberdade e os princípios constitucionais [...], tampouco pode haver uma ação de cobrança legítima que não incorra no mesmo”. O autor complementa:

Isso não quer dizer que uma execução fiscal levada a cabo com desrespeito às liberdades mais básicas não poderá resultar em arrecadação; contudo, é o próprio sistema jurídico que impede sua efetividade, pois, na pior das hipóteses, uma decisão judicial final numa ação de cobrança como essa estaria sempre, ao menos em potência, sujeita à rescisão. Enfim, e agora rumo a um vislumbre mais amplo do todo jurídico, mas com poucas e precisas palavras, não poderá ser plenamente efetiva a execução fiscal que não observe os direitos processuais (acesso à justiça, devido processo legal, contraditório e ampla defesa etc.) e materiais das partes.

É certo, ainda, como bem enfatiza Machado, H. (2007b), que a exigência de certidões negativas como condição para exercício de direitos fundamentais não se amolda ao princípio da proporcionalidade, pois, não obstante seja adequado, por levar à satisfação do crédito, não é necessário, pois a Fazenda Pública goza de meios próprios para a cobrança de seus créditos e foge, ainda, da proporcionalidade em sentido estrito, ao subtrair do contribuinte o direito ao contraditório e à ampla defesa.

4.2.2 O deferimento da penhora de faturamento e a emissão de certidão positiva com efeitos de negativa

O entendimento do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF-5) é de que, “eventual garantia de débitos alheios ao objeto da execução fiscal de origem e o consequente pedido de expedição de CPD-EN devem ser requestados por meio de ação própria para tais

¹⁴ Art. 191. A extinção das obrigações do falido requer prova de quitação de todos os tributos.

Art. 191-A. A concessão de recuperação judicial depende da apresentação da prova de quitação de todos os tributos, observado o disposto nos arts. 151, 205 e 206 desta Lei.

Art. 192. Nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas.

Art. 193. Salvo quando expressamente autorizado por lei, nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, ou dos Municípios, ou sua autarquia, celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública sem que o contratante ou proponente faça prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre.

finalidades, não sendo possível seu acolhimento nos autos do executivo fiscal de origem”¹⁵, assim, em sendo a execução fiscal rito especificamente voltado à consecução das dívidas ativas nela referidas, seria inadmissível conceder em seu bojo penhora sobre o faturamento da empresa como forma de garantir débitos fiscais distintos dos executados. Desta feita, quando se propor a garantir créditos que estão divididos em mais de uma execução, a penhora sobre o faturamento deve ser requerida em medida cautelar de caução.

É cediço que a medida cautelar de caução, como forma de antecipação de penhora, enseja ao sujeito passivo a obtenção de certidão positiva de débitos com efeitos de negativa, sendo esse, inclusive, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça¹⁶.

Ocorre que a penhora de percentual do faturamento da empresa é prevista apenas no CPC, que só é aplicado subsidiariamente à execução fiscal, o que gera dúvidas quanto aos limites de seu deferimento nesses feitos executivos. A medida é, inclusive, por muitas vezes rejeitada pela Fazenda Pública, mormente no que tange ao ensejo da possibilidade de emissão de certidão de regularidade fiscal, com base, principalmente, na alegação de que desde sua origem a relação tributária adstringe-se à reserva legal, não sendo a penhora sobre o faturamento apta a representar garantia do crédito, por ausência de previsão legal.

A discussão se perfaz, portanto, no questionamento acerca da possibilidade da penhora sobre o faturamento da empresa conferir ao contribuinte o direito de obter a CPD-EN. O Fisco sustenta a tese de que não é possível o acesso à Certidão Positiva com Efeitos de Negativa com base na penhora sobre o faturamento da empresa, pois tal constrição não garante integralmente o crédito objeto da cobrança, não se enquadrando, portanto, na hipótese do art. 206 do CTN¹⁷.

Entretanto, nesse quesito, o entendimento mais recente do Tribunal Regional Federal da 5ª Região¹⁸ é de que:

[...] 3. É certo que o "contribuinte pode, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa" e que a "caução oferecida pelo contribuinte, antes da propositura da execução fiscal é equiparável à penhora antecipada e viabiliza a certidão pretendida, desde que prestada em valor suficiente à garantia do juízo" (REsp nº 1.123.669/RS, STJ, Primeira Seção, Min. Luiz Fux, DJe 1º/2/10, julgado representativo da controvérsia). 4. Igualmente indiscutível é a "possibilidade de a penhora recair, em caráter excepcional, sobre o faturamento da empresa, desde que

¹⁵ TRF-5 – AgTr 137548/CE, Relator: Desembargador Federal Manoel de Oliveira Erhardt, Data de Publicação: 28/10/2014.

