

Execução fiscal e a penhora de faturamento: um critério objetivo do Imposto de Renda das empresas

*Odmir Fernandes*¹
Advogado

Sumário: 1. Introdução; 2. Origem da penhora; 3. Penhora de faturamento; 4. Responsabilidade patrimonial; 5. Faturamento x patrimônio; 6. Faturamento – Posição do STJ; 7. Demonstrações contábeis; 8. O Imposto de Renda das empresas – IRPJ. Presunção de lucros; 9. Fixação do percentual da penhora de faturamento; 10. Programas de recuperação fiscal; 11. Multiplicidade de execuções. Penhoras sucessivas; 12. Recuperação de empresas; 13. Penhora: garantia/pagamento. Embargos. Efeito; 14. Faturamento. Oferta. Fases processuais. Parcelamento; 15. Ato simples e ato complexo. Penhora provisória. Revisão; 16. Nomeação de depositário ou administrador; 17. Prova – cognição sumária e exauriente; 18. Pagamento aos credores; 19. Conclusões.

1. Introdução

O presente trabalho procura demonstrar a existência de critério objetivo, legal, fácil e seguro para fixar o percentual da penhora de faturamento, independente do critério subjetivo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Código de Processo Civil de 2015 da (a) excepcionalidade da penhora; (b) não inviabilizar a atividade empresarial, e (c) não causar a gravosidade da execução. Cuida ainda das implicações dessa penhora na multiplicidade de execuções, credores e juízos distintos.

Realizar a penhora de faturamento exige, além da necessária prudência, noções de administração, finanças, contabilidade e do direito empresarial para fixar o percentual. Na execução com único credor, mesmo juízo, não há grandes dificuldades, mas com diversas execuções, credores, juízos, penhoras sucessivas, percentuais diferenciados, depósitos, fases processuais, revisão, entrega do dinheiro, preferências, as dificuldades serão maiores.

Na lei do imposto de renda das empresas – no sistema do lucro presumido, podemos encontrar critério legal e objetivo para fixar o percentual da penhora de faturamento sem inviabilizar a atividade empresarial, ofender a gravosidade da execução ou a excepcionalidade da penhora.

Esse mesmo critério pode ser útil às empresas em crise, com dívidas tributárias, com² ou sem patrimônio para obter a certidão positiva com efeito de negativa e permitir o pedido de recuperação judicial.

¹ Contabilista. Professor. Árbitro. Juiz de Direito (aposentado). Especialista em Direito Tributário, Empresarial e Arbitragem. Juiz do TIT/SP. Foi Conselheiro do CARF e do CMT/PMSP. Coautor do *Código Tributário Nacional comentado* e da *Lei de Execução Fiscal comentada*, Revista dos Tribunais. Membro do IBDT/USP.

² Patrimônio essencial não deve ser penhorado se o faturamento permitir solucionar a dívida com menor gravame ao devedor.

2. Origem da penhora

A penhora de faturamento surge da construção jurisprudencial das penhoras de estabelecimento, usufruto e dinheiro, estas com previsão em lei. Com a reforma da execução do título executivo extrajudicial e o acréscimo do inciso VII ao art. 655 e o § 3º ao art. 655-A, ao CPC de 1973, pela Lei nº 11.382, de 2006, a penhora de faturamento passou a integrar o ordenamento positivo. O Código de Processo Civil de 2015 mantém a penhora de faturamento nos arts. 835, X, 866 e 905, com ligeiras modificações.

Na Lei de Execução Fiscal (LEF), a penhora de estabelecimento é constrição *excepcional*,³ cabível quando esgotada a possibilidade da penhora de outros bens do devedor. O Código de Processo Civil de 1973,⁴ diferente da LEF, não estabeleceu a excepcionalidade, enquanto o CPC de 2015 é expresso ao determinar: “A penhora de estabelecimento somente será determinada se não houver outro meio eficaz para a efetivação do crédito.” (art. 865), mas ambos admitem a substituição pelo usufruto, se menos gravoso ao devedor e eficiente ao pagamento da dívida.

Pela dificuldade de constrição, risco ao afastar os dirigentes da sociedade, exigência dos arts. 717, 727⁵ e 728, do CPC de 1973, e o poder – dever de substituir pelo usufruto, a penhora de estabelecimento nunca alcançou a eficácia desejada para solução da dívida. À evidência, se o próprio empresário, conhecedor da atividade não consegue solucionar a dívida, dificilmente será o administrador nomeado pelo Juízo para gerir a empresa, manter confiança dos clientes e fornecedores, bancos, empregados e pagar a dívida sem o risco de levar a sociedade à falência.

No regime do CPC de 2015, a penhora de estabelecimento deixa de afastar os dirigentes, mas substituída pelo usufruto o empresário também perde a administração dos bens constritos (art. 868, CPC 2015⁶), daí a vantagem da penhora de faturamento que também é usufruto, mas sem afastar os dirigentes⁷.

O que diferencia a penhora de estabelecimento do faturamento é de este corresponder à parte da receita, usufruto do dinheiro e não à universalidade de bens e direitos que compõem o estabelecimento empresarial.⁸ Na penhora de dinheiro, é apreensão de quantia certa, determinada e disponível no patrimônio do devedor.

3. Penhora de faturamento

O primeiro problema para a realização da penhora de faturamento consiste no critério subjetivo de a constrição (a) ser excepcional; (b) não inviabilizar a atividade empresarial, e (c) não ser gravosa à execução. Embora o Superior Tribunal de Justiça

³ LEF - Lei nº 6.830, de 1980: Art. 11. [...] § 1º – *Excepcionalmente*, a penhora poderá recair sobre estabelecimento[...]

⁴ Cf., Art. 1º, da LEF: O CPC aplica-se subsidiariamente às execuções fiscais, não precisava dizer, mas diz para não deixar dúvidas.

⁵ Art. 727. Nomeado o administrador, o devedor far-lhe-á a entrega da empresa.

⁶ Correspondente ao art. 728, do CPC de 1973.

⁷ Outros bens servem ao usufruto, mas a dificuldade de constrição, avaliação, conservação e utilidade na produção de bens e serviços conduzem à penhora de faturamento.

⁸ CC: Art. 1142. Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária; no CTN, arts. 126 e 127; no DL 406/68, arts. 8º e 12; na LC 87/96, art. 11, § 3º; na LC 116/03, arts. 3º e 4º; no STF, Pleno, RE 203.075-9/DF; Oscar Barreto Filho, *Teoria do estabelecimento comercial*, São Paulo, Saraiva.

utilize critério objetivo de penhorar 5% (cinco por cento)⁹ do faturamento, não explica se sobre o faturamento bruto, líquido ou lucro, com isso voltamos ao critério subjetivo.

No CPC de 2015, a penhora de faturamento à execução civil, também passou a exigir a excepcionalidade ao incorporar a regra da lei das execuções fiscais e da jurisprudência, conforme vemos no “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 do faturamento da empresa.” (grifo nosso).

Em seguida, o CPC de 2015 também positivou a construção jurisprudencial de não inviabilizar a atividade empresarial: “Art. 866: § 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.”

Ao lado da regra geral da menor gravosidade da execução ao devedor, prevista no art. 620, do CPC de 1973, repetida no art. 805, do CPC de 2015, o § 3º do art. 866 c/c o art. 867, o novo Código¹⁰ mantém a regra específica da menor onerosidade da execução.

Art. 866. [...] § 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.

