

- I – os bens inalienáveis e os declarados, por ato voluntário, não sujeitos à execução;*
- II – os móveis, pertences e utilidades domésticas que guarneçam a residência do executado, salvo os de elevado valor ou que ultrapassem as necessidades comuns correspondentes a um médio padrão de vida;*
- III – os vestuários, bem como os pertences de uso pessoal do executado, salvo se de elevado valor;*
- IV – os vencimentos, subsídios, soldos, salários, remunerações, proventos de aposentadoria, pensões, pecúlios e montepios; as quantias recebidas por liberalidade de terceiro e destinadas ao sustento do devedor e sua família, os ganhos de trabalhador autônomo e os honorários de profissional liberal, observado o disposto no § 3.º deste artigo;*
- V – os livros, as máquinas, as ferramentas, os utensílios, os instrumentos ou outros bens móveis necessários ou úteis ao exercício de qualquer profissão;*
- VI – o seguro de vida;*
- VII – os materiais necessários para obras em andamento, salvo se essas forem penhoradas;*
- VIII – a pequena propriedade rural, assim definida em lei, desde que trabalhada pela família;*
- IX – os recursos públicos recebidos por instituições privadas para aplicação compulsória em educação, saúde ou assistência social;*
- X – até o limite de 40 (quarenta) salários mínimos, a quantia depositada em caderneta de poupança;*
- XI – os recursos públicos do fundo partidário recebidos, nos termos da lei, por partido político”.*

O art. 184 do CTN consagra a regra de que mesmo os bens gravados com ônus real ou com cláusulas de inalienabilidade ou impenhorabilidade, não importando a data da constituição do ônus e das cláusulas, respondem pelo crédito tributário, exceção feita àqueles bens declarados por lei como absolutamente impenhoráveis. Ora, o art. 649 do CPC, na letra *a*, determina a impenhorabilidade dos bens declarados, “*por ato de vontade, não sujeitos à execução*”. A doutrina, com razão, concilia os dois dispositivos para considerar absolutamente impenhoráveis apenas aqueles bens assim declarados por lei, jamais por ato de vontade. Confira-se HUGO DE BRITO MACHADO, que assim comenta o art. 649 do CPC, supratranscrito:

*“A impenhorabilidade dos bens acima indicados é absoluta. Eles não podem ser penhorados, mesmo quando o executado não disponha de outros bens. Note-se, porém, que a referência, na letra *a* da precedente enumeração, a bens declarados, por ato voluntário, não sujeitos à execução, há de ser entendida em harmonia com o disposto no art. 184 do CTN. A impenhorabilidade decorrente de ato de vontade não opera efeitos contra o Fisco. A regra do art. 649 do CPC é geral, enquanto a do art. 184 do CTN é específica. A primeira cuida da impenhorabilidade contra os credores de modo geral, enquanto a última estabelece uma exceção, admitindo a penhora, quando se trate de crédito tributário, de bens gravados com cláusula de impenhorabilidade”.* (cf. *Curso de direito tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro, : Forense, p. 152; No mesmo sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, p. 354-345; CELSO CORDEIRO MACHADO, *Crédito tributário*, op. cit., p. 120).

Como registrou ALIOMAR BALEEIRO, no tópico anterior, *supra*, “qualquer lei ordinária, de caráter processual da União, poderá declarar absolutamente impenhoráveis outros bens e rendas, afastando deles a penhora em executivo fiscal”. Assim, a Lei n.º 8.009/1990 estabeleceu a impenhorabilidade do imóvel residencial, próprio do casal, ou entidade familiar, sendo oponível à Fazenda Pública, em processo de execução, ressalvadas as exceções expressas nela previstas.

