

# JURISPRUDÊNCIA COMENTADA: DA CARACTERIZAÇÃO DA FRAUDE À EXECUÇÃO FISCAL DE ACORDO COM O ART. 185 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (RECURSO ESPECIAL 1.141.990/PR)

*Commentary on case law: Fraud to tax enforcement characterization according to the 185th article from the Internal Revenue Code (Special Appeal 1.141.990/PR)*

Alexandra Maria Carvalho Carneiro

*Procuradora da Fazenda Nacional, Coordenadora da Atuação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional no Superior Tribunal de Justiça*

SUMÁRIO: 1 Introdução; 2 Contextualização Do Julgado. A Evolução Da Norma E As Diversas Teses Sobre O Assunto No Âmbito Do Superior Tribunal De Justiça; 3 Conclusão; Referências Bibliográficas.

**RESUMO:** O presente artigo analisa o julgamento do recurso especial representativo de controvérsia nº 1.141.990 pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, que tratou da caracterização da fraude à execução fiscal e do momento de sua ocorrência, sob a ótica da nova redação do Art. 185 do Código Tributário Nacional e da Súmula 375/STJ, revertendo a jurisprudência até então dominante naquela Corte Superior para entender que, no que atine ao campo tributário, a mera inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa, procedida da alienação de bens pelo devedor, sem reserva de patrimônio suficiente para quitação do tributo, implica em presunção absoluta de fraude à execução fiscal.

**PALAVRAS-CHAVES:** Fraude. Execução Fiscal. Inscrição. Dívida Ativa. Recurso Repetitivo.

**ABSTRACT** - This article examines the trial of controversy's representative special appeal nº 1.141.990 by Superior Court First Section, which dealt with the characterization of tax fraud to execution and the timing of its occurrence, from the perspective of the new wording of Article 185 from the Internal Revenue Code and Precedent 375/

STJ, reversing the previously dominant jurisprudence from the Superior Court to understand that concerning the field of taxation, the mere registration of the tax credit in debt, followed by the alienation of debtor's goods, without reserving sufficient assets to discharge the tax, implies absolute presumption of fraud to tax enforcement.

**KEYWORDS** - Fraud. Tax enforcement. Registration. Debt. Repetitive Use.

## 1 INTRODUÇÃO

A nova sistemática de julgamentos de recursos especiais, implementada pelo Art. 543-C do Código de Processo Civil, tem causado uma grande revolução nos julgados do Superior Tribunal de Justiça, proporcionando a revisão de questões que já se encontravam consolidadas no seio daquela Corte. Uma das mais emblemáticas pode ser visualizada no julgamento pela Primeira Seção do RESP 1.141.990/PR, de relatoria do Ministro Luiz Fux<sup>1</sup>, que se propôs a analisar a fraude à execução no campo tributário, especialmente após a edição da Súmula 375/STJ<sup>2</sup> pela sua Corte Especial.

Debateu-se naqueles autos se a alienação de um bem do devedor, verificada apenas três dias após a sua citação, teria configurado fraude à execução fiscal, nos moldes da nova redação do Art. 185 do Código Tributário Nacional<sup>3</sup>, de modo a tornar o ato ineficaz perante a fazenda credora, ou conforme bem relatado no despacho de afetação do processo como recurso repetitivo pelo Ministro Relator: “*O presente recurso especial versa a questão referente à configuração ou não de fraude à execução fiscal diante da boa-fé do terceiro adquirente, em face da inexistência de registro de penhora do bem alienado, tendo em vista a Súmula 375 do STJ*”. O litígio teve como cerne, portanto, definir qual o momento da configuração da fraude à execução fiscal, considerando a conjuntura normativa e jurisprudencial da atualidade.

Todavia, antes de adentrar na análise do julgado em si, cumpre-nos esclarecer como a questão vinha sendo tratada pelo Superior Tribunal de Justiça nos precedentes jurisprudenciais que o antecederam, para demonstrar que, apesar de ser uma matéria já consolidada, contraditoriamente, podia-se identificar de forma bastante clara a existência de teses distintas sobre a caracterização da fraude à execução fiscal, firmadas tanto antes quanto depois da nova redação do Art. 185 do Código Tributário Nacional.

1 Atualmente membro do Supremo Tribunal Federal.

2 “O reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente”. (Súmula 375, CORTE ESPECIAL, julgado em 18/03/2009, DJe 30/03/2009).