*Art. 867. O juiz pode ordenar a penhora de frutos e rendimentos de coisa móvel ou imóvel quando a considerar mais eficiente para o recebimento do crédito e **menos gravosa ao executado**.*

Penhora de faturamento é: (a) *excepcional*; (b) não pode *inviabilizar* o exercício da atividade empresarial, e (c) pode (e deve) ser substituída pelo usufruto, se menos gravosa ao devedor. Deve, porque comprovada a onerosidade a substituição deixa de ser facultativa e se torna obrigatória.

O princípio da menor gravosidade da execução adquire novos contornos com o CPC de 2015. Deixa de ser exclusivamente subjetivo, de *princípio* – *valor* ao atribuir ao executado o dever de indicar, objetivamente, outros meios mais eficazes e menos onerosos da execução, conforme art. 805 e § 2º do art. 829:

Art. 805. Par. único. Ao executado que alegar ser a medida executiva mais gravosa incumbe indicar outros meios mais eficazes e menos onerosos, sob pena de manutenção dos atos executivos já determinados.

*Art. 829. [...] § 2º A penhora recairá sobre os bens indicados pelo exequente, salvo se outros forem indicados pelo executado e aceitos pelo juiz, mediante **demonstração de que a constrição proposta lhe será menos onerosa e não trará prejuízo ao exequente**. (grifo nosso).*

⁹ STJ, 1ª T., AgRg na MC 19681/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j., 11.12.2012. No mesmo sentido: STJ, AgRg no REsp. 1.320.996/RS; AgRg no Ag. 1.359.497/RS; AgRg no REsp. 1.328.516/SP; e AgRg no AREsp. 242.970/PR.

¹⁰ Corresponde ao art. 716 do CPC de 1973.

4. Responsabilidade patrimonial

Conforme preceitua o art. 391, do Código Civil, e o art. 591, do CPC de 1973, repetido no art. 789, do CPC de 2015, o devedor responde com *todos os seus bens presentes e futuros* para satisfação da dívida.

Execução é medida de força para apreender e expropriar bens do patrimônio do devedor e pagar o credor.

Em relação à empresa, o CPC de 2015 foi mais explícito na expropriação bens: “[...] frutos e rendimentos de empresa ou de estabelecimentos e de outros bens”, na forma do art. 825, III.

Em nosso sistema, apenas o Poder Judiciário detém o poder de força, de apreender e expropriar o patrimônio do devedor. Nem sempre foi assim. Na Antiguidade, a execução se fazia pelo próprio credor mediante castigos físicos ao devedor, sua venda em feiras e praças públicas como escravo e até morto e entrega de suas partes aos credores.¹¹ E decorre da Lei de Talião, do Código de Hamurabi (1.780 a.C.),¹² reproduzida pela Bíblia: *olho por olho, dente por dente*.¹³

No Império Romano, a Lei das XII Tábuas – Tábua III (450 a.C.) estabelecia as normas contra inadimplentes e a execução também se fazia com sacrifícios físicos do devedor e se irradiou às ordenações portuguesas e à fase do Brasil Colônia e Império.¹⁴

Com a humanização das penas, desapareceram os castigos físicos, mas remanesce a prisão do devedor de alimentos e do depositário infiel como meio de coerção para obrigar o devedor cumprir a obrigação.¹⁵

Na fase da República, a garantia do credor passou a ser o patrimônio do devedor. Os *bens, presentes e futuros* – garantem e respondem pelo pagamento da dívida, seja qual for o devedor ou credor, embora o devedor de alimentos ainda tenha o castigo da prisão.¹⁶

5. Faturamento x patrimônio

Vimos que o devedor responde pela dívida com o seu patrimônio presente e futuro. Agora, faturamento é patrimônio? É sinônimo de patrimônio?

Faturamento não é patrimônio e nem é sinônimo de patrimônio,¹⁷ mas *parte* do faturamento integra o patrimônio empresarial, se a empresa produzir lucros¹⁸.

¹¹ Alfredo Buzaid, *Do concurso de credores no processo de execução*, p. 42-44.

¹² Primeira lei conhecida da humanidade, seus fragmentos numa lápide encontram-se no Museu do Louvre, em Paris, França. Hamurabi, um rei da Babilônia, nação que se situava no território onde se localiza o Irã e o Iraque.

¹³ Êxodo, 21/24.

¹⁴ ASSIS, Araken de. *Manual da execução*. 11. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 132.

¹⁵ CF/88, art. 5º, LXVII. O STF vedou a prisão do depositário pela Súmula Vinculante 25: *É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade de depósito*. O STJ, no rito dos recursos repetitivos, REsp. 914.253-SP, Rel. Min. Luiz Fux, j. 04.12.2000, também vedou a prisão.

¹⁶ A prisão não paga a dívida, é apenas meio coercitivo para obrigá-lo ao pagamento.

¹⁷ STJ, 1º T., REsp 604.329/SP, Rel. Min. Luiz Fux, j. 20.04.2004.

¹⁸ A empresa existe para produzir lucros e jamais pode experimentar prejuízos constantes por longos períodos sem aporte de capital, financiamento, recuperação ou falência.

Os Tribunais reconhecem que faturamento não é patrimônio da empresa ao considerarem que a penhora não pode *inviabilizar* a atividade empresarial, conforme centenas de julgados do Superior Tribunal de Justiça no mesmo sentido:

Execução. Penhora de renda. As Turmas que compõem a Segunda Seção deste Tribunal têm admitido a penhora sobre o faturamento da empresa desde que, cumuladamente:

- a) o devedor não possua bens ou, se os possuir, sejam esses de difícil execução ou insuficientes a saldar o crédito demandado;
- b) haja indicação de administrador e esquema de pagamento (CPC, artigos 677); e
- c) o percentual fixado sobre o faturamento não torne inviável o exercício da atividade empresarial. (STJ, 3ª T., REsp 866.382/RJ, Rel. Min. Nancy Andrighi, j. 11.11.2008).¹⁹

Com a exigência de não *inviabilizar* a atividade empresarial, os Tribunais reconhecem, por via oblíqua, que a penhora de faturamento alcança a *receita líquida* ou *lucro* da empresa, com exclusão dos *gastos* que são os custos e as despesas²⁰ necessários ao exercício das atividades empresariais.

No REsp 557.294-SP, o Superior Tribunal de Justiça demonstrou clara preocupação com a penhora de dinheiro e faturamento em relação aos custos e despesas para não inviabilizar a atividade empresarial:

Permitir a penhora dos saldos bancários de uma empresa é o mesmo que decretar a sua asfixia, porque tal determinação não respeita os limites reais que deve ter todo credor: atendimento prioritário aos fornecedores para possibilitar a continuidade de aquisição da matéria-prima; pagamento aos empregados, prioridade absoluta pelo caráter alimentar dos salários. [...] a penhora dos saldos em conta corrente não equivale à penhora sobre o faturamento, nem pode ser considerada de forma simplória como sendo penhora em dinheiro. Equivale à penhora do estabelecimento comercial e, como tal, deve ser tratada para só ser possível quando o juiz justificar a excepcionalidade. (STJ, 2ª T., REsp 557.294/SP, Rel. Min. Eliana Calmon j. 06.11.2003). (grifo nosso).