O novo Código Civil, de 2003, estabeleceu em seus art. 1.711 e seguintes a possibilidade de gravar até um terço dos valores patrimoniais de uma família, por meio de escritura pública, como Bem de Família, os quais estarão livres de execução por dívidas posteriores a sua instituição, salvo as que provierem de tributos relativos ao prédio, ou de despesas de condomínio, mantendo-se as regras de impenhorabilidade do imóvel residencial da família, estabelecido na Lei n.º 8.009/1990.

Além disso, como já afirmamos, as Leis n.º 11.382/2006 e n.º 11.694/2008 alteraram e aumentaram as hipóteses do rol do art. 649 do CPC.

■ **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. (Redação dada pela Lcp n.º 118, de 2005.)**

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. (Redação dada pela Lcp n.º 118, de 2005.)

1. FRAUDE PRESUMIDA DO SUJEITO PASSIVO¹⁰

O Direito Comum, Civil ou Comercial admite a prova de fraude do devedor contra o credor em certos casos, presumindo-a em certas situações especiais.

O CTN, no art. 185, estabelece uma presunção geral, *iuris et de iure*, isto é, sem possibilidade de prova em contrário, de que é fraudulenta, contra o Fisco, a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo, desde que o crédito tributário contra ele esteja regularmente inscrito (CTN, arts. 201 a 204) e em fase de execução.

No entanto, entender-se-á que esta presunção absoluta está limitada ao caso de o sujeito passivo alienar ou onerar seus bens ou rendas em tal proporção, que lhe não reste o suficiente para o total pagamento da dívida em execução fiscal.

No CC, arts. 106 a 113, o credor não goza de presunção legal: deverá propor a ação anulatória, salvo no caso do art. 111. Embora o CTN não o diga, aplica-se ao Fisco o art. 1.586 do Código Civil, que prevê o caso de o herdeiro renunciar à herança para prejudicar seu credor. Este, nessa hipótese, autorizado pelo juiz, poderá aceitar a herança em nome do renunciante, a fim de cobrar, entregando o saldo aos herdeiros beneficiários da renúncia.

Parece supérflua e até inconveniente a palavra “oneração” no art. 185, fazendo supor que o ônus do bem ou renda seja oponível ao Fisco, quando o contrário resulta do art. 184.

A fonte do art. 185 foi o art. 2.º do Decreto n.º 22.866, de 28.06.1933, editado pelo Governo Provisório de 1930-1934: “Consideram-se feitas em fraude da Fazenda Pública as alienações ou seu começo, realizadas pelo contribuinte em débito”. O texto era ainda mais drástico do que o do CTN.

Sobre o conceito de *presunção jurídica*, ver, adiante, o comentário ao art. 204 do CTN.

¹⁰ **Nota da atualizadora:** os comentários do Professor ALIOMAR BALEEIRO referem-se ao art. 185 do CTN em sua redação originária, a saber: “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”.

(Nota de Atualização)

2. A PRESUNÇÃO DE FRAUDE SOMENTE SE CONSOLIDA COM A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA

A presunção de fraude, em princípio absoluta ou *iuris et de iure*, consagrada no art. 185 do CTN, em sua redação originária, somente se consolidava se a alienação ou seu começo se desse por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública “por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa, em fase de execução”.

Entendia grande parte da doutrina e da jurisprudência que a presunção atuava a partir da propositura da ação de execução até a penhora. Como registrou LUCIANO AMARO, “antes da ação, não opera a presunção, e, após a penhora, o crédito fiscal já está garantido” (cf. Direito Tributário Brasileiro, Ed. Saraiva, 1997, p. 443). No mesmo sentido, CELSO CORDEIRO MACHADO (cf. *Crédito tributário*, op. cit., p. 89); ZELMO DENARI (cf. *Curso de direito tributário*, 2. ed., Rio de Janeiro, Forense, 1991, p. 251); CELSO RIBEIRO BASTOS (cf. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*, São Paulo, Saraiva, 1991, p. 226). Em sentido contrário, sustentando os efeitos da presunção a partir da inscrição em Dívida Ativa, HUGO DE BRITO MACHADO (cf. *Curso de direito tributário*, op. cit., p. 157).

