

FRAUDE À EXECUÇÃO FISCAL: Presunção absoluta quanto ao crédito tributário.

Tatiana Alves Rodrigues Zanardo¹; Francisco Ricardo de Moraes Arrais²

¹ Graduanda em Direito, Instituição de ensino Faculdades Integradas de Três Lagoas – FITL/AEMS

² Mestre em Direito - UNIMAR; Docente das Faculdades Integradas de Três Lagoas – FITL/AEMS

RESUMO

Esse artigo visa fazer uma abordagem sobre a fraude à execução fiscal, decorrente de ato de o devedor alienar ou, desfazer-se por outra forma qualquer, de patrimônio, que, potencialmente possa garantir débito existente perante o credor, sem que opte por reservar outros bens que poderiam suportar a dívida existente. O ordenamento vigente impõe aos adquirentes de bens móveis e imóveis um dever objetivo de atenção e diligência, qual seja, o de verificar se o alienante, inclusive em vendas sucessivas, não se encontra em débito para com a Fazenda Pública, inscrito em Dívida Ativa.

PALAVRAS-CHAVE: crédito tributário; dívida ativa; fraude.

1 INTRODUÇÃO

A fraude à execução fiscal configura-se com a dilapidação do patrimônio pelo devedor, após a inscrição em dívida ativa do crédito tributário, que o torne insolvente.

O legislador, visando proteger o crédito público, conferiu à Fazenda Pública, desde o momento da inscrição do crédito em dívida ativa, a possibilidade de decretação da fraude, a fim de que o devedor não venha frustrar a cobrança com a transferência de seu patrimônio a terceiros, e se assim o fizer, o ato será considerado ineficaz ao credor.

Assim, tratamento diferenciado foi dado entre a fraude civil e a fraude fiscal, justificando-se pelo fato de que, na primeira hipótese, afronta-se interesse privado, e na segunda, interesse público, uma vez que o recolhimento de tributos serve à satisfação das necessidades coletivas. Esse foi o entendimento do Recurso Especial representativo de controvérsia, conhecido e provido pelo Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial nº 1141990/PR).

Neste artigo, a finalidade será falar sobre a fraude à execução em face de créditos tributários, deixando os não tributários, assunto ainda divergente na corte superior, para ser abordado em outra oportunidade.

Apenas para constar que a primordial diferença entre a decretação de fraude

à execução em face de crédito tributário e não tributário, é que, ausente uma legislação específica com relação ao crédito não tributário, a configuração da fraude leva em consideração a boa-fé do adquirente, que será presumida, se ausente qualquer registro de constrição perante a matrícula do bem imóvel.

Ao passo que na fraude à execução que envolva crédito tributário, a jurisprudência encontra-se pacificada na correta aplicabilidade e observância dos requisitos presentes na lei. Trata-se de presunção legal absoluta.

2 DA ALIENAÇÃO DE BENS

Inicialmente, deve-se contextualizar a fraude à execução fiscal no ordenamento jurídico. Prevista no Código Tributário Nacional, em seu 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”.

Logo, não é necessária que já tenha sido distribuída a ação de execução fiscal, bastando que o crédito esteja regularmente inscrito em dívida ativa.

De fato, a jurisprudência é firme no sentido de que se trata de absoluta a presunção de fraude à execução fiscal quando o executado realiza a transmissão de imóvel de sua propriedade, posteriormente à inscrição de débito em dívida ativa, tornando ineficaz o ato, prescindindo, inclusive, de prova de má-fé do adquirente.

Tal presunção poderá ser afastada, caso o devedor, tenha a cautela de reservar outros bens que sejam suficientes ao pagamento da dívida.

Ainda nesta seara, o Código de Processo Civil aponta em seu artigo 792, as hipóteses de alienação e oneração de bem que pode ser caracterizada como fraude à execução.

Ou seja, caracterizaria a fraude à execução fiscal a alienação ou oneração de bens por devedor de crédito já inscrito em dívida ativa e que se encontra em cobrança judicial, por meio da execução fiscal, desde que não tenha reservado bens suficientes ao pagamento da dívida.