No REsp 1.411.184-RN, o Superior Tribunal de Justiça, reafirmou essa mesma preocupação:

2. Registre-se, ainda, que é um dos mais insistentes e graves equívocos, esse de se pensar que o faturamento de uma empresa representa, para o empresário, a disponibilidade completa de sua expressão financeira, porquanto – e isso nem sempre é lembrado –

¹⁹ No mesmo sentido: STJ, REsp 399.569/RJ; EREsp 311.394/PR, AgRg no Ag 777.351/SP; REsp 866.382/RJ.

²⁰ Gasto é gênero, custos e despesas suas espécies. Custos são os gastos aplicados diretamente na produção de bens e serviços. Despesas são os gastos destinados à manutenção das atividades empresariais.

são variados e inúmeros os dispêndios para produzir os bens e/ou os serviços que compõem o faturamento: salários, fornecedores, tributos, alugueis, encargos financeiros, matérias primas, secundárias e de embalagem; comissões, provisões para devedores duvidosos, FGTS, INSS, IRPJ, CSSL e muitos outros encargos; portanto, reter 15% do faturamento de qualquer empresa é o mesmo que decretar a sua derrocada. (STJ, 1ª T., AgRg no REsp 1.411.184/RN, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j., 06.02.2014). (grifo nosso).

A discussão de a penhora de faturamento não inviabilizar a atividade chegou ao Supremo Tribunal Federal por ofensa ao exercício de atividade econômica e à livre concorrência, no seguinte julgado:

Penhora de faturamento. 20% da receita de empresa do ramo de distribuição de combustíveis e derivados.

1. Esta Corte firmou uma série de precedentes fundados, entre outros pontos, no direito constitucional ao exercício de atividade econômica lícita e de livre concorrência, que impedem a adoção de medidas constritivas desproporcionais e indiretas destinadas a dar efetividade a arrecadação tributária (sanções políticas).

2. No acórdão-recorrido, o Tribunal de origem condicionou a penhora de faturamento ao esgotamento de outros meios menos gravosos de satisfazer a obrigação tributária, mas não examinou argumentação específica da parte-agravante, no sentido de que as margens de lucro próprias da indústria da distribuição de combustíveis eram muito pequenas, de modo a tornar a penhora verdadeiramente confiscatória. (STF, 2ª T., AgRg no RE 370.202/RS. Rel. Min. Joaquim Barbosa, j., 19.10.2010).

Para faturar, a empresa necessita realizar diversos dispêndios – com fornecedores, produtos, matérias-primas, embalagens, material secundário, serviços, salários, alugueres, tributos, comissões, propaganda, remuneração a dirigentes, provisões, entre tantos outros encargos necessários à produção de bens e serviços da atividade empresarial.

Sem a realização desses gastos, a empresa e o faturamento simplesmente não existem e jamais é possível desconhecer essa realidade.

Com isso, é fácil observar que a expressão faturamento usada pela lei e pela jurisprudência não possui o sentido técnico da “receita bruta faturada”, mas o sentido vulgar de receita líquida ou lucro. Essa a razão da necessidade da integração com os critérios subjetivos da excepcionalidade da penhora, de não inviabilizar a atividade e da menor gravosidade da execução.²¹

Embora a penhora se denomine *faturamento*, cuja ideia é do faturamento bruto, ela corresponde ao faturamento líquido – receita bruta *menos* os gastos – custos e despesas, o real patrimônio - presente e futuro do devedor. Realizar a penhora de faturamento sem as cautelas de excluir os custos e as despesas é ofender a gravosidade da execução e inviabilizar a atividade empresarial.

²¹ Menor gravosidade da execução específica, art. 716, do CPC de 1973, repetida no art. 866, § 3º e art. 867, do CPC de 2015; geral – arts. 620 e 805, respectivamente.

6. Faturamento – Posição do STJ

O Superior Tribunal de Justiça chegou a admitir a penhora de até 30% do faturamento, a exemplo da pensão alimentícia, no binômio: *possibilidade – necessidade*. Há certa semelhança no limite da possibilidade de a empresa suportar a penhora, mas a realidade é outra.

Execução fiscal. Penhora sobre faturamento de empresa. Penhora. Incidência sobre o faturamento de empresa (30%). (STJ, 1ª T., REsp 182.220/SP, Rel. Min. José Delgado, j. 05.11.98).

Execução fiscal. Penhora. Nomeação de fiscal de tributos para administrar a penhora do percentual 30% do faturamento. (STJ, 2ª T., MC 548-RS e REsp 163.402-RS, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, j. 20.05.99).²²

Em outra fase o Superior Tribunal de Justiça começa a reduzir o percentual da penhora de faturamento até chegar a 2% (dois por cento), mas sempre sem explicar se sobre o lucro ou a receita bruta ou líquida.

Penhora sobre o faturamento da empresa.

4. Embargos de Declaração acolhidos, parcialmente, para reduzir o percentual da penhora sobre o faturamento para 10%. (STJ, EDcl no AgRg no Ag 453.703/RJ, Rel. Min. Luz Fux, j., 16.12.2003).

Habeas Corpus. Depositário judicial. Penhora incidente sobre 30% do faturamento diário da empresa. Percentual demasiado gravoso para o devedor. Aplicação do art. 620 do CPC. Redução para 6%. (STJ, 4ª T. RHC 15.058/SP, Rel. Min. Barros Monteiro, j., 25.11.2003).

Processual Civil. Agravo Regimental.

2. O recurso especial que se proveu adveio de decisão interlocutória, em face de agravo de instrumento ofertado pela agravada contra decisório de primeiro grau que deferiu pedido de penhora de 4% do seu faturamento. (STJ, 1ª T., AgRg no REsp 326.307/SP, Rel. Min. Jose Delgado. j., 11.09.2001).

Penhora sobre o faturamento. Princípio da menor onerosidade.

No caso concreto, o Tribunal manteve a penhora do faturamento da empresa ora recorrente, no percentual de 2,5%, com base na análise do conjunto fático-probatório dos autos, o qual não pode ser examinado por esta Corte em face da Súmula 7/STJ. (STJ, 1ª T, AgRg no REsp 1.307.707 RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j., 06.11.2014)

Execução Fiscal. Alegação da Empresa executada de Existência de diversas penhoras somando 20% do seu faturamento. Assertiva do acórdão impugnado de que a constrição de mais 2% desse faturamento, na presente execução fiscal, não inviabiliza o funcionamento da empresa. Agravo Regimental da empresa desprovido.

²² No mesmo sentido: STJ, 2ª T., REsp, 208.170/SP, j., 15.05.2001; REsp. 287.603-PR, j., 01.04.2003.

1. A **construção sobre o faturamento** da empresa, qualquer que seja o seu percentual, somente se mostraria ajustado às garantias da parte executada, se fosse demonstrada, previamente, a **taxa de lucro (%) do empreendimento econômico e das suas operações**, de sorte que a medida incidisse sobre essa parcela; sendo desconhecido esse elemento, a **providência judicial parece trabalhar com a suposição (irrealística) de que o faturamento é igual ao lucro**, quando para a sua obtenção há vários custos fixos e agregados; sem a análise da planilha de custos, não é possível asseverar a margem de lucratividade.
2. Contudo, tendo a penhora recaído sobre percentual do faturamento da empresa (art. 655, VII do CPC) e o Tribunal a quo, levando em consideração as outras penhoras, **reduzido o percentual deferido pelo MM. Juiz para 2%, [...]**. (STJ, 1ª T., AgRg no AgRg no Ag 1.405.460/RS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j., 03/05/2012).