De fato, com o advento da Lei Complementar n.º 118/2005, a presunção de fraude em razão da alienação de bens pelo devedor se firmou a partir da mera inscrição em dívida ativa.

É preciso destacar, ainda, que a simples alienação de bens isoladamente não caracteriza fraude à execução se o credor manteve bens suficientes para garantir o crédito em execução. Jurisprudência do STJ:

“PROCESSUAL CIVIL. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDA GARANTIDA COM PENHORA. ALIENAÇÃO DE OUTRO BEM. PRESUNÇÃO DE FRAUDE INEXISTENTE. 1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC. 2. Havendo penhora na Execução, a alienação de outro bem não constricto somente induz à presunção de fraude se o devedor for insolvente. Precedentes do STJ. 3. Recurso especial não provido” (REsp 1248142/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, j. 14.06.2011, DJe 31.08.2011).

■ **Art. 185-A.** Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial. (Incluído pela Lcp n.º 118, de 2005.)

§ 1.º A indisponibilidade de que trata o *caput* deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite. (Incluído pela Lcp n.º 118, de 2005.)

§ 2.º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o *caput* deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido. (Incluído pela Lcp n.º 118, de 2005.)

Seção II

Preferências

- **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. (Redação dada pela Lcp n.º 118, de 2005.)

Parágrafo único. Na falência: (Incluído pela Lcp n.º 118, de 2005.)

I – o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado; (Incluído pela Lcp n.º 118, de 2005.)

II – a lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho; e (Incluído pela Lcp n.º 118, de 2005.)

III – a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados. (Incluído pela Lcp n.º 118, de 2005.)

1. PRIVILÉGIO ABSOLUTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO¹¹

O privilégio do crédito tributário pode ser considerado absoluto, pois deverá ser pago de preferência a qualquer outro, exceto os decorrentes de legislação do trabalho, isto é, salários e indenizações, incluindo-se nestas, a nosso ver, para esse fim, também as indenizações da Lei de Acidentes do Trabalho.

O concurso de preferências, quando o sujeito passivo deve a mais de uma pessoa de Direito Público, está regulado pelo parágrafo único do art. 187.

Os credores hipotecários, pignoratícios, anticréticos etc. não podem opor ao Fisco a garantia real de que são titulares. Se alienados os bens onerados em favor desses credores, o adquirente fica sub-rogado no débito, salvo se houver prova da quitação nos títulos de aquisição, ou forem adquiridos em hasta pública, caso em que a sub-rogação se dá no preço depositado (preferência sobre hipoteca anterior: RE n.º 74.762, RT 67/197; sobre penhor industrial do Decreto-lei n.º 413: RE n.º 74.856, Trigueiro, RTJ 66/263.) *Idem* RE n.º 74.632; Xavier, RTJ 67/805.

(Nota de Atualização)

2. ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LEI COMPLEMENTAR N.º 118/2005

Como já observamos, a Lei Complementar n.º 118/2005 isenta o sucessor, se a aquisição do estabelecimento se deu em juízo, quer no processo de falência, quer na recuperação judicial, da responsabilidade tributária, relativamente aos débitos do devedor-sucedido. Assim, ela torna efetivo o princípio da preservação da empresa no âmbito do Direito Tributário se a empresa está em recuperação judicial, incentivando a sucessão. Entretanto, se já se decretou a falência, a isenção tem como meta aumentar as garantias oferecidas aos credores e, especialmente, manter a ordem de preferência nos pagamentos. É bom repetir o teor do § 3.º do art. 133:

11 **Nota da atualizadora:** Os comentários do Professor ALIOMAR BALEEIRO referem-se ao art. 186 do Código Tributário Nacional, em sua redação originária, a saber: "Art. 186. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for a natureza ou o tempo da constituição deste, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho".