

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA - UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

RAFAEL COSTA DE CASTRO

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO EMPRESARIAL –
ASPECTOS CONTROVERTIDOS DA AQUISIÇÃO DE ELEMENTOS DE UM
FUNDO DE COMÉRCIO OU ESTABELECIMENTO COMERCIAL**

SANTA RITA-PB
2017

RAFAEL COSTA DE CASTRO

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO EMPRESARIAL –
ASPECTOS CONTROVERTIDOS DA AQUISIÇÃO DE ELEMENTOS DE UM
FUNDO DE COMÉRCIO OU ESTABELECIMENTO COMERCIAL.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito, do Centro de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal da Paraíba, como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Alex Taveira dos Santos.

SANTA RITA-PB
2017

Castro, Rafael Costa de.

C355r Responsabilidade tributária por sucessão empresarial: aspectos controvertidos da aquisição de elementos de um fundo de comércio ou estabelecimento comercial / Rafael Costa de Castro. – Santa Rita, 2017.

52f.

Monografia (Graduação) – Universidade Federal da Paraíba. Departamento de Ciências Jurídicas, Santa Rita, 2017.

*"It's a mystery to me
We have a greed
With which we have agreed
You think you have to want
More than you need
Until you have it all you won't be free"*

Eddie Vedder

RESUMO

A Responsabilidade Tributária por sucessão empresarial nas aquisições de estabelecimentos comerciais ou fundo de comércio é tipificada no artigo 133 do Código Tributário Nacional, sendo um instrumento normativo de suma importância, tanto sob um prisma de uma política fiscal, como econômica. Isso porque, o referido instituto pode ou não transferir o ônus de arcar o crédito tributário de um devedor originário para o outro, caso seja evidenciada a aquisição do estabelecimento comercial ou fundo de comércio do primeiro para o segundo. Pela exegese da norma podemos perceber que a aplicação do referido mandamento em casos concretos depende da análise dos conceitos de direito privado que estão delineados em seu *caput*, fazendo com que seja necessária uma interpretação esmiuçada dos termos, estabelecimento comercial e fundo de comércio. Além disso, se faz necessário compreender quando se dá a efetiva aquisição, quais obrigações serão contempladas pelo sucessor e qual o arcabouço probatório que deverá ser utilizado para comprovar esta situação. Nesse sentido, o presente estudo, visa analisar a aplicação da responsabilidade tributária em casos controvertidos, a partir de uma análise dos institutos do direito privado, com intuito de prestar uma maior segurança jurídica as relações evidenciadas entre as autoridades fazendárias e contribuintes.

PALAVRAS-CHAVE: Responsabilidade Tributária. Sucessão Empresarial. Aquisição de Estabelecimento comercial. Fundo de Comércio.

ABSTRACT

The Tax Responsibility for business succession in the acquisition of commercial establishments or goodwill is typified in article 133 of the National Tax Code, being a normative instrument of paramount importance, both from a view of fiscal and economic policy. That is because the mentioned phenomenon may or may not transfer the burden of paying the tax credit from one original debtor to the other if the acquisition of the commercial establishment or goodwill from the first to the second is evidenced. By the exegesis of the norm we can see that the application of the said commandment in concrete cases depends on the analysis of the concepts of private law that are outlined in its caput, making necessary a scattered interpretation of the terms, commercial establishment and goodwill. In addition, it is necessary to understand when the actual acquisition takes place, what obligations will be covered by the successor and what the evidential framework that should be used to prove this situation. In this sense, the present study aims to analyze the application of tax liability in controversial cases, based on an analysis of the institutes of private law, in order to provide greater legal certainty the relations evidenced between the tax authorities and taxpayers.

KEYWORDS: Tax Responsibility. Business Succession. Acquisition of Commercial Establishment. Trade fund.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	11
2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO EMPRESARIAL.....	12
2.1 Formação da relação jurídico tributária.....	12
2.2 Responsável como sujeito passivo da relação jurídico tributária.....	20
2.3 Responsabilidade tributária por aquisição de estabelecimento comercial ou fundo de comércio – art. 133 do Código Tributário Nacional.....	23
3 DELIMITAÇÃO DOS INSTITUTOS CIVIS UTILIZADOS NA IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO EMPRESARIAL DO ARTIGO 133 DO CTN.....	31
3.1 Noções gerais de empresa.....	31
3.2. Definição do estabelecimento comercial e fundo de comércio.....	33
3.3 Sucessão empresarial – Contrato de Trespasse.....	36
4 ASPECTOS CONTROVERTIDOS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO EMPRESARIAL.....	42
4.1 Responsabilidade tributária por sucessão empresarial – art. 133 do CTN – em situações de locação comercial e arrendamento.....	42
4.2 Responsabilidade tributária por sucessão empresarial – art. 133 do CTN – em casos de possível dissolução irregular da pessoa jurídica sucedida.....	44
4.3 Elementos de prova para caracterização da sucessão empresarial evidenciada no art. 133 do CTN.....	47
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	50
REFERÊNCIAS.....	52

1 INTRODUÇÃO

O Brasil tem enfrentado uma das maiores instabilidades políticas e econômicas de toda sua história. Diversas circunstâncias fizeram com que se chegasse a esse quadro, submissão da política econômica à política partidária, a falta de credibilidade governamental, a instabilidade política e a necessidade de investimentos em infraestrutura, podem ser citados como exemplo para que a crise se instaurasse definitivamente.

O aumento da dívida pública tem feito com que o governo priorize o corte de gastos e estimule a captação de tributos, fazendo com que a política fiscal figure como o elemento essencial para a retomada do desenvolvimento desta nação.

É evidente que os reflexos dessa política passam a fazer parte da vida dos cidadãos, que, além de terem que lidar com uma inflação em patamar exorbitante, ainda sofrem com aumento gradativo e constante da incidência tributária.

Com efeito, a administração tributária, incumbida de uma responsabilidade fundamental para a reestruturação do país, tem se tornado cada vez mais incisiva e, em determinadas situações, tem ultrapassado os limites definidos em nosso ordenamento quanto aos direitos fundamentais dos contribuintes.

Em tempos economicamente conturbados, vários estabelecimentos comerciais tem sido fechados e novos empreendimentos vem aparecendo em seu lugar, fazendo com que o instituto da responsabilidade tributária por sucessão empresarial ganhe destaque. Nos tempos de hoje, para se fazer um estudo empírico do referido instituto, basta que qualquer pessoa, residente em nosso país, se locomova alguns metros, levando em conta o alto nível de extinção de estabelecimentos comerciais.

Desse modo, através de uma abordagem qualitativa, pugnando pela aplicação interdisciplinar do direito tributário, o presente estudo tem como escopo traçar um panorama analítico do instituto da responsabilidade tributária por sucessão empresarial, precisamente, no que diz respeito a aquisição de fundo de comércio e estabelecimentos comerciais.

Para tanto, inicialmente, serão investigados os aspectos da norma tributária, momento em que adentraremos a relação jurídico tributária de um modo geral, percorrendo a análise da responsabilidade tributária por sucessão empresarial.

Posteriormente, iremos analisar os institutos jurídicos de direito privado evidenciados no artigo 133 do CTN, para que assim, possamos retirar precisamente os fundamentos jurídicos contidos na norma e, finalmente, após verificar a aplicabilidade do mandamento fiscal em situações controvertidas, tomarmos conclusões acerca do instituto.

2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO EMPRESARIAL

2.1 Formação da Relação Jurídico Tributária

A relação jurídico-tributária é uma obrigação que intrinsecamente possui peculiaridades, por se tratar de um ato de império imputado pelo Estado – *lato sensu* – aos Contribuintes. O legislador constituinte, ao estabelecer as normas de instituição do Estado brasileiro, atribuiu competência tributária aos entes da federação, conferindo-lhes autonomia para elaboração de normas instituidoras de tributos. Com efeito, com o poder que a competência tributária outorgou aos entes políticos, estes irão imputar certos encargos a determinados sujeitos, previamente estabelecidos por instrumentos normativos indutores, respeitadas as garantias estabelecidas pela própria Lei Maior¹.