Assim, a presunção legal da ocorrência de fraude independe da efetivação da cobrança judicial do crédito com a citação válida do executado, redação que foi dada pela Lei Complementar nº 118/2005. E esse novel da legislação deixou de

entender necessária a averbação nos cartórios públicos da certidão de ajuizamento da ação de execução ou da constrição efetivada, primando-se, a partir de então, pelo interesse público em detrimento do interesse privado, qual seja, o adquirente de boa-fé.

3 EXECUÇÃO FISCAL – LEI N. 6.830/80

A Execução Fiscal possui regimento próprio no ordenamento jurídico, de modo que se configura como sendo a cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias, regendo-se pela Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1.980, e como a própria lei determinou, subsidiariamente pelo Código de Processo Civil. Logo, o que a lei especial não dispuser, será o Código de Processo Civil que vai disciplinar.

A Dívida Ativa da Fazenda Pública, tributária ou não tributária, trata-se de qualquer valor cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades nominadas acima. Sua cobrança abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.

Ademais, a Dívida Ativa inscrita de forma regular goza da presunção de certeza e liquidez, presunção esta que, a cargo do executado ou de terceiro, pode ser rebatida por prova inequívoca.

Assim, a dívida fiscal surge pelo não pagamento, no tempo devido, de uma determinada obrigação. O devedor natural é o contribuinte, identificado pelas normas legais pertinentes, podendo abranger, inclusive, mais de uma pessoa.

Em alguns casos, a responsabilidade será direta e imediata, decorrendo expressamente do preenchimento de uma situação concreta prevista na lei e demonstrada de forma documental e objetiva, como é o caso da responsabilidade do fiador, do espólio e da massa, entre outros, enumerados no artigo 4º da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80).

4 DA FRAUDE

A fraude à execução fiscal deve ser compreendida como a hipótese em que a alienação ou a oneração de bens que estão sujeitos à execução é feita de forma

indevida e, por isso, é considerada ineficaz.

A configuração da fraude independe de conluio entre os envolvidos e pode ser arguida a qualquer tempo pelo credor, quando o devedor não dispuser de outros bens capazes de suprir a dívida existente.

A fraude à execução prevista no artigo 792 do Código de Processo Civil não se confunde com a fraude contra credores prevista nos artigos 158 a 165 do Código Civil.

A uma, as hipóteses do artigo 792 do Código de Processo Civil compreende: (i) quando sobre o bem pender ação fundada em direito real ou com pretensão reipersecutória, desde que a pendência do processo tenha sido averbada no respectivo registro público; (ii) quando tiver sido averbada, no registro do bem, a pendência do processo de execução; (iii) quando tiver sido averbado, no registro do bem, hipoteca judiciária ou outro ato de constrição judicial originário do processo onde foi arguida a fraude; (iv) quando, ao tempo da alienação ou da oneração, tramitava contra o devedor ação capaz de reduzi-lo à insolvência; (v) nos demais casos expressos em lei.

A duas, a fraude contra credores, prevista no Código Civil, decorre dos negócios de transmissão gratuita de bens ou remissão de dívida, quando o devedor praticar já na condição de insolvente, ou quando reduzido à insolvência, o negocia, sendo que neste caso o ato poderá ser anulado pelos credores por ser considerado lesivo dos seus direitos.

Esse mesmo direito assiste aos credores quando a garantia se tornar insuficiente, ou quando a insolvência for notória, sendo anuláveis os contratos onerosos do devedor insolvente.

Assim, a previsão do Código Civil pode ser arguida por qualquer credor, seja ele pessoa física ou jurídica, em face do devedor.

De forma análoga, a Fazenda Pública, quando verificar que o executado agiu com a finalidade de fraudar a execução, poderá requisitar a anulação do negócio jurídico, caso em que o terceiro interessado deverá recorrer-se ao poder judiciário a fim de ver resguardados os seus interesses.

Ao terceiro adquirente cabe o ônus de provar que adotou todas as medidas cautelares necessárias para a aquisição do bem, quando não sujeito ao registro, mediante a exibição das certidões pertinentes, obtidas no domicílio do vendedor e

no local onde se encontra o bem. Essa é a previsão legal do artigo 792, parágrafo 2º, do Código de Processo Civil.

5 FRAUDE À EXECUÇÃO VERSUS FRAUDE CONTRA CREDORES

Conforme já abordado acima, a fraude à execução não se confunde com a fraude contra credores, ainda que sejam institutos que protegem o crédito do credor contra atos de insolvência do devedor, configuram-se em instrumentos diversos, regidos por normas distintas, com procedimentos próprios e consequências legais diferenciadas (Melo Filho et al, 2020).