¹⁶ STJ – REsp. 1.307.961/ MT, Relator: Min. Castro Meira, Data de Publicação 12/09/2012.

¹⁷ TRF-5 – AgTr 131170-CE, Relator: Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel, Terceira Turma, Data de publicação: 09/07/2013.

¹⁸ TRF-5 – AgTr 132279-CE, Primeira Turma, Relator: Desembargador Federal Francisco Cavalcanti, Data de Julgamento: 29/08/2013, Data de Publicação: 06/09/2013.

observadas, cumulativamente, as condições previstas na legislação processual (arts. 655-A, parágrafo 3º, do CPC) e o percentual fixado não torne inviável o exercício da atividade empresarial" (AgRg no REsp nº 1.187.671/SP, STJ, Segunda Turma, Min. Castro Meira, DJe 2/6/11). 5. Na medida em que a penhora regular do faturamento propicia, paulatinamente, a redução do débito, seria um contrassenso negar ao devedor a certidão de regularidade fiscal de que ele depende para continuar suas atividades empresariais, sem o que fatalmente cessarão às amortizações parciais da dívida. [...]

Nesse contexto, em trecho de voto que negou provimento ao Agravo de Instrumento interposto pela Fazenda Nacional frente a provimento cautelar que assegurou ao contribuinte a obtenção de CPD-EN mediante caução correspondente à penhora de 1,5% do faturamento da empresa, o Desembargador Federal Bruno Teixeira, destacando as determinações do art. 206 do CTN para concessão de CPD-EN, quais sejam, a existência de créditos não vencidos, de créditos em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada penhora ou créditos com a exigibilidade suspensa, entendeu que “existindo a penhora sobre o faturamento, garantindo o débito, há de ser-lhe concedida a certidão positiva com efeito de negativa, caso não existam outros créditos exigíveis, caso não haja outros motivos para tanto”¹⁹.

No mesmo sentido, esse tribunal regional decidiu que, diante do controle de regularidade da penhora sobre o faturamento exercido no âmbito da execução fiscal, “o único condicionamento cabível à expedição de CPD-EN é relativo à manutenção daquela decisão no processo executivo; em outras palavras, enquanto o Juízo da Execução entender válida a penhora naqueles autos, deve haver a emissão da certidão de regularidade fiscal”²⁰.

Ou seja, para o Tribunal, não se deveria entrar no mérito da efetividade ou não da penhora, o que deveria ser desafiado por recurso próprio, relativo à questão, mas sim da possibilidade de se obter certidão de regularidade fiscal quando de seu deferimento e regular cumprimento por parte do devedor. Assim, se a penhora for considerada válida pelo magistrado, o fisco não pode negar a expedição de certidão.

Isso porque, conforme ressaltado, não pode a certidão de regularidade fiscal ser utilizada como instrumento oblíquo de cobrança, seja porque a Fazenda goza de meios próprios para tanto, seja porque fere o direito à ampla defesa e ao contraditório. Assim, se é possível a emissão de CPD-EN frente à medida cautelar de caução, bem como, é aceito o deferimento da penhora de faturamento por essa via, não se mostra correta a negativa da certidão.

¹⁹ TRF-5 – AgTr 131856-CE, Quarta Turma, Relator: Desembargador Federal Bruno Teixeira, Data de Julgamento: 25/06/2013. Data de Publicação: 28/06/2013.

²⁰ TRF-5 – APELREEX 15580-RN, Relator: Desembargador Federal Manoel Erhardt, Data de Publicação: 24/05/2012.

4.2.3 Da (não) possibilidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário

O art. 151 trata das hipóteses de suspensão do crédito tributário – e, conseqüentemente, de sua exigibilidade. Ao rol taxativo, deve ser conferida interpretação literal, por fundamento contido no art. 111, I do CTN. Destarte, o crédito tributário só poderá ser suspenso com base nos institutos da moratória, do depósito do montante integral, das reclamações e recursos administrativos, da concessão de medida liminar (em mandado de segurança ou qualquer outra ação pertinente) e, por fim, do parcelamento.

Um dos argumentos do Fisco é de que a penhora de faturamento da empresa é usada como sucedâneo de parcelamento, justificando sua rejeição à medida por não ser prevista a realização de parcelamento em executivos fiscais, ao menos quanto à cobrança de créditos de natureza tributária, posto que o parcelamento necessita de lei específica nos termos do art. 155-A, do CTN²¹. Da mesma forma, rejeitam a possibilidade de suspensão do crédito tributário por tal não estar previsto no art. 151 do CTN. Noutra baila, sustenta que os recolhimentos parciais realizados mensalmente apenas garantirão a execução quando integralizarem o valor total da dívida executada²².