3 Alterado pelo Art. 1º da LC 118/2005, publicada em 09.02.2005 e que entrou em vigor em 09.06.2005.

## 2 CONTEXTUALIZAÇÃO DO JULGADO. A EVOLUÇÃO DA NORMA E AS DIVERSAS TESES SOBRE O ASSUNTO NO ÂMBITO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Como já mencionado, o Art. 185 do Código Tributário Nacional sofreu, no ano de 2005, uma alteração em sua redação originária que modificou significativamente o instituto da fraude à execução fiscal e que foi essencial na provocação da rediscussão do tema pelo Superior Tribunal de Justiça. Vejamos o teor da sua antiga e atual disposição, com foco na diferenciação existente quanto à caracterização da fraude à execução fiscal:

Redação originária:

Art. 185. *Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução.*

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados pelo devedor bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida em fase de execução. (Grifos nossos)

Nova redação atualmente em vigor:

Art. 185. *Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa*

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita. (Grifos nossos)

Da análise das disposições normativas acima concluímos que, na sua redação primeva, o Art. 185 estabelecia que a alienação de bens pelo sujeito passivo tributário presumia-se fraudulenta quando o crédito tributário estava regularmente inscrito em dívida ativa e em fase de execução, enquanto que a nova norma passou a estabelecer que a alienação presume-se fraudulenta quando o crédito encontra-se, apenas, regularmente inscrito em dívida ativa. Em ambos os casos exige-se, ainda, que o devedor não tenha reservado outros bens disponíveis do seu patrimônio e suficientes para a quitação total do crédito tributário, ou seja, que se torne insolvente com a alienação perpetrada.

Foi retirada, portanto, a expressão “em fase de execução”, a qual dava ensejo a interpretações múltiplas, pois não havia concordância na doutrina e nos intérpretes das leis sobre quando se poderia considerar que

o crédito se encontrava em fase de execução, isto é, se bastaria o mero ajuizamento da execução fiscal ou se seria necessária a citação do devedor, triangularizando a relação jurídica processual executiva. Atualmente, todavia, de acordo com a novel redação desse dispositivo legal, basta que o crédito esteja inscrito em dívida ativa para que já se considere perfectibilizada a fraude à execução fiscal, circunstância esta que não admite mais de uma interpretação. Retirou-se, assim, a indefinição do conceito, tornando a fraude uma situação de simples verificação. Todavia, o Judiciário custou a reconhecer esse novo contexto.

Os primeiros precedentes identificados na Corte Superior, derivados daquela indefinição constante da primitiva redação, ressaltavam que seria desnecessária a citação do devedor para que se configurasse a fraude à execução fiscal, sendo suficiente que a alienação do bem ocorresse após o ajuizamento do feito executivo fiscal.<sup>4</sup>

Com o passar dos anos, uma das linhas de raciocínio que se formou exigia que fosse promovida a citação na execução fiscal para que a alienação subsequente do bem caracterizasse o comportamento fraudulento, de modo que competiria ao adquirente do bem (e não ao Fisco credor) demonstrar a inexistência de *consilium fraudis*.<sup>5</sup> Essa corrente partia do pressuposto que o devedor somente tinha ciência da existência do executivo fiscal contra si no momento em que se dava a citação e, portanto, somente após esse fato, a alienação de seus bens se presumiria fraudulenta, cabendo ao terceiro, que comprou o bem do devedor, comprovar que não efetuou o negócio jurídico em conluio com aquele para que a presunção de fraude fosse afastada.

Uma outra corrente, mais conservadora e rigorosa, passou a entender que somente ocorreria a fraude quando, após a realização da penhora sobre o bem na execução fiscal, fosse efetuado o registro deste ato na escritura do imóvel ou na documentação relativa ao bem móvel, antes da alienação do bem para terceiros. Segundo esse entendimento, a publicidade efetivada através do registro serviria como marco para a aferição da boa-fé do adquirente.<sup>6</sup> Esse pensamento passou a priorizar,

4 RESP 161.620/SP, Rel. Ministro Milton Luiz Pereira, julgado em 15.03.2001; RESP 136.577/SP, Rel. Min. José Delgado, julgado em 06/10/1997; RESP 59.659/RS, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, julgado em 19.04.1995; RESP 33.993/SP, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, julgado em 23.05.1994.

5 Como exemplos de precedentes citamos os seguintes: RESP 810.489/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 23/06/2009; RESP 844.814/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 03/02/2009; RESP 751.481/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 25/11/2008; REsp 743.963/DF, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 28/10/2008.

6 Citamos como precedentes os seguintes: REsp 66180/PR, Rel. Ministro Barros Monteiro, Quarta Turma, julgado em 27/04/1999; REsp 193048/PR, Rel. Ministro Ruy Rosado de Aguiar, Quarta Turma, julgado em 02/02/1999; REsp 493914/SP, Rel. Ministro Fernando Gonçalves, Quarta Turma, julgado em 08/04/2008; REsp 921160/RS, Rel. Ministro Sidnei Beneti, Terceira Turma, julgado em 08/02/2008.

dessarte, o elemento subjetivo do terceiro comprador do bem, em detrimento do próprio estado psíquico do devedor, no intuito de proteger o terceiro de boa-fé, pois antes do registro não seria crível, a princípio, que o terceiro soubesse da existência de qualquer ônus sobre o bem.