Com a diversidade de percentuais o Superior Tribunal de Justiça acabou por definir o percentual de 5% (cinco por cento) do faturamento, mas sem desprezar o critério subjetivo de *não inviabilizar* atividade empresarial:

*Corte (STJ) já se manifestou inúmeras vezes, sobre a possibilidade da penhora sobre o faturamento, em percentual razoável (normalmente 5%) e desde que não prejudique as suas atividades. (STJ, 1ª T., AgRg na MC 19681/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j., 11.12.2012).*²³

Portanto saber se o percentual fixado é sobre o lucro, faturamento líquido ou lucro, com ou sem a dedução dos custos e despesas, é necessidade nuclear e elementar para aferir se a penhora inviabiliza ou não a atividade empresarial.

7. Demonstrações contábeis

A escrita contábil é obrigação do empresário e é o documento oficial da empresa para aferir o patrimônio empresarial, o faturamento, os custos, as despesas, os lucros e prejuízos da atividade empresarial, na forma do art. 1.179 do Código Civil:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Os registros contábeis, o Balanço Patrimonial, as demonstrações financeiras e de resultados, são atividades exclusivas dos contadores com a profissão regulada pelo

²³ No mesmo sentido: STJ, AgRg no REsp. 1.320.996/RS; AgRg no Ag. 1.359.497/RS; AgRg no REsp. 1.328.516/SP; AgRg no AREsp. 242.970/PR.

Decreto-Lei nº 9.710, de 1946, com força de lei, e pelos Conselhos de Contabilidade, que são os órgãos de registro e habilitação desses profissionais. Registros contábeis que gozam da presunção de veracidade, conforme art. 1.188, do Código Civil:

Art. 1.188. O balanço patrimonial deverá exprimir, com fidelidade e clareza, a situação real da empresa e, atendidas as peculiaridades desta, bem como as disposições das leis especiais, indicará, distintamente, o ativo e o passivo.

A legislação tributária também estabelece presunção expressa da veracidade da escrita contábil a favor do empresário dos fatos nela registrados, na forma do § 1º, do art. 9º, do Decreto-Lei 1.598, de 1977 – com força de lei, repetido pelo art. 923, do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999.

Art. 9º [...]

§ 1º – A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 – com força de lei).

A responsabilidade tanto do contador quanto do empresário pelos registros contábeis é objeto das disposições do arts. 1.177 e 1.178, do Código Civil,²⁴ que trata o contabilista como preposto do empresário e define a responsabilidade individual de cada um deles, além da responsabilização penal nos arts. 342 e 343, do Código Penal.

Importante na penhora de faturamento, que sempre deveria vir para os autos da execução, sem prejuízo do exame aprofundado da escrita contábil pelo administrador ou depositário nomeado, é o *Demonstrativo de Resultados do Exercício (DRE)*, documento da escrita contábil, mensal ou anual, em que se demonstra com muita clareza e objetividade, a qualquer leigo na matéria, a receita bruta – o faturamento, e os gastos, custos e despesas da atividade empresarial desenvolvida.

8. O Imposto de Renda das empresas – IRPJ. Presunção de lucros

O Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) tributa o Lucro Real, Presumido ou Arbitrado. Interessa no estudo da penhora de faturamento o sistema do Lucro Presumido, em que não se exige a escrita contábil completa na apuração do efetivo lucro, custos e despesas. A lei presume o lucro, os custos e as despesas da atividade desenvolvida, daí sua importância.

²⁴ Art. 1.177. Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele. Parágrafo único. No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.

Art. 1.178. Os preponentes são responsáveis pelos atos de quaisquer prepostos, praticados nos seus estabelecimentos e relativos à atividade da empresa, ainda que não autorizados por escrito.

A Lei nº 9.249, de 1995, no art. 15, repetido pelo art. 519, do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, mostra-nos, partindo do faturamento, os percentuais da presunção de lucro, custos e despesas de cada atividade empresarial. Vejamos:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, [...] (NR., Lei nº 12.973, de 2014).

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I – um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de venda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II – dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III – trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide MP nº 232, de 2004)

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (NR, Lei nº 11.727, de 2008).

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014).

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade. (grifo nosso).

Este é um critério objetivo e legal de presunção de lucros, custos e despesas da lei do imposto de renda das empresas, com utilidade na fixação do percentual da penhora de faturamento e pode dispensar os critérios subjetivos de não inviabilizar a atividade e

a gravosidade da execução. Para algumas atividades²⁵ não é possível desprezar o exame pelo menos do *Demonstrativo de Resultados do Exercício (DRE)* que auxilia a superar a dificuldade para fixar o percentual da penhora.

9. Fixação do percentual da penhora de faturamento

Vimos que a lei do imposto de renda das empresas garante critério objetivo e seguro de *presumir* o lucro, os custos e as despesas da atividade empresarial. Com base nesse critério é possível fixar o percentual da penhora de faturamento, sem inviabilizar a atividade empresarial, ofender a gravosidade ou a excepcionalidade da penhora.

Em resumo, a presunção de lucros e gastos – custos e despesas da lei do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), conforme a atividade desenvolvida:

- 1 – Comércio, indústria e serviços transportes de cargas: **8,0%** (lucros) e **92,0%** (gastos);
- 2 – Prestação de serviços em geral: **32,0%** (lucros) e **68,0%** (gastos);
- 3 – Prestação de serviços de transporte, exceto de carga: **16,0%** (lucros) e **84,0%** (gastos);
- 4 – Revenda de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural: **1,6%** (lucros) e **98,4%** (gastos);

Presunção de lucros de 32,0%, 16,0%, 8,0% e 1,6%, do faturamento bruto; presunção de custos e despesas de 68%, 84%, 92% e 98,4%, do faturamento bruto.

Com esses elementos, basta examinar o *Demonstrativo de Resultados do Exercício (DRE)* para aferir o limite do percentual da penhora de faturamento.

Vimos que o Superior Tribunal de Justiça, sem afastar o critério subjetivo, fixa limite objetivo de 5%, mas sem explicar se é sobre o lucro, a receita bruta ou líquida. Essa falta de definição gera o grave equívoco de inviabilizar a atividade empresarial, conforme podemos ver com clareza nos exemplos a seguir:

- a) penhorar 5% (cinco por cento) do faturamento bruto de uma empresa comercial ou industrial, com presunção de lucros de 8% e 98% de presunção de custos e despesas, é perfeitamente possível e razoável, sem qualquer ofensa à gravosidade ou inviabilidade da empresa;
- b) penhorar os mesmos 5% do faturamento bruto de uma empresa prestadora de serviços, com presunção de lucros de 32% e 68% de presunção de custos e despesas, pode ser insignificante e é possível penhorar 10% ou 20% do faturamento bruto sem inviabilizar a atividade ou ofender a gravosidade da execução;
- c) agora, penhorar os mesmos 5% (cinco por cento), do faturamento bruto de um revendedor de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural, com presunção de lucros de

²⁵ As empresas prestadoras de serviços de limpeza e segurança, por exemplo, com elevados custos de mão de obra, superiores 68% da receita.

1,6% e 98,6% de presunção de custos e despesas, será, sem dúvida, inviabilizar por completo suas atividades. Mesmo a penhora de 1,5% (um e meio por cento) do faturamento bruto pode inviabilizar suas atividades;

d) de outro lado, penhorar 5% do faturamento líquido ou do lucro de qualquer atividade, seja do prestador de serviços ou do revendedor de combustíveis, não inviabiliza a atividade e não ofende a gravosidade da execução.