De fato, não se pode considerar a garantia integral da dívida pela penhora de faturamento. No mesmo sentido, Paulsen (2012, p. 280) explica que a medida cautelar de caução não enseja a suspensão do crédito tributário:

O oferecimento de caução através de ação cautelar não é caso de suspensão da exigibilidade, mas de garantia antecipada equiparada à penhora. Tanto não suspende a exigibilidade que não impede, antes requer e prepara, a execução. Assim, sequer poderia estar arrolado no art. 151 como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. De qualquer modo, a caução, como antecipação de penhora, enseja ao sujeito passivo que obtenha certidão positiva de débitos com efeitos de negativa, neste ponto tendo efeito semelhante ao da pura e simples suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Nesse contexto, Superior Tribunal de Justiça²³ também tem decidido no sentido de que a penhora sobre o faturamento da empresa deferida em ação cautelar de caução não tem o poder de suspender a exigibilidade do crédito tributário, por ausência de previsão do art. 151 do CTN, sem embargo da possibilidade de ensejar a expedição de certidão de regularidade fiscal (Certidão Positiva de Débitos com Efeito de Negativa), mesmo quando, considerando-se o percentual e ainda a penhora de outros bens, seja insuficiente para abater o crédito.

²¹ TRF-5 - AgTr: 137803/CE, Quarta Turma, Relator: Desembargador Federal Rogério Fialho Moreira, Data de Publicação: 12/06/2014

²² TRF-5 – AgTr 138570-CE, Quarta Turma, Relator: Desembargador Federal Ivan Lira de Carvalho, Data de Publicação: 23/10/2014

²³ STJ – AgResp 201201326983, Primeira Turma, Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Data de Publicação: 22/11/2013.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nesta monografia objetivou-se compreender a forma que a penhora de faturamento tem sido aplicada na execução judicial da dívida ativa, com base em decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Regional Federal da Quinta Região, bem como, no entendimento doutrinário.

É cediço que, para ser válida, a penhora sobre o faturamento da empresa deve atender a quatro requisitos, quais sejam: a nomeação de depositário-administrador, a necessidade de apresentação de plano de pagamento, a excepcionalidade da medida, que só deve ser aplicada ante à inexistência de bens penhoráveis ou bens de difícil alienação, e a necessidade de permitir o funcionamento e a sobrevivência da empresa – estes últimos requisitos, entretanto, só vieram ser positivados no Novo Código de Processo Civil, recentemente aprovado, normatizando a orientação há muito aplicada pela jurisprudência do STJ.

Ressalte-se que a penhora de percentual do faturamento da empresa só é prevista no CPC, que apenas é aplicado subsidiariamente à execução fiscal, o que gera dúvidas quanto aos limites de seu deferimento na execução judicial da dívida ativa, sendo, inclusive, por muitas vezes rejeitada pela Fazenda Pública, mormente no que tange ao ensejo da possibilidade de emissão de certidão de regularidade fiscal, com base, principalmente, no argumento de que desde sua origem a relação tributária adstringe-se à reserva legal, não sendo a penhora sobre o faturamento apta a representar garantia do crédito, por não haver previsão legal.

Ademais, em tese, frente à necessidade do Estado de arrecadar recursos para realizar suas funções perante a sociedade, o andamento Execução fiscal deveria observar a necessidade do Estado – e da coletividade –, em detrimento do interesse particular do contribuinte, podendo, inclusive, fixar percentual de penhora de faturamento de empresa visando, apenas, a rápida satisfação do crédito.

Ocorre que, sem embargo das peculiaridades atinentes ao processo de execução fiscal, justificáveis, *a priori*, por se tratar de satisfação de crédito público, a prevalência do interesse público sobre o privado não pode ser tida como absoluta, a ponto de ensejar a fixação de percentual que inviabilize a continuidade da empresa, pois a atividade empresarial não se resume à sua função de contribuinte, sendo a sua manutenção de fundamental

importância para a sociedade, mormente no que concerne à necessária circulação de bens e serviços, bem como, a manutenção de empregos.

Da mesma forma, sendo a penhora de faturamento passível de aplicação na execução fiscal, o entendimento dos tribunais é de que não se mostra razoável a negativa de certidão se a medida foi oferecida por medida cautelar de caução e está cumprindo os requisitos do CPC, posto que, não obstante inapta a ensejar a suspensão da exigibilidade, esta constitui redução paulatina do débito, sendo verdadeiro contrassenso negar ao contribuinte a certidão necessária à manutenção de suas atividades.