A fraude contra credores, regulada pelo Código Civil, nos artigos 158 a 165, consiste em um vício social onde o devedor, ciente do prejuízo (*eventus damni*) que causará ao credor, aliena ou onera bem de sua propriedade em conluio com um terceiro adquirente (*consilium fraudis*).

Essa fraude contra credores é causa de anulabilidade do ato.

A fraude à execução é regulada pelo direito público, prevista nos artigos 792 e 828 do Código de Processo Civil, e no artigo 185 do Código Tributário Nacional, em relação ao crédito tributário. Esse instituto pode ser reconhecido por meio de incidente processual em demanda já em curso, por simples petição e independentemente do tipo de ação em tramitação.

Os pressupostos e procedimentos exigidos para o reconhecimento da fraude contra credores não são os mesmos exigidos para o reconhecimento da alienação fraudulenta em relação à defesa do crédito tributário inscrito em dívida ativa, e da qual decorre presunção absoluta.

Na primeira, a boa-fé do terceiro adquirente é presumida quando não há qualquer ato ou fato oponível a terceiros apontado no assento registral do bem. A presunção figura na forma relativa (*juris tantum*), conforme orientação aplicada pelos tribunais superiores. Na segunda, não há espaço para debates acerca da prova da má-fé do adquirente, em relação à fraude à execução tributária.

A aplicação do instituto na área tributária é extremamente rigorosa, sendo que os critérios estabelecidos no artigo 185 do Código Tributário Nacional são objetivos, o que conduz a que os adquirentes de bens móveis e imóveis têm um dever objetivo de atenção e diligência, qual seja, o de verificar se o alienante não se encontra em débito inscrito em Dívida Ativa para com a Fazenda Pública, sobretudo,

perante a União, Estados e Município de sede do domicílio do vendedor, e igualmente no local onde se localiza o bem objeto da alienação.

Diferentemente do crédito privado e público que não se constituam em tributos, a alienação sucessiva de imóveis por devedor, segue a linha interpretativa geral, ou seja, desde que tais bens não tenham sido objeto de penhora registrada ou com qualquer outro tipo de averbação de ônus oponível a terceiro junto à matrícula dos imóveis, será caso de presunção de boa-fé do terceiro adquirente, com inversão do ônus da prova ao credor, que terá que comprovar a má-fé daquele de adquiriu o bem após sucessivas alienações, entendimento dominante nas cortes superiores (Melo Filho *et al*, 2020, pág. 432).

6 O CRÉDITO TRIBUTÁRIO E O CRÉDITO NÃO TRIBUTÁRIO

A norma que rege a fraude à execução em relação ao crédito tributário é o artigo 185 do Código de Tributário Nacional, não se aplicando ao crédito não tributário, que é regido pelas normas do Código de Processo Civil.

Assim para os créditos não tributários, aplica-se o entendimento da Súmula 375 do Superior Tribunal de Justiça, que adotou que o reconhecimento da fraude à execução depende de registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente, entendimento este que não se aplica à execução fiscal tributária, em razão do regramento próprio do instituto presente no artigo 185 do Código Tributário Nacional.

Como visto, não se exige o ajuizamento da execução fiscal, tampouco a citação válida do devedor para o reconhecimento da fraude à execução tributária. Exige-se apenas que o débito esteja inscrito em Dívida Ativa, nos termos do ordenamento jurídico vigente.

Desse modo, a alienação ou oneração de bens ou rendas pelo devedor, sem reserva de patrimônio para quitação da dívida, ocorrida após a inscrição do débito tributário em dívida ativa, configura-se fraude à execução, cujo reconhecimento não necessita de procedimento específico, independentemente de demanda judicial já em curso, ou do prévio registro de penhora, tampouco prescinde de comprovação de má-fé do terceiro adquirente.

Ressalva-se que a aplicação do novel atual é para os casos de fraude

ocorrida após a alteração da norma pela LC nº 118/2005, sendo que para caracterizar a fraude anteriormente a este marco, exige-se a existência de prévia demanda judicial com citação efetivada.