Temos assim, com os elementos da lei do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), um *critério objetivo* para permitir a fixação, com segurança, do percentual da penhora de 70%, 80% ou 90% do faturamento líquido ou do lucro empresarial, percentuais jamais cogitados pelas decisões judiciais.

Adotar percentual sobre o faturamento bruto sempre vai exigir observar maior precisão com os custos e as despesas²⁶ para não inviabilizar a empresa e não ofender a gravosidade da execução.

10. Programas de recuperação fiscal – parcelamentos especiais

Outro parâmetro lógico e razoável para se fixar o percentual da penhora de faturamento são os programas especiais de parcelamentos de dívidas fiscais, a exemplo dos programas de Recuperação Fiscal – Refis, Paes e outros, concedidos pela União, pelos Estados e pelos Municípios que se multiplicaram nos últimos anos e consideram o máximo do parcelamento mensal de 1,5% (um e meio por cento) da receita bruta – faturamento bruto do devedor.

O Refis exigiu até parcelas inferiores, de 0,3%, 0,6%, 1,2%, da Receita Bruta,²⁷ conforme a atividade do devedor. Além disso, o Refis I não fixou prazo para o devedor quitar a dívida, o que se mostra em conformidade com a penhora de faturamento e a recuperação da empresa em benefício da manutenção da atividade empresarial produtiva.

Nas leis que sucederam o Refis, fixou-se prazo de 15 anos ou 180 meses, enquanto a Lei nº 8.620, de 1993 e a MP nº 255 superaram esse prazo e permitiram parcelamento até 20 anos, ou 240 meses, para o pagamento da dívida. O longo prazo demonstra que a penhora, embora deva ser eficiente e com razoável duração do processo,²⁸ é possível certa elasticidade na comprovação da efetiva dificuldade financeira e ausência de bens do devedor.

²⁶ Despesas destituídas das necessidades da empresa devem ser excluídas (arts. 47 a 50, da Lei 4.506, de 1964, reproduzida pelos arts. 299 e segs., do RIR – Decreto nº 3000, de 1999).

²⁷ Art. 1º É instituído o Programa de Recuperação Fiscal - Refis, destinado a promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, administrados pela SRF e pelo INSS, [...]. Art. 2º [...] § 4º O débito consolidado na forma deste artigo: [...] II – será pago em parcelas mensais [...], sendo o valor de cada parcela determinado em função de percentual da receita bruta (...): a) 0,3%, no caso de pessoa jurídica [...]; b) 0,6% (seis décimos por cento), no caso de pessoa jurídica [...]; c) 1,2%, no caso de pessoa jurídica [...]; d) 1,5%, nos demais casos. [...]

²⁸ CF, art. 5º LXXVIII, a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. (EC nº 45, de 2004) e CPC de 2015: Art. 139. O juiz dirigirá o processo conforme as disposições deste Código, incumbindo-lhe: II – velar pela duração razoável do processo (grifo nosso).

11. Penhoras sucessivas

Nada impede a realização de diversas penhoras sobre o mesmo bem. Um imóvel pode ser penhorado várias vezes, notadamente se o valor da avaliação garantir as execuções objeto da constrição, isto é o ideal, mas não necessariamente. É o credor que deve saber se a penhora ou a soma delas interessa ou não, ou a alternativa de penhora mais eficaz.

Assim, na multiplicidade de execuções é perfeitamente possível a penhora sucessiva do faturamento, mas, cuidado, é sempre penhora sobre o mesmo e único bem – o faturamento.

Por isso, não é possível exigir o depósito em cada execução em que se fez a mesma penhora, mesmo decretada por diferentes juízes. O faturamento é único, mesmo que o devedor possua diversas filiais, a empresa é única.

Contudo, caso o percentual antes fixado permita ampliar, é perfeitamente possível exigir o depósito complementar da penhora, sempre com a nomeação de administrador para apresentar laudo sobre o limite da possibilidade de o devedor suportar a penhora, sem inviabilizar a atividade ou ofender a gravosidade da execução.

Não sendo cabível o depósito, a partir da segunda penhora a constrição somente se torna efetiva – para exigir o depósito – após garantir a primeira execução, e assim sucessivamente. Neste aspecto, a penhora de faturamento conforma-se com a penhora sobre direitos, realizada no rosto dos autos, de que cuida o art. 674, do CPC de 1973, repetido no art. 860, do CPC de 2015.

Na multiplicidade de penhoras sobre o mesmo bem, os credores disputam o dinheiro, conforme a preferência do crédito, adquirida pela anterioridade da penhora ou pelo título de preferência.

Credor com título de preferência não depende da anterioridade da penhora, mas precisa penhorar o mesmo bem para disputar o dinheiro da penhora. A execução fiscal municipal cede lugar à execução estadual e esta à execução federal, pela preferência do título executivo.²⁹

A penhora de faturamento, por ser excepcional, deveria se conformar com a *jus atrativa* do juízo universal e com a prevenção do primeiro juiz que a decretou, mas não é assim, e mesmo o art. 28, da LEF, que permite a reunião de execuções, não soluciona a questão.

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar, sob o rito dos recursos repetitivos, o REsp 1.158.766-RJ, 1a Seção, Rel. Min. Luiz Fux, v.u., j., 08.09.2010, entendeu que esse dispositivo do art. 28, da LEF encerra uma faculdade e não uma obrigação ao juiz.

12. Recuperação de empresas

Para o processamento do plano de recuperação judicial é exigida, na forma do art. 6º, § 7º, da Lei nº 11.101, de 2005, dita, Lei de Recuperação e Falências (LRF), a certidão negativa ou positiva, com efeito de negativa de tributos,³⁰ em razão de as dívidas tributárias não se subordinarem ao plano de recuperação:

²⁹ Arts. 612, 711 e 709, do CPC de 1973, repetido nos arts. 797, 905 e 908, CPC de 2015.

³⁰ CTN: Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa [...] Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em *que tenha sido efetivada a penhora*, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

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

[...]

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

Exigência da lei desprovida de sentido lógico e razoável, em razão de muitas empresas chegarem à situação de crise exatamente pelo endividamento tributário. Sem patrimônio ou com patrimônio essencial, caracteriza-se a menor onerosidade, excepcionalidade e autoriza a penhora de faturamento, daí sua semelhança com a recuperação de empresa, de que cuida o art. 47, da LRF:

*Art. 47. A recuperação judicial tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de **permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica**. (grifo nosso).*

Desse modo, a penhora de faturamento permite superar a exigência legal da certidão, ainda que positiva com efeito de negativa, e permitir ajuizar o pedido, sem inviabilizar a empresa ou o plano de recuperação judicial.

O Superior Tribunal de Justiça, contrariando expressamente o art. 6º, § 7º, da LRF, não permitiu a penhora que inviabilize o plano de recuperação judicial. Confira-se:

Recuperação Judicial. Transferência de valores levantados em cumprimento de plano homologado. Garantia de Juízo de Execução Fiscal em trâmite simultâneo. Inviabilização do plano de Recuperação Judicial.

1. As execuções fiscais ajuizadas em face da empresa em recuperação judicial não se suspenderão em virtude do deferimento do processamento da recuperação judicial ou da homologação do plano aprovado, ou seja, a concessão da recuperação judicial para a empresa em crise econômico-financeira não tem qualquer influência na cobrança judicial dos tributos por ela devidos.