Por conseguinte, denota-se que o próprio objeto da referida relação possui diversas prerrogativas e distinções quanto as relações patrimoniais disponíveis tipificadas no *codex* civilista, conforme se desprende da definição de tributo estabelecida pelo Código Tributário Nacional. Quanto ao termo, vejamos, *ipsis litteris*:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.²

Deveras, quando um ente federado utiliza de sua competência para descrever no plano normativo um ato e atribui a este o efeito de criar uma relação obrigacional entre o Estado e o sujeito que realizará o ato abstrato no plano concreto, nasce uma

¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

² Art. 3º. **Código de Tributário Nacional**. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>. Acesso em: 19/09/2017.

hipótese de incidência tributária. Por outro lado, quando a ação tipificada na norma indutora é evidenciada no plano real/concreto nasce o fato gerador da obrigação tributária, ou seja, nasce o dever do sujeito que realizou o ato de realizar prestação contida no mandamento indutivo. Roque Antonio Carrazza, em brilhante explanação, simplifica:

Logo, o tributo somente pode ser considerado juridicamente existente quanto (i) uma lei houver descrito minuciosamente sua hipótese de incidência, (ii) o fato nela previsto tiver ocorrido, em todos os seus aspectos, no mundo real, e (iii) a autoridade competente promover, observadas as cautelas de estilo, a subsunção. Com a conjugação desses três fatores haverá um sujeito ativo, com o direito subjetivo à percepção de uma soma de dinheiro, a título de tributo, e um sujeito passivo, com o dever jurídico de efetuar seu pagamento³.

Pelo que se desprende do Código Tributário Nacional existem duas espécies de prestações na legislação tributária, uma denominada de obrigação principal e outra de obrigação acessória. No primeiro grupo, estaremos diante de um dever do sujeito passivo de levar pecúnia ao Estado, ou seja, trata-se, basicamente, de uma obrigação de dar (art. 113, § 1º, do CTN)⁴. Nesse sentido, a exposição de Geraldo Ataliba quanto as obrigações jurídico-tributárias principais torna-se elucidativa:

Como a norma confere a um fato o efeito jurídico de atribuir a titularidade de uma soma de dinheiro ao poder público, assim que acontecido este fato o sujeito passivo (contribuinte) perde a titularidade desse dinheiro. Fica, *ipso facto*, constituído no dever de entregá-lo ao credor. Este fica com o direito de exigir tal entrega. Esta relação jurídica, que tem num de seus pólos o poder público (credor) e noutra o contribuinte (devedor), reveste a forma de obrigação que só se vai extinguir com a entrega (comportamento objeto da obrigação) do dinheiro ao credor. Por isso constitui ilícito ocultar a ocorrência do fato imponible (fato que, desde que ocorrido, já atribuiu a titularidade do dinheiro ao estado). Por isso configura ilícito retardar o seu conhecimento pelos agentes fiscais (representantes do credor). Ocorrido o fato imponible, nasce o vínculo de cunho patrimonial que onera o contribuinte. Por isso se torna sujeito passivo de uma relação jurídica obrigacional, da qual só se libera mediante a prestação de seu objeto (comportamento, gesto, ato de efetiva entrega da coisa). Este objeto se designa por tributo, vulgarmente.⁵

De outra banda, as prestações contidas nas obrigações acessórias são deveres atribuídos a determinadas pessoas – *seja o sujeito que realizou o fato*

³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária** / Roque Antônio Carraza. – São Paulo: Noeses, 2010. p. 32.

⁴ § 1º, art. 113º. **Código de Tributário Nacional**. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>.

Acesso em: 19/09/2017.

⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo. Malheiros Editores, 2013, p. 32.

gerador ou não - para realização ou abstenção de atos necessários ao implemento de fiscalização da administração fazendária. Tais atitudes servem para favorecer atividade arrecadatória das pessoas políticas, tratando-se de uma obrigação de fazer ou não fazer (art. 113, § 2º, do CTN)⁶.

Caso o dever acessório não seja cumprido, nascerá automaticamente uma obrigação principal para o descumpridor, haja vista que haverá uma penalização pecuniária, que será pleiteada nos moldes de uma obrigação principal, apenas havendo uma diferenciação quanto ao objeto da prestação, que em um dos casos será um tributo e no outro uma multa. Nesse teor, basilar a lição de Ricardo Alexandre:

Em direito tributário, a obrigação pode assumir as três formas previstas pelos civilistas: a obrigação de pagar tributo ou multa caracteriza-se como uma obrigação de **dar** (dinheiro); as obrigações de escriturar livros fiscais e de entregar declarações tributárias são obrigações de **fazer**, as obrigações de não rasurar a escrituração fiscal e de não receber mercadorias sem os documentos fiscais previstos na legislação são obrigações de **deixar de fazer**.⁷

Por se tratar de uma prestação compulsória a ser imputada ao sujeito que realizou ou se absteve de cumprir a dever encontrado no mandamento tributária, o procedimento e a própria caracterização dessas obrigações são revestidas de inúmeras peculiaridades. Como destaca Carrazza:

Nenhuma pessoa, física ou jurídica, pode ser tributada por fatos que estão fora da regra-matriz constitucional da exação que lhe está sendo exigida, sob pena de se imprimir ao tributo feições confiscatórias, violando-se, destarte, o disposto no art. 150, IV, da Lei Maior e, em última análise, o próprio direito de propriedade. Destaque-se, ainda, que a ação de tributar de algum modo lanha a propriedade privada, que se encontra protegida nos arts. 5º, XXII, e 170, II, ambos da Constituição Federal. Isto explica, pelo menos em parte, a razão pela qual nossa Carta Magna disciplinou, de modo tão rígido, o mecanismo de funcionamento da tributação, ao mesmo tempo em que amparou os contribuintes com grande plexo de direitos e garantias contra excessos fazendários⁸.

Como pudemos notar, a obrigação tributária se reveste de elementos indispensáveis à justiça fiscal, de modo a evitar que a Administração Pública se

⁶ § 2º, art. 113º. **Código de Tributário Nacional**. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>.

Acesso em: 19/09/2017.

⁷ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático** / Ricardo Alexandre. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016. p. 272.

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária** / Roque Antônio Carraza. – São Paulo: Noeses, 2010. p. 45.

utilize da prerrogativa contida em seu poder de império para agir de forma discricionária perante os Contribuintes, é dizer “o afã arrecadatário, absolutamente não legitima o arbítrio” (CARRAZZA, 2010, p. 28)⁹.

Por conseguinte, como forma de buscar uma maior regulação nesse tipo de relação, o legislador achou por certo atribuir apenas a norma a definição dos elementos constitutivos desse tipo de obrigação, estes que servem de coluna cervical da relação jurídico tributária.

Dentre os seguimentos constitutivos das obrigações jurídico tributária, podemos citar, a norma, a hipótese de incidência, o fato gerador, o sujeito passivo, o sujeito ativo, a base de cálculo e a alíquota. Nesse sentido, Carranza aprofundando mais o tema e se utilizando da regra matriz de incidência, aponta que a própria hipótese fenomênica¹⁰ criada pelo legislador para atribuir a um ato, o efeito imponível, pode ser decomposta em três aspectos, o material, espacial e temporal, *in genere*:

Somente estará completamente delineada, quando a lei, ao descrever seu aspecto material, indicar o momento (aspecto temporal) e o local (aspecto espacial) em que o fato imponível será tido por realizado. Dentre da nossa óptica, os dados necessários para individualizar a pessoa que figurará no pólo negativo da obrigação tributária, bem como seus elementos quantitativos (base de cálculo e alíquota), encontram-se no consequente da norma jurídica tributária. Todos estes aspectos são igualmente importantes, já que, à falta de qualquer deles, não haverá ainda hipótese de incidência tributária e, assim, não poderá ocorrer o fato imponível do tributo¹¹.

Deveras, na tese ventilada por Carrazza, com fulcro na regra matriz de incidência criada por Paulo de Barros Carvalho¹², podemos perceber que existem dois momentos nas regras jurídicas - *possivelmente separados para uma observação analítica* – e, por conseguinte, passíveis de aplicação nas normas de caráter tributário, uma hipótese e um consequente.