Para os créditos públicos não tributários, bem como para os créditos advindos das relações privadas, ou seja, entre sujeitos particulares, o artigo 185 do CTN não tem aplicabilidade, pois este regula apenas os créditos tributários. Assim, para relações obrigacionais que não envolvam crédito tributário, o normativo permanece sendo a aplicabilidade dos preceitos contidos no Código de Processo Civil.

7 DO PROCEDIMENTO

A fraude à execução pode ser reconhecida incidentalmente nos próprios autos da ação em andamento, mediante simples petição intentada pelo credor. Diferentemente da fraude contra credores, que exige o ajuizamento da ação pauliana ou revocatória (Melo Filho *et al*, 2.020).

No entendimento de que a fraude à execução é um vício de natureza processual, tratando-se de matéria de ordem pública, além de atentar contra a dignidade da justiça, alguns doutrinadores defendem que tal instituto pode ser reconhecido de ofício pelo Juízo da causa. Sua ocorrência pode ser levantada nos próprios autos da demanda em tramitação, por mera petição do credor, inclusive no feito executivo fiscal.

O ordenamento jurídico vigente, contudo, preconiza que o terceiro adquirente deverá ser intimado antes do reconhecimento da fraude à execução, ou seja, antes mesmo da penhora do bem, concedendo-lhe o prazo de 15 dias para oposição de embargos de terceiro, conforme previsão legal no parágrafo 4º do artigo 792, do Código de Processo Civil.

No tocante aos créditos tributários, a Fazenda Pública pode ajuizar a execução fiscal com a inclusão de pedido pela declaração de ineficácia e penhora de bens alienados ou onerados pelo sujeito passivo que agiu em fraude. Tal procedimento visa primar pela aplicação dos princípios da economicidade e eficiência, contribuindo para efetividade e celeridade processuais.

O reconhecimento da fraude à execução torna a alienação ou oneração do

bem do executado ineficaz perante o exequente, devolvendo aos envolvidos o *status quo ante*. Assim, a partir da averbação da decisão judicial que declarou a alienação ou oneração ineficaz, e o consequente registro da penhora do bem em favor do credor, possibilita o seguimento com os demais atos processuais para venda judicial do bem.

7.1 Do Redirecionamento da Execução Fiscal

Um importante ponto, ainda controvertido, diz respeito ao marco inicial para o reconhecimento do instituto de fraude quando da ocorrência do redirecionamento da execução fiscal aos responsáveis tributários, quais sejam, sócios-gerentes, administradores, por exemplo, que não constavam inicialmente na sujeição passiva perante a Certidão de Dívida Ativa. Esse tema ainda não se encontra pacificado nos Tribunais Superiores.

Assim, tem julgados afirmando que a citação do responsável tributário acerca do redirecionamento deve ser o marco inicial para aplicação do instituto perante os bens particulares do responsável tributário que teve contra si o feito executivo redirecionado.

Há outros que entendem ser suficiente a citação da sociedade para reconhecimento de fraude.

Na primeira seara, a jurisprudência baseava-se no fato de que, antes do redirecionamento da execução fiscal ao responsável, não havia como o terceiro que adquiriu o patrimônio particular do sócio-gerente da empresa executada saber que o alienante poderia vir a ser responsabilizado por débitos da sociedade a qual ele administrava, já que o ato ainda não era público e notório. Nesses termos, valorizava-se a presunção de boa-fé do adquirente.

No segundo entendimento, considera-se o fato de a citação da empresa ter sido efetivada perante o responsável tributário, na qualidade de representante legal da sociedade, o que, por si só, já comprovaria que o mesmo tinha ciência da existência do feito executivo, aliado ao fato da sua direta participação na dissolução irregular da empresa sem a reserva de bens ou do efetivo pagamento dos tributos devidos, o que, demonstrava previsível o redirecionamento da execução fiscal, evidenciando, portanto, fortes indícios de fraude (Melo Filho et al, 2.020, pág. 434-435).

O fato é que, ausente qualquer publicidade do fato vinculativo da responsabilização da dívida tributária perante o devedor, não há como exigir de terceiros o conhecimento de tal situação. Seria o caso do enquadramento da presunção relativa de fraude, o qual aceita prova em contrário acerca do boa-fé do adquirente.

O adquirente, por mais diligente e cauteloso que possa ser, não teria como prever a situação peculiar do devedor, já que, ao tempo da aquisição do patrimônio dito vendido em fraude, não havia em tramitação qualquer ação judicial contra o vendedor que o colocasse na situação de eventual insolvência.