Entretanto, o surgimento da nova redação do dispositivo ensejou um início de alteração dessas correntes, ainda que em casos isolados. Passou-se a afirmar que, a partir da vigência da Lei Complementar n.º 118/2005, a presunção de fraude à execução foi antecipada para o momento da inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa<sup>7</sup>.

Nesse momento de transição, alguns julgados, defendendo um entendimento misto, cuidaram de esclarecer que a inscrição em dívida ativa geraria uma presunção relativa de fraude, enquanto que o registro da penhora daria ensejo a uma presunção absoluta.<sup>8</sup>

Percebe-se, dentro desse contexto, que a alteração legislativa foi de extrema relevância para os interesses da Fazenda Pública, pois o entendimento majoritário que havia se firmado no Judiciário tornava praticamente impossível a caracterização da fraude à execução e sua comprovação pelo Fisco, além de que proporcionava ao devedor tempo suficiente para alienar seus bens após o ajuizamento do processo executivo (e após a sua própria citação) sem que houvesse configuração de fraude, já que o procedimento de registro da penhora, quando efetuada, somente ocorria (e ainda ocorre) depois de vários anos do ajuizamento do feito e, em tempo ainda maior, se considerarmos a contagem a partir do momento da inscrição do crédito em Dívida Ativa.

Ademais, a jurisprudência anterior prestigiava desproporcionalmente o terceiro adquirente de boa-fé (que pode ter sido negligente ao não avaliar devidamente a situação patrimonial do alienante) sobrepujando a autoridade e efetividade da função jurisdicional (inutilizando o processo executivo judicial) e renegando a importância no recolhimento do crédito público. Sem mencionar que, quando exigia o registro da penhora para que houvesse presunção de fraude, o raciocínio levava à conclusão de que inexistiria fraude à execução quando a alienação envolvesse bens que não se sujeitam a registro ou averbação.

Importante destacar, ainda, que a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, com base nos precedentes que entendiam pelo reconhecimento da fraude somente após o registro da penhora (que constituíam a grande maioria), editou, em 18 de março de 2009, após a

7 Principais precedentes sobre o assunto: Ag 1019882/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 06/10/2009; REsp 726.323/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 04/08/2009; Ag 1048510/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19/08/2008; REsp 810.489/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 23/06/2009.

8 Trata-se do REsp. 726.323/SP, publicado no DJe de 17.08.2009, relatado pelo Ministro Mauro Campbell Marques.

vigência da nova redação do multicitado Art. 185, o verbete sumular de n.º 375 que passou a ser aplicado em todos os casos que tratavam de fraude à execução tributária<sup>9</sup>. De acordo com o preceito “*o reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente*”. Isto é, se não houvesse o registro da penhora, a fraude à execução somente existiria se fosse comprovada a má-fé do terceiro que adquiriu o bem do devedor.

Nesse ponto, alertamos que referida súmula aponta como precedentes<sup>10</sup>, em sua maioria, julgados relativos a demandas cíveis, processos de execução entre entes privados (cuja relação jurídica difere daquela formada pela ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e para a qual não tem aplicação as previsões do Código Tributário Nacional, mas sim as do Código Civil e do Código de Processo Civil), sendo que os únicos casos concernentes a execuções fiscais tratavam de fatos ocorridos antes da entrada em vigor da nova redação do Art. 185 ora sob análise, o que implica dizer que a súmula não deveria ter sido aplicada aos casos que contemplavam alienações de bens verificadas após a inscrição em dívida ativa que tenha ocorrido a partir de 09 de junho de 2005. Não foi essa, no entanto, a conclusão a que chegaram os julgados que se sucederam à edição do verbete, confundindo os interesses públicos com os dos particulares<sup>11</sup>.

Dentro deste turbilhão de pontos de vista e, com a devida vênia e respeito aos membros do Tribunal Superior, de equívoco na aplicação da Súmula 375/STJ, foi julgado na sessão de 10/11/2010, da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, o recurso representativo da controvérsia de que ora se trata, tendo a Seção, por unanimidade e sem maiores discussões, dado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, uniformizando a linha de raciocínio que passaria a ser adotada na Corte Superior, nos termos da seguinte ementa<sup>12</sup>:

---

9 Ag 1168534/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/11/2010; REsp 1177830/MG, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/03/2010; REsp 1137103/RN, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/03/2010; Ag 1019882/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/08/2009.