*2. Embora a execução fiscal, em si, não se suspenda, **são vedados atos judiciais que inviabilizem a recuperação judicial, ainda que indiretamente resulte em efetiva suspensão do procedimento executivo fiscal por ausência de garantia de juízo**. (STJ, 3ª T., REsp 1.166.600-RJ, Rel. Min. Nancy Andrigy, j. 04.12.2012 (grifo nosso).*

Com essa decisão no REsp 1.166.600-RJ, o STJ, por via transversa, suspendeu a execução fiscal, ao fixar: “são vedados atos judiciais que inviabilizem a recuperação

judicial, ainda que indiretamente resulte em efetiva suspensão do procedimento executivo fiscal por ausência de garantia de juízo.”

Embora se mostre inteiramente justa e atenda aos fins sociais, a excelência da decisão não esconde a afronta ao exposto texto da lei.

Com a penhora de faturamento é possível observar a lei e viabilizar o plano de recuperação judicial, sem inviabilizar a atividade do devedor, e sem frustrar a Fazenda Pública de receber os seus créditos preferenciais.

Na acepção da excepcionalidade da penhora, temos uma espécie de *parcelamento judicial* da dívida, com rateio do dinheiro aos credores, conforme as preferências do crédito,³¹ com excelente resultado na recuperação de empresa em crise, ainda que o devedor não formalize o pedido de recuperação judicial.

13. Penhora garantia. Penhora pagamento. Embargos. Efeito

Conforme a fase da execução, a penhora tanto pode ser garantia ou pagamento. Esse pode ser um problema em razão de o CPC de 1973, com a alteração da Lei 11.382, de 2006, mandar entregar o dinheiro ao exequente para imputar ao pagamento (art. 655-A, § 3º).

O CPC de 2015, com maior cautela, fez pequena correção e manda entregar o dinheiro *ao juízo* e não ao exequente, assim:

*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.*³²

Entregar o dinheiro ao credor não é tarefa tão simples. Primeiro, pode haver outros credores com maior preferência; segundo, a penhora pode não ser pagamento, mas garantia. Será garantia se feita no prazo dos Embargos do Devedor; será pagamento após a fase de Embargos, porque decididos ou não opostos.

Cuidando-se de pagamento e não de garantia, cabe de fato a entrega das importâncias depositadas para “[...] serem imputadas no pagamento da dívida”³³, isso com único credor. Com outros credores o pagamento depende da instauração do concurso de preferências.³⁴

Tratando-se de garantia, não pode ser imputada ao pagamento, ainda que o juiz não atribua o efeito suspensivo aos Embargos, na forma do art. 739-A, do CPC de 1973, repetido pelo art. 919, do CPC de 2015. É que a penhora de faturamento, embora parcial e incompleta,³⁵ possui o efeito de suspender a execução e a exigibilidade do crédito,

³¹ Arts. 612, 711 e 709, do CPC de 1973, repetido nos arts. 797, 905 e 908, CPC de 2015.

³² Art. 866, § 2º do CPC de 2015.

³³ Cf. Art. 655 - A, § 3º, do CPC de 1973, repetido no art. 866, § 2º, do CPC de 2015.

³⁴ Arts. 612, 711 e 709, do CPC de 1973, repetido nos arts. 797, 905 e 908, CPC de 2015.

³⁵ O STJ entende que a penhora, mesmo parcial, inválida ou incompleta, admite a oposição dos Embargos. Realizada a penhora e começa a contagem do prazo de 30 dias para oposição deles: STJ, Ag 302.608-RS; REsp 236.685-ES; REsp 152.434-MG; REsp 240.682-PE; REsp 244.923-RS.

enquanto não transitarem em julgado os Embargos, a teor do arts. 151, II e 206, do CTN, e art. 32, § 2º, da LEF.

Art. 32. [...]

[...]

§ 2º Após o trânsito em julgado da decisão, o depósito, [...] será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, [...]. (grifo nosso).

Na execução fiscal, a penhora é requisito para admissibilidade dos Embargos do Devedor, na forma do art. 16, da LEF. Na execução civil, esse requisito foi dispensado após a Lei nº 11.382, de 2006, que deu nova redação ao art. 736, do CPC de 1973, repetido no art. 914 do CPC de 2015.

O Superior Tribunal de Justiça após admitir em diversos julgados³⁶ o efeito suspensivo da execução fiscal, com a oposição dos Embargos, independente de pedido, acabou por inverter a jurisprudência e exigir a necessidade de o juiz conceder o feito suspensivo ao julgar o Recurso Repetitivo, REsp, 1.272.827/PE, 1ª Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, v.u., j., 22.05.2013.

Com essa decisão, em sede de Recurso Repetitivo do STJ, foi ajuizada a ADI nº 6165-DF no Supremo Tribunal Federal, depois de negada a Repercussão Geral no RE 626.468-RS, sobre o art. 739-A, do CPC de 1973, repetido no art. 919, do CPC de 2015 e o efeito dos embargos na execução fiscal.

14. Faturamento: oferta. Fases processuais. Parcelamento

Embora não seja direito subjetivo do devedor impor o bem à penhora, conforme pacificou o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Repetitivo REsp 1.337.790-PR, Rel. Min. Herman Benjamin, j., 12.06.2013,³⁷ o faturamento por ser dinheiro e penhora excepcional, diferente de outros bens, pode ser objeto de nomeação à penhora³⁸ em qualquer fase da execução e não apenas no momento da citação, e servir à substituição de outros de que trata o art. 15, da LEF.³⁹

Nada melhor do que o próprio devedor, conhecedor de suas necessidades em oferecer parte do faturamento à penhora, seja para garantia ou para pagamento da dívida.

³⁶ Admitiam o efeito suspensivo da execução fiscal: STJ, 1ª T., REsp 1.291.923-PR; REsp.1.130.689-PR; AgRg no REsp 1.150.534-MG.

³⁷ *Nomeação de bens à penhora em Execução Fiscal*. Recurso Repetitivo. Na execução fiscal, o executado não tem direito subjetivo à aceitação do bem por ele nomeado à penhora em desacordo com a ordem estabelecida no art. 11 da Lei 6.830/1980 e art. 655 do CPC na hipótese em que não tenha apresentado elementos concretos que justifiquem a incidência do princípio da menor onerosidade (art. 620 do CPC) [...]. Precedentes. 1ª S., EREsp 1.116.070-ES; 2ª T., AgRg no Ag 1.372.520-RS (STJ, RR, REsp 1.337.790-PR, Rel. Min. Herman Benjamin, j., em 12.06.2013).

³⁸ Art. 9º – Em garantia da execução, [...], o executado poderá: [...]. III – nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11;

³⁹ Art. 15 – Em qualquer fase do processo, será deferida pelo Juiz: I – ao executado, a substituição da penhora por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia; e [...] (NR, Lei nº 13.043, de 2014).

Com a aceitação do credor, pode haver dispensa de laudo sobre o limite da penhora, salvo com outros credores e juízos diferentes. Nesta situação, é sempre necessária a nomeação de administrador para estudo do limite da penhora e a vinda aos autos do *Demonstrativo de Resultados (DRE)* da executada.

15. Ato simples e complexo. Penhora provisória. Revisão

A decisão que decreta a penhora de faturamento deveria sempre adotar o sistema de ato complexo da administração pública. Ato simples esgota-se na decisão singular destinada a produzir o resultado pretendido. Ato complexo depende de outro ato para produzir o resultado.