A hipótese descritiva ou consequente indutivo seria uma situação genérica e abstrata, hipoteticamente vislumbrada pelo legislador como passível de acontecer no

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária** / Roque Antônio Carraza. – São Paulo: Noeses, 2010. p. 28.

¹⁰ Para outros autores, a hipótese de incidência, fato jurígeno ou descritivo normativo, sinônimos para a denominar as hipóteses descritas em normas gerais e abstratas como capazes de gerar a incidência tributária.

¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. – São Paulo: Noeses, 2010. p. 55.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

plano concreto. O seu conseqüente, como a próprio nomenclatura já adianta, seria a decorrência ou o efeito da prática do fato abstrato quando realizado no plano real.

Como dito, tal fórmula ou matriz, criada pelo ilustre doutrinador Paulo de Barros Carvalho, serve de parâmetro para analisarmos as normas de caráter tributário e assim, melhor vislumbrarmos os aspectos inerentes a essa espécie de relação. Desmistificando a norma matriz de incidência tributária, Aurora Tomazini de Carvalho acrescenta:

Se considerarmos que toda classe delineada pela hipótese normativa aponta para um acontecimento, que se caracteriza por ser um ponto no espaço e no tempo. Logo, como conceito identificativo, ela deve, necessariamente, fazer referência a: (i) propriedades da ação nuclear deste acontecimento; (ii) do local; e (iii) do momento em que ela ocorre; caso contrário, é impossível identificá-lo precisamente. Da mesma forma, como toda classe delineada pelo conseqüente normativo indica uma relação onde um sujeito fica obrigado, proibido ou permitido a fazer ou deixar de fazer algo em virtude de outro, necessariamente nele vamos encontrar propriedades identificativas de: (i) dois sujeitos, ativo e passivo; e (ii) do objeto da relação, isto é, daquilo que um dos sujeitos está obrigado, proibido ou permitido de fazer ou deixar de fazer ao outro.¹³

Basicamente, o aspecto material do conseqüente indutivo refere-se inexoravelmente a uma conduta humana, seja por meio uma ação ou um estado, que será sempre de caráter pessoal. O parâmetro espacial consiste em identificar na norma, em que coordenada espacial o comportamento humano abstrato que fora determinado no critério material, irá ocorrer. O aspecto temporal, em que momento.

De outra banda, o conseqüente normativo deverá conter os elementos evidenciados em um segundo momento em que o sujeito idealizado na norma, realiza o ato descrito por esta. Trocando em miúdos, refere-se as conseqüências evidenciadas por aqueles que praticam o fato hipotético. Para tal, se faz necessário a constituição de um critério capaz de identificar os sujeitos, chamado de critério pessoal.

Ainda que parte da doutrina “sustentem a necessidade de critérios temporal e espacial no conseqüente normativo, identificativos do momento e local em que a prescrição deve ser adimplida, o que para nós parece, além de impróprio, desnecessário”. (TOMAZINI. 2013. p. 405)¹⁴.

Por fim, para que tal obrigação possa conter uma liquidez necessária para

¹³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2013. p. 377.

¹⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2013. p. 405.

sua imputação, a norma determina que sejam utilizados parâmetros – *base de cálculo e alíquota* - para que o objeto da prestação possa ser quantificado, fazendo nascer o último aspecto da regra posta em apreço, o critério quantitativo da norma.

Identificando todos os elementos necessários a análise de uma norma jurídica sob a ótica da regra matriz de incidência, podemos nos ater ao núcleo central do presente estudo, qual seja, o aspecto pessoal da relação jurídico tributária.

De antemão, vale lembrarmos que o aspecto pessoal é de suma importância para validade do critério material da hipótese descritiva, haja vista que necessariamente será um sujeito a realizar no plano concreto o comportamento descrito na norma geral abstrata.

Somada a essa situação, existe a necessidade de diferenciação entre os elementos deste aspecto, pelo fato das normas postas em apreço regulamentarem condutas interpessoais e jamais intrapessoais¹⁵. Feitas tais considerações, podemos concluir que existem dois sujeitos a compor essa relação, um sujeito passivo e um sujeito ativo, pelas lições de Paulo de Barros Carvalho:

Ocorrido o fato jurídico tributário, instala-se a relação dele decorrente, denominada “obrigação tributária”. Esta é composta por dois sujeitos, sendo um – o **sujeito ativo** – o titular do direito subjetivo público de exigir o cumprimento da prestação pecuniária equivalente ao tributo, e outro – o **sujeito passivo**, portador do dever jurídico de adimplir referida prestação¹⁶.

Por fim, quanto ao sujeito passivo, há de ser evidenciada a relação de causalidade entre este e o objeto da relação, quanto ao tema, Aurora Tomazini, facilita:

O legislador deve escolher, dentre uma infinidade de sujeitos, pelo menos um, que participa ou guarda alguma relação com o acontecimento descrito na hipótese, para implementar a causalidade entre o fato e a consequência jurídica a ele imposta¹⁷.

Prosseguindo, necessário se faz um breve adendo. O sujeito passivo de qualquer relação evidenciada na seara jurídica, é alguém que detenha para si um ônus em relação a outra pessoa, esta que, por outro lado, possui um bônus, devido,

¹⁵ Mesmo quando a conduta evidenciada no critério material se refere a um estado do sujeito, este não se refere a um sentimento ou animus do sujeito para com ele próprio, mas um status deste para com a sociedade, que quando evidenciada, faz nascer a relação jurídica.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método** / Paulo de Barros Carvalho. 5. ed. São Paulo: Noeses; 2013. p. 631 e 632.

¹⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2013. p. 407.

justamente, pelo primeiro sujeito apontado neste cenário hipotético. Por conseguinte, há de se entender que para se alcançar efetivamente aquele bônus, o credor necessita de meios e estes são determinados nas normas gerais de conduta – *no caso, a lei* - como possíveis e legais para obtenção do resultado almejado. O direito, então, serve para apresentar esses meios e a forma como estes deverão ser utilizados para satisfação da obrigação.

Por conseguinte, para averiguação deste ônus na seara tributária, além de ser necessário a caracterização da realização de um fato, descrito na norma indutora como capaz de gerar incidência tributária no plano concreto, é necessário que o realizador do ato seja capaz de figurar no polo da relação jurídico obrigacional. Acerca do tema, preleciona Maria Rita Ferragut:

Contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente¹⁸.

Conclui-se que para figurar na sujeição passiva da obrigação tributária, além de realizar o fato gerador, se faz necessário a possibilidade de ingresso na relação jurídica em apreço, para isso, como preceituado para todas as relações jurídicas, necessário se faz a personalidade jurídica. Vejamos como Paulo de Barros Carvalho trata do tema:

De fora parte a consideração da hipótese normativa, para o fim de centralizar nossas atenções na consequência do juízo condicional, havemos de convir que o rol de opções do legislador se restringe, sensivelmente, não lhe sendo possível indicar para sujeito passivo alguém que não tenha personalidade jurídica, nos precisos termos em que definidos pelo direito civil. Minguando o requisito da personalidade jurídica, tal qual concebida na plataforma das elaborações privadas, a pretensão tributária estará por todos os meios inibida, em função da inaplicabilidade de cadeias de dispositivos de direito processual, que dão significado e conteúdo de coatividade às aspirações fazendárias. Nesse âmbito, está o direito tributário irremediavelmente jungido aos preceitos, quer do direito civil, quer da processualística, com todas as implicações que lhe são ínsitas. É útil recordar, neste ponto, que se o direito tributário é livre e suficiente em si mesmo para desenhar os contornos dos fatos que elege, não o será, certamente, para estipular os termos da chamada “obrigação tributária”. E o motivo é simples e intuitivo: a obrigação tributária é espécie de relação

¹⁸ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 29 e 30.

jurídica, da categoria das patrimoniais, instituição que informa e ilumina a disciplina do comportamento humano em sociedade. Sua estrutura íntima é a mesma, seja qual for a índole do direito subjetivo ou do dever jurídico que veicule. Sob pena de frustrar o maneiço desse instrumento, o legislador tributário não poderá talhar sua natureza, havendo de respeitá-la na plenitude de sua integralidade¹⁹.