10 A informação pode ser encontrada no seguinte endereço eletrônico: <[http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&livre=s%FAmula+375&b=SUMU](http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=s%FAmula+375&b=SUMU)>

11 Com exceção de alguns precedentes que já entendiam pela aplicação da nova redação do Art. 185 do Código Tributário Nacional, em detrimento da aludida súmula, já existente na época dos julgamentos: Ag 1019882/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/08/2009; REsp 726.323/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/08/2009; REsp 810.489/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/06/2009.

12 Importante mencionar que o particular opôs embargos de declaração em face dessa decisão, os quais ainda não haviam sido julgados quando da publicação do presente artigo.

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE TERCEIRO. FRAUDE À EXECUÇÃO FISCAL. ALIENAÇÃO DE BEM POSTERIOR À CITAÇÃO DO DEVEDOR. INEXISTÊNCIA DE REGISTRO NO DEPARTAMENTO DE TRÂNSITO - DETRAN. INEFCÁCIA DO NEGÓCIO JURÍDICO. INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA. ARTIGO 185 DO CTN, COM A REDAÇÃO DADA PELA LC N.º 118/2005. SÚMULA 375/STJ. INAPLICABILIDADE.

1. *A lei especial prevalece sobre a lei geral (lex specialis derogat lex generalis), por isso que a Súmula n.º 375 do Egrégio STJ não se aplica às execuções fiscais.*

2. O artigo 185, do Código Tributário Nacional - CTN, assentando a presunção de fraude à execução, na sua redação primitiva, dispunha que:

“Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução .

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados pelo devedor bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida em fase de execução.”

3. A Lei Complementar n.º 118, de 9 de fevereiro de 2005, alterou o artigo 185, do CTN, que passou a ostentar o seguinte teor:

“Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.”

4. *Consectariamente, a alienação efetivada antes da entrada em vigor da LC n.º 118/2005 (09.06.2005) presumia-se em fraude à execução se o negócio jurídico sucedesse a citação válida do devedor; posteriormente à 09.06.2005, consideram-se fraudulentas as alienações efetuadas pelo devedor fiscal após a inscrição do crédito tributário na dívida ativa.*

5. A diferença de tratamento entre a fraude civil e a fraude fiscal justifica-se pelo fato de que, na primeira hipótese, afronta-se interesse privado, ao passo que, na segunda, interesse público, porquanto o recolhimento dos tributos serve à satisfação das necessidades coletivas.

6. É que, consoante a doutrina do tema, *a fraude de execução, diversamente da fraude contra credores, opera-se in re ipsa, vale dizer, tem caráter absoluto, objetivo, dispensando o concilium fraudis.* (FUX, Luiz. O novo processo de execução: o cumprimento da sentença e a execução extrajudicial. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 95-96 / DINAMARCO, Cândido Rangel. Execução civil. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 278-282 / MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 210-211 / AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 472-473 / BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 604).

7. A jurisprudência hodierna da Corte preconiza referido entendimento consoante se colhe abaixo:

“O acórdão embargado, considerando que não é possível aplicar a nova redação do art. 185 do CTN (LC 118/05) à hipótese em apreço (*tempus regit actum*), respaldou-se na interpretação da redação original desse dispositivo legal adotada pela jurisprudência do STJ”. (EDcl no AgRg no Ag 1.019.882/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 06/10/2009, DJe 14/10/2009) “Ressalva do ponto de vista do relator que tem a seguinte compreensão sobre o tema: [...] b) Na redação atual do art. 185 do CTN, exige-se apenas a inscrição em dívida ativa prévia à alienação para caracterizar a presunção relativa de fraude à execução em que incorrem o alienante e o adquirente (regra aplicável às alienações ocorridas após 9.6.2005);”. (REsp 726.323/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 04/08/2009, DJe 17/08/2009) “Ocorrida a alienação do bem antes da citação do devedor, incabível falar em fraude à execução no regime anterior à nova redação do art. 185 do CTN pela LC 118/2005”. (AgRg no Ag 1.048.510/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19/08/2008, DJe 06/10/2008) “A jurisprudência do STJ, interpretando o art. 185 do CTN, até o advento da LC 118/2005, pacificou-se, por entendimento da Primeira Seção (EREsp 40.224/SP), no sentido de só ser possível presumir-se em fraude à execução a alienação de bem de devedor já

citado em execução fiscal”. (REsp 810.489/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 23/06/2009, DJe 06/08/2009)

8. A inaplicação do art. 185 do CTN implica violação da Cláusula de Reserva de Plenário e enseja reclamação por infringência da Súmula Vinculante n.º 10, verbis: “Viola a cláusula de reserva de plenário (cf, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte.”