A decisão judicial, por definição, é ato simples, mas na penhora de faturamento a recomendação é primeiro decretar a penhora, sem fixar o percentual, ou se fixar, ser em caráter provisório, a exemplo da pensão alimentícia. Com a vinda aos autos do *Demonstrativo de Resultados (DRE)* ou parecer do administrador sobre o limite da possibilidade, fixar o percentual.

Possuindo desde logo os elementos da atividade empresarial, faturamento, custos e despesas, pelo *Demonstrativo de Resultados* é possível fixar desde logo o percentual da penhora.

Fixada em caráter provisório, com a vinda das informações contábeis fixa-se em “definitivo”. Definitivo em termos, a qualquer momento o percentual pode ser revisto e alterado, com mais uma semelhança da pensão alimentícia.

16. Nomeação de depositário ou administrador

É necessária a nomeação de depositário ou administrador, qualquer que seja o bem penhorado, por se tratar de requisito de formalidade do auto ou do termo de penhora, na forma do art. 148 e 665, IV, do CPC de 1973, repetido no art. 159 e 838, IV, do CPC de 2015.

Art. 159. A guarda e a conservação de bens penhorados, arrestados, sequestrados ou arrecadados serão confiadas a depositário ou a administrador, não dispondo a lei de outro modo.

Art. 838. A penhora será realizada mediante auto ou termo, que conterá:

[...]

IV – a nomeação do depositário dos bens.

Depositário ou administrador são auxiliares do juízo (art. 149), devem ser remunerados (art. 159) e o juiz pode nomear mais de um se houver necessidade (art. 160, Par. Único, todos do CPC de 2015). É costume não remunerar, mas na penhora de faturamento, pela necessidade de o administrador apresentar trabalho técnico contábil, verdadeiro laudo pericial, para permitir a fixação do percentual do faturamento, é comum remuneração desses profissionais incumbidos da função.

Na penhora de faturamento o depositário ou administrador assume muitas obrigações, não só de guarda e conservação do bem penhorado, conforme prevê o art. 655-A, § 3º, do CPC de 1973, repetido pelo art. 866, § 2º, do CPC de 2015:

Art. 866.

[...]

§ 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.

O depositário ou administrador deve apresentar trabalho técnico contábil para demonstrar e comprovar a situação do devedor e o limite do percentual da penhora de faturamento, sem inviabilizar a atividade empresarial.

Esses balancetes mensais, referidos pelo § 2º do art. 866 do CPC de 2015, é um trabalho técnico e pode se resumir ao *Demonstrativo de Resultado do Exercício (DRE)*, subscrito pelo contador, pelo representante legal da empresa e pelo depositário.

O juiz pode nomear o credor ou o devedor para as funções de administrador ou depositário, se houver acordo entre eles. Não havendo acordo, deve nomear outro para o desempenho da função, na forma do art. 866, do CPC de 2015.⁴⁰

Art. 869. O juiz poderá nomear administrador-depositário o exequente ou o executado, ouvida a parte contrária, e, não havendo acordo, nomeará profissional qualificado para o desempenho da função.

Embora não exista a prisão pela infidelidade, após a edição da Súmula Vinculante no 25, do STF,⁴¹ o depositário ou administrador pode responder pela infidelidade civil e pelos danos causados, sem prejuízo da responsabilidade penal por crime contra a administração da justiça e sanção por ato atentatório à dignidade da justiça, na forma do art. 161, do CPC 2015.⁴²

17. Prova – cognição sumária e exauriente

Para o exercício do pleno direito de defesa e do contratório na comprovação de um fato, há necessidade de o acusado possuir a possibilidade da ampla dilação probatória para permitir ao julgador exercer o juízo de valor ou a cognição exauriente das provas coligidas do fato em análise.

⁴⁰ Há diversas situações previstas nos Arts. 553; 730; 740, § 2º; 836, § 2º; 840; 856, § 1º; 862; 863; 868; 869, §§ 1º e 2º, todos do CPC de 2015, com exigência de nomeação de depositário ou administrador.

⁴¹ CF/88, art. 5º, LXVII. Súmula Vinculante 25: *É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade de depósito.* O STJ, RR, no REsp. 914.253-SP, Rel. Min. Luiz Fux, j, 04.12.2000.

⁴² Art. 161. O depositário ou o administrador responde pelos prejuízos que, por dolo ou culpa, causar à parte, perdendo a remuneração que lhe foi arbitrada, mas tem o direito a haver o que legitimamente despendeu no exercício do encargo. Parágrafo único. O depositário infiel responde civilmente pelos prejuízos causados, sem prejuízo de sua responsabilidade penal e da imposição de sanção por ato atentatório à dignidade da justiça.

Na penhora de faturamento não é diferente, mas costuma-se decretá-la sem o exame da situação patrimonial/contábil do devedor, seja com uma ou várias execuções, com um ou diversos credores. É essa falta de cautela judicial que pode inviabilizar a atividade empresarial, se o percentual for fixado sem estudo técnico da possibilidade ou na presunção de lucro, custos e despesas do imposto de renda das empresas.

A reforma dessa decisão que decreta a penhora e fixa o percentual desafia o recurso de Agravo de Instrumento com pedido de medida liminar para modificar a penhora ou o percentual fixado.

Essa apreciação da medida liminar costuma ocorrer em cognição sumária, com pouco ou nenhum elemento de prova e quase sempre sem o exercício do contraditório, daí a dificuldade na fixação do percentual ou modificação da penhora, sem elementos objetivos concretos da situação patrimonial do devedor.

Não existindo trabalho técnico do administrador nomeado, com o *Demonstrativo de Resultados do Exercício (DER)* da empresa é perfeitamente possível o exame desses fatos.

18. Pagamento aos credores

Cuidando-se de única execução ou mais, mas com único credor, não haverá grande dificuldade no levantamento do dinheiro para pagamento ao credor.

É necessário apenas saber se a penhora é pagamento ou garantia da execução. Tratando-se de garantia, será necessário aguardar o trânsito em julgado dos Embargos do Devedor para o levantamento do dinheiro e pagamento do credor, a teor do art. 32, da LEF. Se pagamento, com único credor, levanta-se o dinheiro até o limite do crédito e extingue a execução.

Na existência de múltiplas execuções, vários credores, seguir o texto frio da lei⁴³ pode levar a grave equívoco no levantamento do dinheiro, em razão do § 3º, do art. 655-A, do CPC de 1973, acrescentado pela Lei nº 11.382, de 2005, que positivou a penhora de faturamento mandar *entregar ao exequente* as quantias recebidas, a fim de serem imputadas no pagamento da dívida.

O CPC de 2015 melhorou a redação ao determinar a entrega do dinheiro ao juízo da execução. Confira-se:

Art. 866 [...]

[...]

§ 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** (Destacamos).

O art. 709, do CPC de 1973, repetido no art. 905, CPC de 2015, faz expressa referência ao levantamento do dinheiro da penhora de faturamento:

⁴³ Direito não é o texto de lei, é o sistema normativo *construído* pelo interprete e aplicador da lei.

Art. 905. O juiz autorizará que o exequente levante, até a satisfação integral de seu crédito, o dinheiro depositado para segurar o juízo ou o produto dos bens alienados, bem como do faturamento de empresa ou de outros frutos e rendimentos de coisas ou empresas penhoradas, quando:

I – a execução for movida só a benefício do exequente singular, a quem, por força da penhora, cabe o direito de preferência sobre os bens penhorados e alienados;

II – não houver sobre os bens alienados outros privilégios ou preferências instituídos anteriormente à penhora.