Pois bem! Adentrando mais o aspecto pessoal das relações jurídico tributárias podemos perceber que o Código Tributário Nacional, ao delimitar as espécies de sujeito passivo, trouxe dois personagens como passíveis de figurar do dever de adimplir o tributo ou a penalidade, o Contribuinte e o Responsável. Vejamos a literalidade da norma:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.²⁰

O Contribuinte é uma pessoa com relação direta e pessoal sobre a situação evidenciada na norma como capaz de gerar a incidência tributária, ou seja, com a hipótese de incidência prevista na norma geral abstrata. Trocando em miúdos, é aquele que realizou o fato gerador no conseqüente normativo e possui capacidade para ser sujeito passivo. Segundo definição de Paulo de Barros Carvalho, seria:

Economicamente, contribuinte é a pessoa que arca com o ônus do pagamento do tributo. Nos domínios jurídicos, é o sujeito de direitos que ocupa o lugar sintático de devedor, no chamado “polo passivo da obrigação tributária”.²¹

A partir dessas assertivas, podemos galgar novos rumos e adentrar efetivamente na temática da responsabilidade tributária. Como forma de corte metodológico adequado a uma melhor análise do tema, preferimos nos ater ao conceito do Responsável nas obrigações tributárias no segundo sub-tópico do presente capítulo, por conseguinte, vamos a ele.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método** / Paulo de Barros Carvalho. 5. ed. São Paulo: Noeses; 2013. p. 642.

²⁰ Art. 121, I e II. **Código de Tributário Nacional**. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>. Acesso em: 19/09/2017.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método** / Paulo de Barros Carvalho. 5. ed. São Paulo: Noeses; 2013. p. 633.

2.2 Responsável como sujeito passivo da relação jurídico tributária

A atividade de fiscalização, arrecadação e implementação das políticas fiscais é, e sempre será, uma tarefa de extrema dificuldade para os entes da administração. Recolher compulsoriamente uma parcela da riqueza de cada um de seus Contribuintes é, sem sobra de dúvidas, um dever que exige um grau de conscientização imensurável para população de uma nação. A intensa evasão fiscal²² evidenciada em nosso país demonstra efetivamente tal assertiva.

Nesse sentido, muitas vezes não é possível imputar a pessoa que realizou o fato gerador da obrigação tributária, o dever de adimplemento do tributo, fazendo com que o legislador tenha apontado outro sujeito - *que embora não realizaram o fato imponível, possui uma relação indireta com este* - para ser o sujeito passivo da relação.

Portanto, o Responsável seria uma determinada pessoa estabelecida por norma para suportar o ônus da relação jurídico tributária no lugar daquele que realizou o fato imponível e a constituição dessa relação jurídica se dá mediante a ocorrência de um fato qualquer, não confundível com o fato jurígeno, ilícito ou lícito. A professora Maria Rita Ferragut, esmiuçando a definição do instituto da Responsabilidade, aduz que o termo “detém mais de uma definição, posto tratar-se de proposição prescritiva, relação e fato” (FERRAGUT, 2013, p. 38).

Por essa ótica, a proposição prescritiva, similarmente ao que ocorre com a hipótese de incidência, seria uma norma abstrata – *não tributável* – que insere um determinado sujeito, que realizou o fato previsto nesta no plano concreto, no polo passivo de uma relação jurídico tributária, retirando ou não o que realizou o fato jurígeno no plano concreto. A relação, se trata da necessidade do liame casuístico entre o sujeito determinado pela norma para assumir o encargo do adimplemento do tributo e o fato jurígeno ou o sujeito que o praticou. Por fim, o fato, seria a própria transferência da sujeição passiva de um para o outro, quando evidenciada a situação delimitada na norma geral abstrata que trata da Responsabilidade (FERRAGUT, 2013, p. 38). No presente estudo, iremos nos ater ao termo

²² Art. 1º. **Lei nº 4.729**, de 14 de Julho de 1965.

Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm. Acesso 19/10/2017

Responsabilidade como uma proposição prescritiva.

Inicialmente, o que podemos perceber é que a norma de incidência como a de responsabilidade, são gerais e abstratas, havendo uma divergência apenas quanto a veiculação do suporte fático, levando em consideração que no primeiro caso, estaremos diante de um fato jurígeno e no segundo, de um não jurígeno – *fato que não há incidência tributária*.

Por outro lado, para caracterização da Responsabilidade nas relações tributárias, há uma latente necessidade de conectividade entre a pessoa indicada na norma para suportar o ônus do adimplemento do crédito tributário e objeto da relação, o que, pelo corte metodológico realizado por Paulo de Barros em seus estudos acerca da regra matriz de incidência, seria o aspecto material da hipótese descritiva. Maria Rita Ferragut, facilita:

Como todas as materialidades referem-se a um comportamento de pessoas (um fazer, um dar, um ser), elas pressupõem a existência do realizador da conduta humana normativamente qualificada. É ele, certamente, quem praticará o fato passível de tributação, manifestador de riqueza. Mas não é ele, obrigatoriamente, quem deverá manter uma relação jurídica tributária com o Fisco. São dois aspectos distintos. O primeiro diz respeito ao sujeito realizador do fato previsto no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, fato esse que, como regra, encontra-se indicado na Constituição. Já o segundo refere-se ao sujeito obrigado a cumprir com a prestação objeto da relação jurídica, ou seja, aquela pessoa que integra o polo passivo da obrigação. Essa pessoa é a única obrigada ao pagamento do tributo, e pode ou não coincidir com o sujeito que realizou o fato jurídico revelador de capacidade contributiva: se realizou, será contribuinte; se não, responsável.²³

Sob tal perspectiva, denota-se que para o nascimento de uma responsabilidade tributária se faz necessário o acontecimento ou um fato qualquer, lícito ou ilícito, determinado em norma e divergente do descrito na hipótese descritiva, mas que, com esta, possua relação.

Ultrapassado esse ponto, analisando o momento em que essa proposição prescritiva ingressa no plano concreto e transmite o dever de cumprimento da prestação tributária do sujeito passivo originário para o sucessor, podemos perceber que a norma indutora da responsabilidade pode ser evidenciada antes ou após a constituição da obrigação tributária perante aquele que realizou o fato jurígeno. Acerca do tema, Ferragut, acrescenta:

²³ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 35.

A responsabilidade é proposição que tem o condão de alterar a norma individual e concreta que constituiu o crédito tributário, sempre que esta norma (a de constituição) tiver inicialmente previsto um outro indivíduo como sujeito passivo da relação (responsabilidade por sucessão). Por outro lado, é proposição que não altera a norma individual e concreta de constituição do crédito, se, desde o início, o responsável tributário for o sujeito passivo da relação (responsabilidade por substituição, por solidariedade, responsabilidade de terceiros e por infrações).²⁴

Desse modo, concluímos que o instituto, a depender do tempo da ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, do nascimento da obrigação tributária, poderá ser subdividida em casos de responsabilidade por transferência – *norma geral-abstrata da responsabilidade tributária que transfere o encargo de adimplir os tributos após a constituição da obrigação tributária* – ou por substituição – *a norma geral-abstrata da responsabilidade transmite a sujeição passiva para o Responsável antes da constituição do crédito*. Nesse sentido, Rubens Gomes de Sousa, apontando as modalidades de responsabilidade em classificação proposta, esclarece:

Transferência ocorre quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), em virtude de um fato posterior transfere-se para outra pessoa diferente (que será o sujeito passivo indireto). As hipóteses de transferência, como dissemos, são três:

- 1) Solidariedade: é a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação;
- 2) Sucessão: é a hipótese em que a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original;
- 3) Responsabilidade: é a hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto.

No imposto de sisa (transmissão de propriedade *inter vivos*) o tabelião é responsável pelo imposto se não providenciar sua cobrança no ato de passar a escritura.

Substituição: ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, ou negócio tributado; nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto.²⁵

Por fim, podemos perceber que a responsabilidade pode ser pessoal, subsidiária ou solidária. Ela será pessoal se a responsabilidade for exclusiva do terceiro evidenciado na norma para assumir o adimplemento, excluindo o primeiro

²⁴ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 38 e 39.

²⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária. 1975. p. 55.

obrigado do ônus. Caso o responsável seja imputado, apenas em caso de inadimplemento do devedor originário, estaremos diante de uma responsabilização subsidiária. E por fim, caso a responsabilidade seja requisitada igualmente de ambas as partes, do originário e substituído, será caracterizada uma situação de responsabilidade solidária²⁶.

2.3 Responsabilidade tributária por aquisição de estabelecimento comercial ou fundo de comércio – art. 133 do Código Tributário Nacional.

Por risco metodológico para uma melhor análise do tema, no presente momento iremos nos ater a responsabilidade por sucessão, mais precisamente, aos casos em que há sujeição passiva é transmitida pela aquisição de um fundo de comércio ou estabelecimento comercial.

Nesse sentido, vale a pena frisarmos que na modalidade de responsabilidade tributária por sucessão, apenas certos créditos serão transmitidos ao sucessor, conforme explicita Ferragut, vejamos:

O artigo 129 do CTN estabelece que a sucessão tributária aplica-se por igual aos créditos constituídos e aos em curso de constituição à data dos atos que motivaram a sucessão, bem como aos constituídos posteriormente a esses atos, desde que relativos a eventos praticados até a referida data. Assim, a sucessão pode ocorrer tanto em relação às dívidas fiscais preexistentes ao fato que desencadeou a sucessão, quanto às que vierem a ser constituídas posteriormente, desde que o evento descrito no fato jurídico tributário tenha ocorrido até a data da sucessão. Observe-se, também, que, em se tratando de obrigação relativa aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, caberá ao sucessor constituí-la (se ainda não o fez o sucedido).

Ultrapassado este ponto, podemos perceber que a responsabilidade tributária por sucessão possui previsão normativa nos artigos 129 a 133 do Código Tributário Nacional, podendo haver a sucessão, tanto em decorrência de um ato entre pessoas vivas, como em decorrência de *causa mortis*, bastando apenas a existência da obrigação tributária principal²⁷ e que seja evidenciado um liame entre a norma que constituiu o crédito tributário e a que determina a sucessão.

²⁶ Lembrando que o corte metodológico utilizado para caracterizar a responsabilidade tributária – *pessoal, subsidiária e solidária* – não restringe a aplicação simultânea das referidas espécies, desde que a aplicação seja possível.

²⁷ A existência da obrigação tributária mediante a comprovação de realização do fato jurígeno é um pressuposto para que seja possível a sucessão. Caso a obrigação deixe de existir ou ter eficácia, imediatamente o mesmo ocorrerá com a norma de responsabilidade.

Dentre as modalidades de responsabilidade por sucessão, nós podemos apontar a decorrente de aquisição de bens imóveis, por aquisição ou remissão de bens móveis, atribuídos a sucessão por *causa mortis* e a do espólio.

Além das modalidades supramencionadas, ainda restam as responsabilidades por sucessão empresarial, que é uma espécie de responsabilidade decorrente de negociações entre pessoas – físicas ou jurídicas – onde o objeto transacionado se refere a uma empresa, seja parte desta ou um de seus elementos. No artigo 132 do CTN, por exemplo, nós temos as situações de fusão, incorporação, transformação, cisão e extinção de pessoas jurídicas. Todavia, para um risco metodológico adequado ao tema, iremos nos ater a outra espécie de responsabilidade por sucessão empresarial, qual seja, decorrente da aquisição de estabelecimento comercial ou fundo de comércio.

Nesta espécie de responsabilidade por sucessão empresarial, o legislador buscou assegurar a parcela de riqueza do estabelecimento que esta sendo objeto de transação, pela possibilidade de perecimento dos créditos tributários em decorrência de uma possível extinção da pessoa jurídica alienante. Por conseguinte, nosso Código Tributário Nacional em seu artigo 133 estabelece os seguintes preceitos, vejamos:

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato:

I – integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II – subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de 6 (seis) meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo do comércio, indústria ou profissão.

§ 1º O disposto no *caput* deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:

I – em processo de falência;

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for:

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou

III – identificado com agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com objetivo de fraudar a sucessão tributária.

§ 3º Em processo de falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à

disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extra concursais ou de créditos que preferem ao tributário.²⁸

Analisando o dispositivo posto em apreço, inequivocamente se percebe que o núcleo central do mandamento se refere ao verbo *adquirir*, vocábulo traduz um movimento de transmissão de uma propriedade, ou seja, consiste no ato de somar determinada *coisa* ao patrimônio do adquirente. Para não gerar dúvida, o Parecer Normativo CST n. 2/72²⁹, esclarece que “adquirir, juridicamente, é o ato através do qual se incorpora completa e definitivamente ao patrimônio do seu sujeito os direitos inerentes ao seu objeto”.

De outro norte, o objeto do comando normativo, conforme se desprende do *caput* do artigo, se refere ao estabelecimento comercial ou fundo de comércio. A partir desta análise, podemos concluir que a norma geral e abstrata que transmite a responsabilidade do sujeito passivo originário – *realizador do fato gerador* – para o substituto, tipifica que é a necessário uma transferência efetiva no domínio do estabelecimento comercial ou fundo de comércio.

Com efeito, para que possamos analisar e aplicar corretamente o instituto da responsabilidade preceituado para situações de aquisição de estabelecimento comercial ou fundo de comércio se faz necessário uma análise esmiuçada acerca dos termos estabelecimento comercial, fundo de comércio e atividade. Tratando brilhantemente do tema, Ferragut³⁰ preleciona:

Por isso, estabelecimento é vocábulo ambíguo, podendo referir-se tanto à pessoa jurídica como um todo (complexo de bens heterogêneos, visto unitariamente pelo direito), quanto aos segmentos da sociedade. Para primeira situação, temos os seguintes artigos do Código Civil: 164, 334, 532, 883, parágrafo único, 932, IV, 1.136, parágrafo 1º, 1.164, parágrafo único, 1.754, 1.757, 1.776, 1.893, parágrafo 2º, 1.901, I e 1.902. E, para a segunda, os seguintes artigos: 649, parágrafo único, 969, parágrafo único, 1.134, 1.178, 1.187, parágrafo único, inciso III, e 1.467, I. Já o CTN

²⁸ Art. 133. **Código de Tributário Nacional**. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966.

Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>.

Acesso em: 19/09/2017.

²⁹ BRASIL. Receita Federal. Responsabilidade tributária por sucessão (art. 133. do CTN). Não sendo a locação meio hábil à aquisição de bens, a pessoa natural ou jurídica que figurar como locatária de máquinas ou mesmo de estabelecimento comercial ou fundo de comércio não se sub-roga nas obrigações tributárias do locador, ainda que, em decorrência de inatividade deste, sua clientela passe a ser atendida pela locatária. **Parecer normativo CST, n 2** de 05 de janeiro de 1972. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=30878&visao=anotado> Acesso em: 19/10/2017.

³⁰ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005, p 104.

emprega o termo estabelecimento para se referir à segmentação da pessoa jurídica, conforme os artigos 46, II, 49, 51, parágrafo único e 127, inciso II.

Claramente, se nota que há uma dubiedade quanto a definição normativa do termo estabelecimento comercial, haja vista se tratar tanto de um local específico utilizado para implementação de atividades de mercancia, como todo conglomerado de bens de uma sociedade empresária³¹. Desse modo, para a segunda definição o estabelecimento se traduz em um objeto jurídico que compõe o todos os bens de um empreendimento comercial, sejam corpóreos³² ou incorpóreos³³. Por conseguinte, caso seja evidenciado a aquisição de um segmento imóvel da sociedade – *filial, sede, centro de distribuição* – haverá a sucessão apenas os tributos relacionados ao bem, caso haja a sucessão de todo estabelecimento comercial, haverá de todos os débitos fiscais pertencentes a pessoa jurídica.