9. Conclusivamente: (a) a natureza jurídica tributária do crédito conduz a que a simples alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, pelo sujeito passivo por quantia inscrita em dívida ativa, sem a reserva de meios para quitação do débito, gera presunção absoluta (*jure et de jure*) de fraude à execução (lei especial que se sobrepõe ao regime do direito processual civil); (b) a alienação engendrada até 08.06.2005 exige que tenha havido prévia citação no processo judicial para caracterizar a fraude de execução; se o ato translativo foi praticado a partir de 09.06.2005, data de início da vigência da Lei Complementar n.º 118/2005, basta a efetivação da inscrição em dívida ativa para a configuração da figura da fraude; (c) *a fraude de execução prevista no artigo 185 do CTN encerra presunção jure et de jure, conquanto componente do elenco das “garantias do crédito tributário”;* (d) a inaplicação do artigo 185 do CTN, dispositivo que não condiciona a ocorrência de fraude a qualquer registro público, importa violação da Cláusula Reserva de Plenário e afronta à Súmula Vinculante n.º 10, do STF.

10. In casu, o negócio jurídico em tela aperfeiçoou-se em 27.10.2005, data posterior à entrada em vigor da LC 118/2005, sendo certo que a inscrição em dívida ativa deu-se anteriormente à revenda do veículo ao recorrido, porquanto, consoante dessume-se dos autos, a citação foi efetuada em data anterior à alienação, restando inequívoca a prova dos autos quanto à ocorrência de fraude à execução fiscal.

11. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução STJ n.º 08/2008.” (Grifos nossos)

O julgado pôs fim a todas as dúvidas existentes acerca do assunto e definiu a questão em observância à melhor técnica, respeitando a previsão legal expressa do diploma tributário, favorecendo o interesse público na coibição e punição dos atos indevidos de disposição do patrimônio do devedor que prejudicam o erário, frustram a execução

fiscal e dificultam a recuperação do crédito que, ao fim e ao cabo, pertence a toda à sociedade.

O primeiro elogio que fazemos ao julgado paradigmático consiste no correto reconhecimento da impossibilidade de aplicação da Súmula 375/STJ às relações tributárias, já que estas não foram contempladas pelo enunciado (que não foi concebido a partir da interpretação de normas tributárias) e decerto merecem tratamento próprio e diferenciado daquele dispensado às relações entre particulares, sobretudo, como visto, após a nova redação do Art. 185 do Código Tributário Nacional.

Importante conferir trecho do voto do Ministro Relator, que aborda o assunto:

O segundo aspecto de extremo relevo para a fixação da tese é o de que os precedentes que levaram à edição da Súmula n.º 375/STJ não foram exarados em processos tributários nos quais se controveceu em torno da redação do artigo 185 do CTN, de forma que o Enunciado não representa óbice algum ao novo exame da questão. Acrescente-se que a diferença de tratamento entre a fraude civil e a fraude fiscal justifica-se pelo fato de que, na primeira hipótese, afronta-se interesse privado, ao passo que, na segunda, interesse público, porquanto o recolhimento dos tributos serve à satisfação das necessidades coletivas.

E complementa:

Outrossim, mercê da mitigação da presunção de fraude na execução civil privada, por força da Súmula n.º 375 do Egrégio STJ, o fenômeno é indiferente quanto à execução fiscal, cujo escopo não visa interesse particular, senão público.

Restou, dessarte, devidamente esclarecido que o verbete em comento não tem aplicação às causas tributárias, embora a uma primeira vista possa confundir o intérprete. Importante destacar que esse cuidado com a adequação do entendimento da C. Corte foi também adotado pela Ministra Nancy Andrighi ao proferir voto como relatora de três recursos especiais repetitivos (RESPs 1.112.648/DF, 956.943/PR e 773.643/DF) que tratam dos requisitos necessários para a caracterização da fraude à execução de acordo com a Súmula 375/STJ e que foram afetados para a Corte Especial, cujo julgamento, iniciado antes da análise do recurso ora comentado, ainda não foi finalizado. Já naquela ocasião a d. Ministra destacou, com todo acerto, que a discussão daqueles autos não poderia ser aplicada aos casos de fraude às execuções fiscais, pois estas se sujeitam a regramento específico<sup>13</sup>.

<sup>13</sup> Julgamento iniciado em 07.04.2010 e suspenso logo após a prolação do voto da Ministra Relatora devido ao pedido de vista do Ministro João Otávio de Noronha, que ainda não havia apresentado

Também não poderíamos olvidar de louvar a interpretação conferida pelo julgado *sub examinem* à norma que rege a situação de fato, pois além de seguir doutrina majoritária de renome, teve o cuidado de diferenciar a fraude à execução fiscal da fraude contra credores do direito civil.

Segundo o d. Ministro Relator,

a partir da vigência da Lei Complementar n.º 118/2005 e da nova redação do artigo 185 do CTN, a fraude à execução deve passar a ostentar uma nova disciplina, antecipando-se a presunção de fraude para o momento da inscrição em dívida ativa

[...] Consectariamente, o entendimento escorreito deve ser o que conduz a que o registro da penhora não pode ser exigência à caracterização da fraude no âmbito dos créditos tributários, porquanto, nesse campo, há uma regra própria e expressa, máxime após a vigência da Lei Complementar n.º 118/2005, porquanto o vício exsurge antes mesmo da citação da parte, mercê de a inscrição na dívida ativa ser precedida de processo administrativo.

Justifica-se a afirmação pelo fato de se tratar a fraude à execução de uma presunção jurídica, isto é presume-se que o devedor tem conhecimento acerca da existência do crédito tributário líquido, certo e exigível quando procede à alienação do seu patrimônio no intuito de evadir-se do cumprimento de sua obrigação. Por isso que a redação anterior do Art. 185 do Código Tributário Nacional afirmava que a fraude se presumia quando o crédito tributário estivesse em fase de execução, pois nesse momento seria bastante provável que o devedor já tivesse ciência acerca da execução do crédito de sua responsabilidade, especialmente quando já tinha ocorrido sua citação nos autos.

A nova redação também não desconsidera essa presunção, já que antes do ajuizamento da execução fiscal é muito provável também que o devedor tenha notícia da existência do crédito tributário, considerando-se que a inscrição deste em Dívida Ativa é precedida da instauração de um processo administrativo de lançamento regido pelos princípios do contraditório e da ampla defesa, no qual o devedor também é intimado pelo sujeito ativo para pagar o crédito ou impugnar o seu lançamento. Sem

---

seu voto quando da elaboração do presente artigo . Destacamos que a d. Ministra Relatora entendeu, naquele caso, cujas razões não se aplicam às execuções fiscais, com fundamento na distribuição dinâmica do ônus da prova e no princípio da boa-fé objetiva, que a partir do ajuizamento da ação, antes mesmo da citação, estabelece-se uma presunção relativa de má-fé, cabendo ao adquirente do bem demonstrar que agiu de boa-fé (pois caberia a ele efetuar pesquisas nos cartórios distribuidores da comarca do bem e naquelas em que o devedor residiu nos últimos cinco anos antes de proceder à compra), sendo que o registro no Cartório de Registros de Imóveis seria necessário para que a presunção de má-fé passasse a ser absoluta.

mencionar os casos em que o próprio contribuinte procede ao lançamento, como se verifica nos denominados tributos sujeitos a lançamento por declaração ou por homologação, quando o sujeito passivo reconhece o crédito, confessa ao Fisco que é devedor daquela quantia, mas não efetua o recolhimento do seu respectivo valor.

Sem mencionar que, nos dias atuais, qualquer comprador dotado de um mínimo de precaução busca informações sobre a situação financeira do alienante e procura identificar quais ônus recaem sobre o seu patrimônio e que poderiam inviabilizar o negócio ou impor-lhe uma certa parcela de riscos, sobretudo quando esses dados se tornaram de fácil acesso por qualquer indivíduo. No que diz respeito aos créditos tributários, *verbi gratia*, qualquer pessoa pode acessar o sítio eletrônico das Receitas Federais, Estaduais e Municipais e obter certidões negativas informando tão somente o número do cadastro de pessoa física (CPF) do alienante. Por isso que é possível se asseverar, atualmente, que existe uma grande probabilidade de o comprador do bem saber da existência de créditos tributários inscritos em Dívida Ativa em nome do alienante-devedor e que, se ainda assim, optou por efetuar o negócio, o fez com a ciência de que estaria prejudicando o Fisco.

Em razão disso é que se pode afirmar que a fraude é presumida e, em função da natureza e características da relação tributária é que se diz que na fraude à execução fiscal essa presunção é tida como absoluta (*jure et de jure*), não sendo necessário que o Fisco prejudicado comprove a má-fé do devedor quando este procede à alienação do seu patrimônio, nem a existência de conluio fraudulento daquele com o adquirente do bem. A fraude se caracteriza por elementos puramente objetivos: crédito tributário inscrito em Dívida Ativa e alienação de patrimônio que conduza à insolvência do sujeito passivo. Andou bem o legislador ao reconhecer esse aspecto na nova redação do Art. 185 do Código Tributário Nacional e caminhou bem a Egregia Corte Superior ao aplicar corretamente o dispositivo legal em julgado que será replicado por todo o território nacional em causas semelhantes.