Ademais, não podem as certidões ser utilizadas como instrumento oblíquo de cobrança, por ferir a proporcionalidade em sentido estrito, ao passo que a Fazenda goza de meios próprios para a cobrança de seus créditos, e, ainda, por constituir verdadeira afronta ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal. Assim, se é possível a emissão de CPD-EN frente à medida cautelar de caução, bem como, é aceito o deferimento da penhora de percentual de faturamento da empresa por essa via processual, não se mostra correta a negativa da certidão por parte da Fazenda Pública.

Portanto, tendo em vista a necessidade das empresas de obterem certidões de regularidade fiscal, bem como, considerando-se que o crédito público é progressivamente adimplido por meio da penhora de percentual do faturamento da empresa e considerando-se, ainda, os requisitos necessários para o deferimento da medida, a penhora de faturamento se mostra como importante meio de constrição patrimonial, ao passo que possibilita o devido balizamento entre os interesses do credor – satisfação do crédito – e da empresa devedora – a continuação de suas atividades – com o auxílio técnico e frente a júízo imparcial.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito Administrativo Descomplicado*. 18ª ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2010.

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALVES, Henrique Napoleão. *Um ensaio para a efetividade da execução fiscal*. 2012. Monografia. Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 30 abr. 2015.

_____. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 30 abr. 2015.

_____. Código de Processo Civil. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869compilada.htm>. Acesso em: 30 abr. 2015.

_____. Código de Processo Civil. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acesso em: 30 abr. 2015.

_____. Lei 6.830/80. Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 24 de setembro de 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm>. Acesso em: 30 abr. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 169019/DF. Primeira Turma. Relator: Min. Moreira Alves. Data de Publicação: 04/11/1994. Brasília, DF. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 30 abr. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo em Recurso Extraordinário 643823/PR, Primeira Turma. Relator: Min. Dias Toffoli. Data de Publicação: 20/03/2013. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 30 abr. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.272.827/PE. Primeira Turma. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Data de Publicação: 31/05/2013. Brasília, DF. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/> >. Acesso em: 30 abr. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 803.435/RJ. Primeira Turma. Relator Min. Teori Albino Zavascki. Data de Publicação: 18/12/2006. Brasília, DF. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/> >. Acesso em: 30 abr. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial 919833/RJ. Segunda Turma. Relator: Min. Humberto Martins. Data de Publicação: 15/04/2011. Brasília, DF. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/> >. Acesso em: 30 abr. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo no Recurso Especial 201201326983. Primeira Turma. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Data de Publicação: 22/11/2013. Brasília, DF. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/> >. Acesso em: 30 abr. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.307.961/ MT. Relator: Min. Castro Meira. Data de Publicação 12/09/2012. Brasília, DF. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/> >. Acesso em: 30 abr. 2015.

_____. Tribunal Regional Federal da Quinta Região. Agravo de Instrumento 137548/CE. Relator: Desembargador Federal Manoel de Oliveira Erhardt. Data de Publicação: 28/10/2014. Recife, PE. Disponível em: < <http://www.trf5.jus.br/> >. Acesso em: 30 abr. 2015.

_____. Tribunal Regional Federal da Quinta Região. Agravo de Instrumento 131170-CE. Relator: Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel. Terceira Turma. Data de publicação: 09/07/2013. Recife, PE. Disponível em: < <http://www.trf5.jus.br/> >. Acesso em: 30 abr. 2015.

_____. Tribunal Regional Federal da Quinta Região. Agravo de Instrumento 132279-CE. Primeira Turma. Relator: Desembargador Federal Francisco Cavalcanti. Data de Publicação: 06/09/2013. Recife, PE. Disponível em: < <http://www.trf5.jus.br/> >. Acesso em: 30 abr. 2015.

_____. Tribunal Regional Federal da Quinta Região. Agravo de Instrumento 131856-CE. Quarta Turma. Relator: Desembargador Federal Bruno Teixeira. Data de Publicação: 28/06/2013. Recife, PE. Disponível em: < <http://www.trf5.jus.br/> >. Acesso em: 30 abr. 2015.

_____. Tribunal Regional Federal da Quinta Região. Agravo de Instrumento 137803/CE. Quarta Turma. Relator: Desembargador Federal Rogério Fialho Moreira. Data de Publicação: 12/06/2014. Recife, PE. Disponível em: < <http://www.trf5.jus.br/> >. Acesso em: 30 abr. 2015.