O fundo de comércio, por sua vez, se refere a mais valia ou valor agregado do estabelecimento diante das escolhas efetuadas pelo empresário ao montar e conduzir seu negócio, se tratando apenas de um bem incorpóreo do estabelecimento, como dito, quantificado seu valor agregado.

Todavia, tais conceitos serão melhor delineados no capítulo seguinte, no presente momento, iremos nos ater aos aspectos eminentemente tributários e buscar entender a subsunção buscada na norma posta em apreço.

Pelo que fora exposto até o presente momento, podemos perceber que para responsabilização do adquirente se faz necessário a aquisição dos elementos do *caput* – estabelecimento ou fundo de comércio –, entretanto, para se quantificar exatamente quais valores serão abarcados e qualificar a espécie de responsabilidade do adquirente, necessário saber: o tempo do ato de aquisição, se há continuidade na atividade comercial e se tal continuidade é no mesmo ou em outro ramo mercantil.

O raciocínio do legislador, como dito anteriormente, pode ser facilmente entendido se analisarmos que o que se busca pela na norma é a manifestação da riqueza. Quando há sucessão empresarial e a empresa adquirida cessa suas atividades, pressupõe-se que não há como pleitear os créditos tributários atribuídos a esta, fazendo com que seja necessário que a Autoridade Fazendária se volte para

³¹ Sociedade Empresária no sentido do termo mais abrangente e não como espécie empresarial.

³² Sede, maquinário, estoque e veículos, por exemplo.

³³ Como exemplo, nos podemos citar a marca, clientela e ponto comercial.

o adquirente para satisfação de sua pretensão.

Os incisos do artigo 133 do CTN definem categoricamente o referido mandamento, haja vista que caso as atividades comerciais da empresa alienada sejam extintas, todos seus encargos tributários serão de responsabilidade do adquirente e caso a sociedade – *lato sensu* – alienada prossiga a exploração comercial no mesmo ou em outro ramo do comércio dentro de 6 (seis) meses, a responsabilidade será imputada ao adquirente apenas de forma subsidiária. Sacha Calmon, com sua marcante dialética discorre acerca do tema:

O adquirente, a qualquer título, de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, sem dúvida é sucessor por ato *inter vivos* e responde pelos tributos devidos pelo sucedido. Todavia, sua responsabilidade será exclusiva ou integral se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade, e dentro de seis meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou noutro ramo de comércio, indústria ou profissão. (...) Importa gizar que a sucessão não precisa sempre ser formalizada, admitindo a jurisprudência a sua presunção desde que existentes indícios e provas convincentes (matéria de fato, caso a caso). Assim sendo, se alguém ou mesmo uma empresa adquire de outra os bens do ativo fixo e o estoque de mercadorias e continua a explorar o negócio, presume-se que houve aquisição de fundo de comércio, configurando-se a sucessão e a transferência da responsabilidade tributária.³⁴

Ressalta-se que os casos de responsabilidade subsidiária do adquirente, será totalmente plausível a concessão do benefício de ordem, fazendo com que seja necessária uma busca incessante por todos os bens do alienante para apenas em caso de frustração, se dirigir para o passivo do adquirente.

Além disso, um dos principais aspectos que deve ser evidenciado no presente tipo de responsabilidade tributária, está no fato que transmite a responsabilidade do alienante para o adquirente, levando em consideração que se trata de um fato lícito, de boa-fé e tipificado em nosso ordenamento jurídico, qual seja, a aquisição de um estabelecimento comercial ou fundo de comércio. Tal aspecto não pode se perder de vista por parte dos aplicadores da norma. O motivo é simples. Suas consequências jurídicas.

Analisando as decisões judiciais acerca do tema, o que se percebe é que o artigo 133 do CTN é enquadrado em situações de supostas formações de grupos econômicos ou de sucessão irregular de empresas familiares. Para não haver dubiedade, vejamos um exemplo:

³⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 718.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO - REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL - SUCESSÃO EMPRESARIAL - RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES - CTN, ART. 133, I - PRESENÇA DE INDÍCIOS DA SUCESSÃO: CONTINUAÇÃO DA MESMA ATIVIDADE EMPRESARIAL NO MESMO ENDEREÇO. LIAME FAMILIAR ENTRE OS SÓCIOS DA SUCEDIDA E DA SUCESSORA. 1. "Para alegar a sucessão prevista no artigo 133 do Código Tributário Nacional, cabe ao exequente/embargado o ônus de demonstrar que a sucessão existiu sendo que tais provas têm de ser convincentes e examinadas caso a caso" (in AC nº 20050199072179-8, Rel. Convocado Juiz Federal Sílvio Coimbra Mourthé, 6ª Turma Suplementar, in e-DJF1 de 22/02/2012). 2. A imputação de responsabilidade tributária por sucessão de empresas depende da análise dos aspectos fáticos e probatórios da demanda que representem fortes indícios de sua ocorrência, sendo certo que - cf. orientação do eg. STJ - "Meros indícios de sucessão não são suficientes para imputação de responsabilidade tributária à suposta sucessora" (cf. precedente citado acima). **3. Na hipótese dos autos, há fortes indícios da existência de algum tipo de liame familiar entre os sócios da empresa sucedida (dissolvida irregularmente) e os da sucessora, pois possuem o mesmo sobrenome, sem contar que o sócio gerente da sucedida foi quem se apresentou como representante legal da sucessora e recebeu a citação. Além disso, ambas as empresas, à época da execução, se situavam a pouca distância uma da outra, na mesma rua, e possuem exatamente o mesmo objeto social, o que evidencia que a sucessora está se valendo do ponto comercial e da clientela angariada pela sucedida.** 4. Somados todos os indícios, há fortes e suficientes evidências da ocorrência de sucessão empresarial a justificar a extensão, à empresa sucessora, da responsabilidade pelos tributos que a sucedida deixou de recolher. 5. Agravo Regimental da Fazenda Nacional provido, para negar seguimento ao agravo de instrumento da empresa UNIVERSAL PNEUS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., mantendo, assim, a decisão do Juízo de 1º grau que autorizara o redirecionamento da execução fiscal à empresa sucessora da devedora original. (TRF-1 - AGA: 00455783020144010000, Relator: JUÍZA FEDERAL MARIA CECÍLIA DE MARCO ROCHA (CONV.), Data de Julgamento: 03/02/2015, SÉTIMA TURMA, Data de Publicação: 13/02/2015).

A partir da decisão, podemos perceber que o principal motivo para caracterização da responsabilidade tributária por sucessão empresarial foram os indícios de dissolução irregular da empresa constatados por similaridades no quadro societário da empresa decorrentes de uma possível relação familiar. Inequivocamente, tal situação não se trata de um fato lícito, de boa-fé, tipificado em nosso ordenamento, pelo contrário, se trata de uma situação contrária a lei e realizada como forma de burlar os cofres públicos, fazendo com que sejam devidas penalidades, entretanto, oriundas de outros mandamentos jurídicos.

Como sabemos, existem diversos institutos jurídicos dentro dos liames da Responsabilidade Tributária, cada um desses meios de transmissão de responsabilidade possuem uma exegese própria, fazendo com que não possa haver a aplicação de um instituto em uma situação factual divergente do que esta

evidenciado em sua norma instituidora. É dizer, na responsabilidade tributária por sucessão na aquisição de imóveis, deve ser aplicado a situações de aquisição de imóveis. Do mesmo modo, a responsabilidade decorrente de *causa mortis*, deve ser aplicada mediante a ocorrência do evento morte, e assim por diante.

As situações de responsabilidade tributária decorrentes de atos ilícitos não estão tipificadas no artigo 133 do CTN, e sim, nos artigos 134 e 137 do CTN, conforme será explanado em momento futuro.