Saliente-se que esse tipo de presunção (absoluta) também não admite prova em contrário, não sendo possível que o devedor afaste a ocorrência da fraude pela comprovação de que agiu de boa-fé ao vender seus bens, pois ainda nessa hipótese a fraude se configura<sup>14</sup>. Protege-se o interesse coletivo no recebimento do crédito, representando o instituto uma das inúmeras garantias de que se reveste o crédito tributário.

<sup>14</sup> Enquanto que nas relações privadas, regidas pelo Direito Civil, a ocorrência da fraude contra credores pressupõe, em regra, a insolvência do alienante e a intenção de prejudicar os credores por parte de ambos os sujeitos participantes do negócio, salvo nos casos em que a alienação do bem ocorre após o registro da penhora, conforme definiu a Ministra Nancy Andrighi no voto mencionado na nota anterior, porque se dependéssemos da mera redação do Art. 593 do CPC, a comprovação da má-fé não seria requisito para configuração da fraude, já que é absolutamente presumida.

Essa circunstância também foi reconhecida pelo voto do Ministro Luiz Fux:

Deveras, a fraude de execução, diversamente da fraude contra credores, opera-se *in re ipsa*, vale dizer, tem caráter absoluto, objetivo, dispensando o concilium fraudis. [...] A natureza jurídica tributária do crédito conduz a que a simples alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, pelo sujeito passivo por quantia inscrita em dívida ativa, sem a reserva de meios para quitação do débito, gera presunção absoluta (*jure et de jure*) de fraude à execução (lei especial que se sobrepõe ao regime do direito processual civil).

A doutrina já sedimentou esse mesmo raciocínio, conforme se observa do escólio de Aliomar Baleeiro, Hugo de Brito Machado e Teori Albino Zavascki, citados no bojo do recurso especial da Fazenda Nacional apresentado nos autos do processo em testilha:

*O CTN, no art. 185, estabelece uma presunção juris et de jure, isto é, sem possibilidade de prova em contrário, de que é fraudulenta, contra o Fisco, a alienação ou oneração de bens, ou seu começo, por sujeito passivo, desde que o crédito tributário contra ele esteja regularmente inscrito.* [BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. RJ, 10 ed., pág. 604].

A presunção de fraude na alienação de bens é mais uma garantia do crédito tributário. Presume-se fraudulenta, diz o art. 185 do CTN, alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução. [...] *Cuida-se de presunção legal absoluta, isto é, que não admite prova em contrário.* [MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2002].

“Trata-se de presunção juris et de jure (STJ, REsp 2.250, 1<sup>a</sup> Turma, Min. Cesar Asfor Rocha, RSTJ 57/175; REsp 81.297, 1<sup>a</sup> Turma, Min. Demócrito Reinaldo, DJ de 16.12.1996, p. 63.712. Na doutrina: ALIOMAR BALEEIRO. Direito tributário brasileiro. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 604.) e tem os seguintes pressupostos necessários: a) a existência de um crédito fiscal devidamente inscrito em dívida ativa e ‘em fase de execução’; b) a insolvência do devedor, ou seja, a falta de outros ‘bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida’ (CTN, art. 185, parágrafo único).” [ZAVASCKI, Teori Albino. Comentários ao Código de Processo Civil, vol. 8, 2<sup>a</sup> ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 275]”.

Alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça demonstram que aquela C. Corte já havia agasalhado a posição de que a presunção da fraude à execução fiscal seria de índole absoluta, antes mesmo do julgamento do presente recurso representativo de controvérsia e ainda sob a égide da anterior redação do Art. 185 do Código Tributário Nacional:

“TRIBUTARIO E PROCESSUAL CIVIL. FRAUDE A EXECUÇÃO FISCAL. ALIENAÇÃO DE BENS DO SOCIO-GERENTE APÓS CITAÇÃO DA EMPRESA EXECUTADA. CARACTERIZAÇÃO.

I - NO SISTEMA JURÍDICO-TRIBUTARIO VIGENTE O SOCIO-GERENTE E RESPONSÁVEL - POR SUBSTITUIÇÃO - PELAS OBRIGAÇÕES TRIBUTARIAS RESULTANTES DE ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO A LEI OU CLAUSULAS DO CONTRATO SOCIAL.

II - A PRESUNÇÃO DE FRAUDE A EXECUÇÃO, CONFORME PREVISTA NO ART.185 DO CTN, E “JURIS ET DE JURIS”.