_____. Tribunal Regional Federal da Quinta Região. Agravo de Instrumento 138570-CE. Quarta Turma. Relator: Desembargador Federal Ivan Lira de Carvalho. Data de Publicação: 23/10/2014. Recife, PE. Disponível em: < <http://www.trf5.jus.br/> >. Acesso em: 30 abr. 2015.

_____. Tribunal Regional Federal da Quinta Região. Apelação em Reexame Necessário. 15580-RN, Relator: Desembargador Federal Manoel Erhardt. Data de Publicação: 24/05/2012. Recife, PE. Disponível em: < <http://www.trf5.jus.br/> >. Acesso em: 30 abr. 2015.

BUENO, Cassio Scarpinella. Curso Sistematizado de Direito Processual Civil. v. 3. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 109.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CINTRA, Carlos Cesar Sousa. Certidões Negativas e Direitos Fundamentais do Contribuinte: Aspectos Teóricos e Práticos. in: MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.) *Certidões Negativas e Direitos Fundamentais do Contribuinte*. São Paulo: Dialética, Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2007b. [pp. 163 a 229]

COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial*. 24 ed. São Paulo: Saraiva. 2012. Vol. I.

DIAS, Eduardo Rocha. *Penhora do Faturamento e princípio da proporcionalidade*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. v. 38, p. 41-45, nov. 1998. Disponível em: <www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/9184-9183-1-PB.pdf> Acesso em: 9 set. 2014

DIDIER Jr., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de Direito Processual Civil*. Vol. 5. 3 ed. Salvador/BA: Editora Juspodivm, 2011.

GUTIER, Murillo Sapia. *Princípios do processo de execução após as reformas*. Disponível em: < http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7249> . Acesso em: 13 de set. 2014.

JOVETTA, Diogo Cressoni. *A penhora de faturamento da empresa sob a luz do princípio da continuidade da empresa*. 2009. Dissertação de Mestrado. Universidade Metodista de Piracicaba.

MACHADO, Schubert de Farias. *O Ingresso da Fazenda Pública em Juízo para Anular a Decisão Final Proferida no Processo Administrativo*. In: Martins, Ives Gandra da Silva (coord.). *Processo Judicial Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

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

_____. Exigência de Certidões Negativas e Direitos Fundamentais do Contribuinte in: MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.) *Certidões Negativas e Direitos Fundamentais do Contribuinte*. São Paulo: Dialética, Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2007b. [pp. 316-347]

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 2014. _____. Certidões Negativas e Direitos Fundamentais do Contribuinte in: MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.) *Certidões Negativas e Direitos Fundamentais do Contribuinte*. São Paulo: Dialética, Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2007. [pp. 348-367]

MARCATO, Tércio Túlio Nunes. *A penhora sobre o faturamento da empresa: limites balizados pela proteção jurisdicional da função social da empresa*. 2010. Dissertação de Mestrado. Faculdade Milton Campos.

MEDEIROS NETO, Elias Marques de. *Penhora de percentual do faturamento de empresa devedora na execução por quantia certa contra devedor solvente: uma leitura com base no princípio da efetividade do processo*. 2014. Tese (Doutorado em Direito Processual Civil). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. *Estado social e tributação: uma abordagem sobre o direito de informar e a responsabilidade por infração*. Recife: Ed. Universitária da UFPE, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo. *Curso de Direito Constitucional*. 8ªed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MIRANDA, Nara Dias Rodrigues de. *Teoria da preservação da empresa: recuperação empresarial e parcelamento tributário. Aproximado juridicamente possível*. 2013. Dissertação de Mestrado. Faculdade Milton Campos.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição Tributária e Proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

ROCHA, José de Albuquerque. *Teoria Geral do Processo*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos Fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil – Processo de Execução e Cumprimento da Sentença, Processo Cautelar e Tutela de Urgência – vol. II – Humberto Theodoro Júnior – Rio de Janeiro: Forense, 2014.*

_____. *A impossibilidade da penhora do capital de giro*. Disponível em: <<http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Humberto%20Theodoro%20J%C3%BAnior%287%29%20-formatado.pdf>>. Acesso em: 12 mar. 2015

_____. *Curso de Direito Processual Civil – Processo de execução e cumprimento da sentença, Processo Cautelar e tutela de urgência*. v.2. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

VILHENA, Paulo Emílio Ribeiro de. *O pressuposto, o requisito e a condição na teoria geral do direito e no direito público*. Revista de informação legislativa, v.11, nº 42, p. 115-128, abr./jun. de 1974. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/180797/000349622.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 10 set. 2014.

XEXEO, Leonardo Monteiro. *A nova sistemática da Execução Fiscal*. Disponível em: <www.agu.gov.br/page/download/index/id/531676> Acesso em: 12 mar. 2015.