Ultrapassado este ponto, outro aspecto interessante a ser analisado diz respeito às inovações normativas decorrentes da promulgação da Lei de Falências³⁵, fazendo com que a Lei Complementar 118/2005³⁶ incluísse os parágrafos 1º, 2º e 3º no artigo 133 do Código Tributário Nacional. Para melhor entendermos a exegese da norma, vejamos como Sacha Calmon³⁷ explica a inclusão dos novos mandamentos:

Apressamo-nos em dizer que a inclusão dos §§ 1º, 2º e 3º ao art. 133, pela Lei Complementar nº 118/2005, se notaria por duas preocupações legislativas: primus, evitar que a lei seja fraudada por credores do devedor, mediante operações simuladas com sócios, parentes e “comparsas”, os últimos mais difíceis de identificar; secundus, permitir que adquirentes de boa-fé tenham condições de assumir filiais ou unidades produtivas isoladas, dando liquidez à massa e possibilitando sua recuperação judicial, sem que estes novos adquirentes fiquem com responsabilidade de débitos fixados na pessoa jurídica alienante.

Analisando todas as possíveis situações de sucessão empresarial com consequentes na norma fiscal, ou seja, que fazem com que ocorra a transferência do ônus de adimplir os créditos da pessoa jurídica adquirida, subsidiária ou integralmente, por parte do adquirente, vejamos um exemplo de decisão judicial que contemplou perfeitamente os mandamentos da norma de responsabilidade tributária por sucessão empresarial no sentido de não transmitir a responsabilidade ao adquirente e outra que transmitiu a responsabilidade ao adquirente, respectivamente:

³⁵ BRASIL. **Lei de Falências. Lei n. 11.101**, de 9 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11101.htm. Acesso em: 19/10/2017.

³⁶ BRASIL. **Lei complementar n. 116**, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 19/10/2017.

³⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 718.

Tributário. Responsabilidade por sucessão. Não ocorrência. A responsabilidade prevista no art. 133 do Código Tributário Nacional só se manifesta quando uma pessoa natural ou jurídica adquire de outra o fundo de comércio ou o estabelecimento comercial, industrial ou profissional; a circunstância de que tenha se instalado em prédio antes alugado à devedora, não transforma quem veio a ocupá-lo posteriormente, também por força de locação, em sucessor para os efeitos tributários. Recurso especial não conhecido (STJ, 2.^a T., REsp 108.873/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, j. 04.03.1999, DJ 12.04.1999, p. 111).

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3^o REGIÃO AGRAVO LEGAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0006829-55.2012.4.03.0000/SP, D.E. Publicado em 21/03/2016, RELATOR Desembargador Federal ANTONIO CEDENHO EMENTA PROCESSUAL CIVIL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INOMINADO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIO. SUCESSÃO DO ESTABELECIMENTO COMERCIAL E FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO. INTERRUPTÃO DA PRESCRIÇÃO. EFEITO COMUM. INEXISTÊNCIA DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. RECURSO DESPROVIDO.

I. A análise da prescrição não deve ter por parâmetro a responsabilidade de terceiro, mas a sucessão tributária e a formação de grupo econômico.

II. A documentação juntada pela União traz fortes indícios de aquisição do estabelecimento comercial do devedor: Fechaduras Brasil S/A transferiu a sede para o local em que está situado o parque industrial de Pado S/A Industrial, Comercial e Importadora – com todas as acessões – e lhe cedeu o uso da marca “Fechaduras Brasil” no fornecimento de produtos e serviços, tanto que consta no Instituto Nacional de Propriedade Industrial pedido de registro da propriedade intelectual.

III. A transmissão do fundo de comércio faz com que o adquirente assumo o passivo tributário do alienante, recebendo a relação jurídica no estado em que se encontra (artigo 133 do CTN). Se a Fazenda Pública já propôs a execução fiscal e o devedor originário foi devidamente citado, a interrupção do prazo prescricional integra o próprio acervo a ser transferido.

IV. A União fornece também evidências da formação de grupo econômico. Fechaduras Brasil S/A e Pado S/A Industrial, Comercial e Importadora se assemelham pela sede, empresa e quadro diretivo. A cessão da marca, os investimentos mútuos e a transferência de equipamentos industriais comprovam o compartilhamento de ativos e de estratégia comercial.

V. A integração empresarial torna cada membro devedor solidário dos tributos dos demais, fazendo com que a interrupção do prazo prescricional alcance igualmente a todos (artigo 125, III, do CTN).

VI. Não se trata de sujeição passiva tributária de terceiro, que demanda abuso de personalidade jurídica e prevê naturalmente um limite temporal de ativação (artigo 135 do CTN).

VII. Os integrantes do grupo respondem simultaneamente pelo passivo tributário e estão sujeitos a um pedido prescricional idêntico. A responsabilidade tributária dos devedores solidários não se decompõe e não dá origem a um prazo adicional de exigibilidade.

VIII. Agravo inominado a que se nega provimento.

Analisando todas as possíveis situações de sucessão empresarial com consequentes na norma fiscal, podemos perceber que, inequivocamente, se faz necessário a efetiva transmissão do fundo de comércio ou estabelecimento comercial de uma determinada pessoa, física ou jurídica, para outra, além dos outros aspectos evidenciados no mandamento contido no artigo 133 do Código Tributário Nacional, como a continuação da atividade.

3 DELIMITAÇÃO DOS INSTITUTOS CIVIS UTILIZADOS NA IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO EMPRESARIAL DO ARTIGO 133 DO CTN

3.1. Noções gerais de empresa

Para avançarmos na tese ventilada pelo presente estudo, se faz necessário adentrarmos a seara civilista, justamente para entendermos os conceitos basilares das empresas e assim percebermos quais são os limites de sua constituição, até chegarmos a uma definição precisa dos elementos que a compõem para apregoar os referidos conceitos no que é aplicado pela legislação tributária nos casos de sucessão empresarial. De antemão, vejamos algumas noções de empresa pela ótica econômica, segundo preleciona Rubens Requião³⁸:

Esses organismos econômicos, que se concretizam na organização dos fatores de produção e se propõem a satisfação das necessidades alheias, e, mais precisamente, das exigências do mercado geral, tomam na terminologia econômica o nome de empresa. (...) Assim – acentua Ferri – a empresa é um organismo econômico, isto é, assenta-se sobre uma organização fundada em princípios técnicos e leis econômicas. Objetivamente considerada, apresenta-se como uma combinação de elementos pessoais e reais, colocados em função de um resultado econômico, e realizada em vista de um intento especulativo de uma pessoa, que se chama empresário. Como criação de atividade organizativa do empresário e como fruto de sua ideia, a empresa é necessariamente aferrada à sua pessoa, dele recebendo os impulsos para seu eficiente funcionamento.

Analisando os preceitos, podemos perceber que as empresas são criadas para atender demandas alheias, com intuito de obter certos proveitos econômicos oriundas dessas transações e, basicamente, possuem diversos elementos constitutivos que são escolhidos e aplicados por uma análise especulativa – e porque não, intuitiva – do empresário.

Para seara jurídica, não há uma definição certa para o termo, fazendo com

³⁸ REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 29. Ed. ver. E atual. por Rubens Edmundo Requião – São Paulo: Saraiva. 2010. p. 73 e 74.

que o aplicador do direito necessite aplicar o termo econômico dialeticamente com os preceitos e mandamentos contidos nas normas jurídicas, conforme aduz Rubens Requião³⁹, vejamos:

Hamel e Lagarde, estudando o fenômeno da empresa comercial, recomendam que o jurista deve ir mais longe no exame jurídico do que ela constitui, não se contentando com uma simples descrição, devendo assim aplicar-se a um duplo trabalho: o de analisar os elementos constitutivos da empresa e o de examinar as regras que, em seu interior, presidem às relações recíprocas desses elementos; de outra parte, considerando a empresa na síntese de seus elementos constitutivos, deve verificar a natureza jurídica desse sistema para pesquisar com ela pode ser ligada, eventualmente, por direitos reais ou por relações de obrigação, aos elementos do mundo exterior ou a pessoas da vida jurídica. Se a empresa é o átomo da atividade econômica – prosseguem os professores parienses -, a missão primeira do jurista é analisar os elementos desse átomo para ver como eles reagem, e devem reagir, uns sobre os outros; é necessário, em seguida, procurar como este átomo se comporta e deve comportar-se nas relações com o mundo exterior, coisas e pessoas.