Logo, o terceiro de boa-fé, em conta dos princípios da segurança jurídica e da previsibilidade nos negócios jurídicos, seria o maior prejudicado.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Verifica-se que os pressupostos exigidos pela lei para presumir fraude à execução, em relação ao crédito tributário, resumem-se em: (i) ocorrência de alienação ou oneração de bens ou rendas pelo devedor; (ii) ausência de reserva suficiente de bens do devedor que garanta o pagamento total da dívida tributária.

Presentes esses requisitos, nem a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, retira a plena aplicação do instituto de fraude. Logo, o parcelamento da dívida perante a Fazenda pública, com o intuito de obter a certidão de regularidade fiscal com o objetivo de se desfazer de patrimônio, sem que exista outro para satisfazer a dívida, e ainda mais, quando tornam-se insolventes, deixando de pagar as parcelas da dívida pactuada, é manobra que corriqueiramente acontece com o devedor tributário, e rotineiramente causa maiores prejuízo ao adquirente dos bens do devedor, principalmente para aqueles, que apesar de estarem de boa-fé, deixaram de adotar todas as cautelas necessárias para se resguardarem do reconhecimento da fraude à execução.

A dinâmica atual da transparência pública e disponibilidade de requerimento de informações, fazem com que, cada vez mais, ao adquirir um bem, o interessado faça uma pesquisa detalhada em face dos bens e das dívidas existentes em nome do alienante, adotando ainda, se necessário, o auxílio profissional de advogados especializados na orientação e consultoria de aquisições de bens, passo muito importante nos dias atuais.

Clara está a supremacia do interesse público presente na proteção da dívida ativa da Fazenda Pública, que nos termos da natureza jurídica tributária do crédito, conduz que a alienação de patrimônio do devedor com débito tributário inscrito em dívida ativa, sem a salvaguarda de recursos para quitação total do débito, gera a presunção absoluta de fraude à execução.

Compete ao terceiro, em viés de adquirir qualquer bem, agir com extrema cautela e diligência acerca da análise da situação cadastral do vendedor, inclusive, dos anteriores proprietários do respectivo bem objeto do negócio, com pesquisas não somente nos cartórios judiciais onde se localiza o bem e do domicílio do devedor, mas também e principalmente nos sistemas de controle de dívida dos Entes Públicos, além da verificação das condições documentais e físicas do objeto do negócio pretendido, sob pena de ver declarada a ineficácia do negócio.

Atente-se que medida semelhante deve ser aplicada aos casos de vendas sucessivas de imóveis, onde a alienação anterior já havia sido feita em fraude, ato essencial para o adquirente que almeja plena segurança na aquisição de um bem, sem correr o risco de sofrer, futuramente, graves prejuízos com a expropriação compulsória do patrimônio adquirido, em face do reconhecimento de fraude à execução tributária.

A fraude à execução tributária, com presunção absoluta (*jure et de jure*), constitui-se, portanto, em ato praticado pelo devedor, após a inscrição do débito em dívida ativa, alienando ou onerando bens ou rendas pertencentes a seu patrimônio, sem a reserva de recursos para saldar o débito, prejudicando o credor e frustrando a cobrança da dívida.

Conclui-se que a fraude tributária se fundamenta no interesse público em melhor tutelar e garantir a proteção máxima do crédito fiscal, impondo ao crédito público tratamento diferenciado, com a finalidade de um bem maior, que seria a arrecadação de tributos em prol da efetivação das políticas públicas necessárias para a coletividade.

9 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL, Código Tributário Nacional, disponível em Vade Mecum Saraiva Compacto; obra coletiva de autoria da Ed. Saraiva. 21ª edição, São Paulo: Saraiva, 2019, p. 829.

_____, Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 03 jun 2021. JUSBRASIL. Disponível em: <<https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/767604180/apelacao-civel-ac-50037585920194049999-5003758-5920194049999>>. Acesso em: 30 maio 2021.

MELO FILHO, J. A. (coordenador) *et al.* Execução Fiscal Aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal. 8ª Edição. Salvador: JusPODIVM, 2020.

PLANALTO, Código de Processo civil, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 30 de maio de 2021.

SCARPINELLA, C. B. Manual de Direito Processual Civil. 6ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.