III - CONSIDERA-SE FRAUDE A EXECUÇÃO A ALIENAÇÃO DOS BENS DE SOCIO-GERENTE A SEUS FILHOS, APÓS A PROPOSITURA DA AÇÃO EXECUTIVA E CITAÇÃO DA EMPRESA EXECUTADA, PELA QUAL É RESPONSÁVEL TRIBUTARIO. PRECEDENTES. IV - RECURSO PROVIDO, SEM DISCREPANCIA.

(REsp 81297/RS, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28/11/1996, DJ 16/12/1996 p. 50754)”.

“TRIBUTARIO, CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. FRAUDE A EXECUÇÃO. BEM IMÓVEL ALIENADO ANTES DA EXECUÇÃO MAS POSTERIOR A SUA TRANSCRIÇÃO NO REGISTRO IMOBILIARIO. ARTS. 530, I, 533 DO CODIGO CIVIL E 185 DO CTN.

- A PROPRIEDADE IMOBILIARIA SO SE TRANSMITE APÓS A TRANSCRIÇÃO DO TÍTULO NO REGISTRO DE IMÓVEIS.

- A PRESUNÇÃO DE FRAUDE PREVISTA NO ART. 185 DO CTN E JURIS ET DE JURIS’.

- PODE SOFRER CONSTRIÇÃO JUDICIAL O IMÓVEL ALIENADO POR ESCRITURA PÚBLICA FIRMADA EM

DATA ANTERIOR A EXECUÇÃO FISCAL MAS LEVADO A TRANSCRIÇÃO NO REGISTRO IMOBILIARIO SOMENTE DEPOIS DE SEU AJUIZAMENTO.

- RECURSO PROVIDO.

(REsp 2250/SP, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/10/1993, DJ 08/11/1993 p. 23515)”.

Por fim, merece registro o acerto do voto condutor em observar no caso o preceito contido na Súmula Vinculante n.º 10<sup>15</sup> do Supremo Tribunal Federal, pois havendo norma expressa (Art. 185 do Código Tributário Nacional) que determina a presunção de fraude desde a inscrição em dívida ativa, o afastamento desta premissa por órgão fracionário de Tribunal (para entender, *v.g.*, que a fraude se configuraria somente com o registro da penhora) implicaria em declaração implícita de inconstitucionalidade daquele dispositivo legal sem observância, contudo, da cláusula de reserva de Plenário, prevista no Art. 97 da Constituição Federal.

Isto é, entenderam os d. Julgadores que o dispositivo legal constante do Diploma Tributário não padece de vício de inconstitucionalidade, pois caso contrário teriam decidido pela instauração do Incidente de Inconstitucionalidade (Arts. 480 a 482 do Código de Processo Civil), submetendo, assim, o julgamento do feito à Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, órgão competente para análise da constitucionalidade de normas infralegais, ainda que em sede de recurso especial.

### 3 CONCLUSÃO

Após esmiuçar o julgado em epígrafe e o contexto jurisprudencial em que foi produzido, percebemos que o C. Superior Tribunal de Justiça evoluiu no tratamento da fraude à execução fiscal, em compasso com a evolução normativa engendrada no Código Tributário Nacional, que apesar de ter aguardado em torno de cinco anos para ser reconhecida, o foi com a costumeira maestria e profundidade que sempre permeiam os julgamentos do Ministro Luiz Fux e dos demais membros da Primeira Seção.

Restou assegurado o interesse público no devido recolhimento do crédito tributário, que é revertido em sua integralidade em benefícios à população como um todo, sobrepondo-o aos interesses particulares, deveras escusos, daqueles que intentam dilapidar seus bens para esquivar-se de sua obrigação para com o Fisco e toda a comunidade. O julgado é digno de aplausos e merece ser seguido por todo o Judiciário nacional,

---

<sup>15</sup> “Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte”.

não só nas causas relativas à Fazenda Nacional mas também naquelas que concernem às Fazendas Estaduais e Municipais, como exemplo da correta aplicação do direito vigente à espécie e em decorrência da especial força vinculativa que reveste os julgados proferidos sob a sistemática do Art. 543-C do Código de Processo Civil.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

CAHALI, Yussef Said. *Fraudes contra credores*: fraude contra credores, fraude à execução, ação revocatória falencial, fraude a execução fiscal e fraude a execução penal. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

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

COELHO, Sacha Calmon Navarro Coelho. *Curso de direito tributário brasileiro*: comentários a Constituição e ao Código Tributário Nacional, artigo por artigo. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

FREITAS, Vladimir Passos de Freitas. *Código Tributário Nacional comentado*: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro* (administrativo e judicial). 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário*: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2008.

ZAVASCKI, Teori Albino. *Comentários ao Código de Processo Civil*, vol. 8, 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.