Tratando-se de pagamento a vários credores e a penhora de faturamento ser o único bem, o dinheiro depositado, objeto da penhora, será pago aos credores pela preferência do crédito, na forma dos arts. 612, 613 e 711, do CPC de 1973, repetidos nos arts. 797 e 908, do CPC de 2015:

Art. 797. Ressalvado o caso de insolvência do devedor, em que tem lugar o concurso universal, realiza-se a execução no interesse do exequente que adquire, pela penhora, o direito de preferência sobre os bens penhorados.

Parágrafo único. Recaindo mais de uma penhora sobre o mesmo bem, cada exequente conservará o seu título de preferência.

Art. 908. Havendo pluralidade de credores ou exequentes, o dinheiro lhes será distribuído e entregue consoante a ordem das respectivas preferências.

§ 1º No caso de adjudicação ou alienação, os créditos que recaem sobre o bem, inclusive os de natureza propter rem, sub-rogam-se sobre o respectivo preço, observada a ordem de preferência.

§ 2º Não havendo título legal à preferência, o dinheiro será distribuído entre os concorrentes, observando-se a anterioridade de cada penhora.

O concurso de preferência ocorre pela anterioridade da penhora ou pela preferência do título executivo, na forma dos arts. 186⁴⁴ e 187, Par. Único⁴⁵, do CTN c/c art. 29, da LEF, ou seja, pagam-se primeiro os créditos trabalhistas, depois os acidentários, em seguida o tributário, nesta ordem: fazenda nacional, estadual e municipal, e as respectivas autarquias.

Os demais credores, sem título de preferência, observam a anterioridade da penhora, mas sempre com a penhora sobre o mesmo bem, para instauração do concurso de preferências do art. 712, do CPC de 1973, repetido no art. 909, do CPC de 2015.

⁴⁴ Art. 186. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho (NR, LC nº 118, de 2005).

⁴⁵ Art. 187. Parágrafo único. O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem: I – União; II – Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e *pro rata*; III – Municípios, conjuntamente e *pro rata*.

*Art. 909. Os exequentes formularão as suas pretensões, que versarão unicamente sobre o direito de preferência e a anterioridade da penhora, e, apresentadas as razões, o juiz decidirá.*⁴⁶

Na falência, essa ordem de pagamento aos credores sofre ligeira alteração em relação aos créditos extraconcursais, trabalhistas, com limitação de 150 salários mínimos,⁴⁷ com garantia real e os créditos subordinados passam a obedecer à ordem do art. 186, Par. Único, do CTN.

O CPC de 2015 trouxe ainda importante inovação ao vedar *durante o plantão judiciário, a concessão de pedidos de levantamento de dinheiro ou valores ou de liberação de bens apreendidos*, na forma do Par. Único, do art. 905, do CPC de 2015, sem correspondência com o CPC de 1973.

19. Conclusões

1. A penhora de faturamento, no lugar de causar preocupação e temor ao devedor e ao mercado, revela-se excelente instrumento para a solução da dívida tributária às empresas em dificuldades financeiras, sem patrimônio ou com patrimônio essencial às suas atividades, numa espécie de parcelamento judicial da dívida.

2. Embora os Tribunais adotem um critério objetivo para penhorar 5% do faturamento, nas decisões não explicam se o percentual corresponde ao lucro, à receita líquida ou bruta, com isso continua a necessidade de observar o critério subjetivo de não inviabilizar a atividade empresarial.

3. O imposto sobre a renda das empresas, independente do regime de tributação adotado pelo devedor, fornece critério objetivo e seguro para fixação do percentual da penhora de faturamento, pela presunção dos lucros, custos e despesas de cada atividade empresarial.

3.1. Comércio, indústria e transportes de cargas: **8,0%** de presunção de lucros e **92,0%** de presunção de custos e despesas.

3.2. Prestação de serviços em geral: **32,0%** de presunção de lucros e **68,0%** de presunção de custos e despesas.

3.3. Prestação de serviços de transporte, exceto de carga: **16,0%** de presunção de lucros e **84,0%** de presunção de custos e despesas.

3.4. Revenda de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural: **1,6%** de presunção de lucros e **98,4%** de presunção de custos e despesas.

4. O exemplo facilita.

4.1. Penhorar 5% (cinco por cento) do *faturamento bruto* da empresa com ou industrial, com presunção de lucros de 8% e 98% de presunção de custos e despesas, é perfeitamente possível e razoável, sem ofensa à gravosidade ou inviabilidade da empresa.

⁴⁶ Corresponde ao art. 712, do CPC de 1973.

⁴⁷ Art. 83, da Lei nº 11.101, de 2005.

4.2. Penhorar o mesmo 5% do *faturamento bruto* de uma empresa prestadora de serviços, com presunção de lucros de 32% e 68% de presunção de custos e despesas, poderá ser insignificante, sendo possível penhorar 10% ou 20%, do faturamento bruto, sem inviabilizar as atividades ou causar a onerosidade da execução.

4.3. Penhorar o mesmo 5% (cinco por cento), do *faturamento bruto* de um revendedor de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural, com presunção de lucros de 1,6% e 98,4% de presunção de custos e despesas, será inviabilizar suas atividades empresariais; mesmo a penhora 1,5% (um e meio por cento) da receita bruta pode inviabilizar a atividade empresarial.

4.4. De outro lado, penhorar o mesmo 5% do *faturamento líquido* ou do *lucro* de qualquer atividade, seja do prestador de serviços ou do revendedor de combustíveis, não inviabiliza a atividade nem ofende a gravosidade da execução.

5. Está assim resumido um critério objetivo, legal, fácil e seguro para os juízes fixarem o percentual da penhora sobre o faturamento bruto ou líquido, diante da presunção de lucros, custos e despesas do imposto de renda das empresas, conforme a atividade empresarial desenvolvida.

6. Na multiplicidade de execuções, as penhoras sucessivas do faturamento se dão sobre o mesmo bem – o faturamento. O depósito de uma execução comprova-se na outra, até o limite da dívida, ainda que em juízo diverso. Cuidando-se de percentuais diferenciados, sem estudo do limite, pode tornar-se necessária a complementação.

7. Cuidando-se de garantia da execução, o prazo de 30 dias para oposição dos Embargos do Devedor conta-se da data da intimação da penhora, ainda que nada tenha sido depositado.

8. Quando a penhora de faturamento corresponder a pagamento, por ultrapassada a fase dos Embargos, seja porque julgados ou não opostos, o levantamento do dinheiro, na existência de outros credores, deve observar a preferência do crédito, seja pela anterioridade da penhora ou pelo título legal de preferência.

9. Recomenda-se decretar a penhora de faturamento e não fixar o percentual. Com a nomeação de administrador e a vinda aos autos das informações contábeis do devedor, fixar o percentual, *completando* a decisão, a exemplo do ato complexo.

10. Deve-se facultar às partes a indicação de assistentes técnicos na realização do trabalho técnico necessário à fixação da penhora de faturamento.

11. A penhora de faturamento, por ser excepcional e se tratar de dinheiro, pode ser oferecida em qualquer fase da execução e não apenas na fase inicial da citação do devedor.

12. *O Demonstrativo de Resultados do Exercício (DER)*, subscrito pelo empresário e pelo contador, é documento contábil de extrema importância, goza da presunção de veracidade e faz prova a favor do executado na realização da penhora de faturamento.

São Paulo, fevereiro de 2015.