Por óbvio, denota-se que nem todos os aspectos evidenciados na descrição econômica do termo vão ser utilizadas por parte do jurista, haja vista que os fatores de produção, as transformações técnicas da matéria prima para manufaturada ou outras situações meramente econômicas não são de interesse do aplicador do direito. Entretanto, as relações oriundas da implementação da atividade comercial é que são prioritárias para o prisma jurídico, ora enaltecido. O que se busca resguardar pelo direito é a implementação da atividade empresarial, analisando esta como um arcabouço de escolhas criativas do executor para o fomento de sua organização mercantil e as relações subjacentes.

Com efeito, para um melhor entendimento acerca das teorias comerciais e, por conseguinte, das empresas, se faz necessário uma conceituação básica acerca do termo “empresário”, haja vista que há uma certa nebulosidade para os aplicadores do referido preceito. Segundo aponta Fábio Uchoa Coelho⁴⁰:

Empresário é a pessoa que toma a iniciativa de organizar uma atividade econômica de produção ou circulação de bens ou serviços. Essa pessoa pode ser tanto a física, que empresa seu dinheiro e organiza a empresa individualmente, como a jurídica, nascida da união de esforços de seus integrantes. O direito positivo brasileiro, em diversas passagens, ainda organiza a disciplina normativa da atividade empresarial, a partir da figura da pessoa física. O Código Civil e a lei de falências são exemplos. O certo,

³⁹ REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 29. Ed. ver. E atual. por Rubens Edmundo Requião – São Paulo: Saraiva. 2010. p. 74.

⁴⁰ COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de direito comercial, volume 1 : direito de empresa**. 20. ed. ver., atual. e ampl. – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais. 2016. p. 135.

no entanto, é que as atividades econômicas de alguma relevância – mesmo as de pequeno porte – são desenvolvidas em sua maioria por pessoas jurídicas, por sociedades empresárias. O mais adequado, por evidente, seria o ajuste entre o texto legal e a realidade que se pretende regular, de modo que a disciplina geral da empresa (isto é, do exercício da atividade empresarial) fosse a relativa ao empresário pessoa jurídica, reservando-se algumas poucas disposições especiais ao empresário pessoa física. Nem sempre, contudo, os elaboradores de textos de normas jurídicas possuem essa preocupação.

Podemos concluir que empresa não se confunde com a pessoa que a possui, seja um sócio ou empresário individual nos termos da Lei⁴¹, e sim a própria atividade de mercancia realizada pelo organismo comercial, seja ela industrial, intelectual ou comercial.

Por outro lado, para que a atividade empresarial seja exercida, o empresário necessita de bens, sejam eles móveis e imóveis, corpóreos e incorpóreos. Na junção de todos esses elementos necessários para implementação da atividade se forma um novo bem, chamado de estabelecimento comercial. Desse modo, prosseguimos.

3.2. Definição do estabelecimento comercial e fundo de comércio

A empresa consiste na própria implementação de determinada atividade comercial por uma pessoa, seja física ou jurídica, a depender da situação e para que este organismo empresarial possa vigorar e atuar no mercado se faz necessário utilização de certos elementos ou partes constitutivas, estes que se tratam de um conjunto de bens, podendo ser corpóreos ou incorpóreos, móveis ou imóveis. Sobre os elementos, vejamos como define o ilustre doutrinador Fábio Ulhoa Coelho⁴²:

O estabelecimento comercial é composto por elementos materiais e imateriais. No primeiro grupo, encontram-se as mercadorias do estoque, os mobiliários, utensílios, veículos, maquinaria e todos os demais bens corpóreos que o empresário utiliza na exploração de sua atividade econômica. A propósito desses, importa destacar que a sua proteção jurídica não é diferente da liberada às demais coisas (corpóreas). Quer dizer, se o empresário tem desrespeitado seu direito de propriedade sobre uma mercadoria do estoque, a sua proteção, no âmbito penal e civil, será idêntica à que o direito dá a qualquer outra pessoa não empresária, na mesma situação. O direito comercial, por outro lado, não possui normas específicas sobre a tutela dessa parte do estabelecimento empresarial. Os

⁴¹ Art. 966. BRASIL. **Código Civil**, Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. 1ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

⁴² COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de direito comercial, volume 1 : direito de empresa**. 20. ed. ver., atual. e ampl. – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais. 2016

elementos imateriais do estabelecimento empresarial são, principalmente, os bens industriais (patente de invenção, de modelo de utilidade, de registro de desenho industrial, marca registrada, nome empresarial e título de estabelecimento) e o ponto (local onde se explora a atividade econômica). Abrange esse grupo institutos jurídicos tradicionalmente estudados pelo direito comercial.

A grande dicotomia evidenciada na doutrina e nas legislações pátrias, como fora aduzido anteriormente, diz respeito a definição do termo estabelecimento comercial, haja vista que pode se referir a totalidade de bens da empresa ou ao local físico onde é exercida a atividade empresarial ou parte dela (a sede, filial, centro de distribuição, entre outros, estes sopesados de forma isolada).

Convém para nós, utilizar apenas a primeira definição, haja vista que é nesse sentido que a exegese do artigo 133 do Código Tributário Nacional vem sendo aplicado e levando em consideração que em casos de responsabilidade pela aquisição dos segmentos imobiliários da sociedade, serão devidos os créditos apenas para os tributos oriundos do bem transacionado e não todos os inerentes a pessoa jurídica sucedida. Por conseguinte, o Código Civil define o estabelecimento comercial da seguinte forma, vejamos:

Art. 1.142. Considera-se estabelecimento todo o complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.

Art. 1.143. Pode o estabelecimento ser objeto unitário de direitos e de negócios jurídicos, translativos ou constitutivos, que sejam compatíveis com sua natureza.⁴³

Por sua vez, o fundo de comércio⁴⁴, apesar de para alguns autores, se tratar da mesma definição do estabelecimento comercial em seu conceito amplo, para outros se trata de um elemento do estabelecimento comercial quantificado pelo valor agregado que o conjunto de bens do estabelecimento possui, levando em consideração as escolhas empregadas pelo empresário na implementação de sua empresa são fundamentais para o sucesso ou insucesso da empreitada. Para o professor Fábio Ulhoa Coelho⁴⁵ o termo se trata do mesmo conceito evidenciado para os estabelecimentos comerciais, vejamos:

⁴³ BRASIL. **Código Civil**, Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. 1ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

⁴⁴ Denominado usualmente pelos ingleses como *goodwill of a trade* ou *goodwill* e pelos franceses como *fonds de commerce*.

⁴⁵ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial, volume 1 : direito de empresa**. 20. ed. ver., atual. e ampl. – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais. 2016. p. 135.

Ao organizar o estabelecimento, o empresário agrega aos bens reunidos um sobrevalor. Isto é, enquanto esses bens permanecem articulados em função da empresa, o conjunto alcança, no mercado, um valor superior à simples soma de cada um deles em separado. (...) O estabelecimento é, assim, uma propriedade com características dinâmicas singulares. A desarticulação de um ou mais bens, por vezes não compromete o valor do estabelecimento como um todo.

Pela imprecisão terminológica e pela inaplicabilidade no conceito em âmbito prático para o presente estudo, utilizaremos os termos como sinônimos. Todavia, ressalta-se que essa gama de escolhas realizadas pelo empresário é tão importante para o fomento de seu negócio e para própria engrenagem economia de uma nação, que o direito buscou assegurar e resguarda o valor deste novo bem, seja em uma futura desapropriação do bem imóvel, onde se localizava o ponto comercial ou em uma possível aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento comercial. É nesse sentido que o professor Fábio Ulhoa Colho⁴⁶, utilizando, inclusive, preceitos de outros autores, asseverou, vejamos:

Este fato econômico – a agregação de sobrevalor aos bens integrantes do estabelecimento empresarial – não é ignorado pelo direito. Quando o poder público desapropria imóvel, em que existia um estabelecimento empresarial, deve indenizar tanto o proprietário do imóvel como o locatário titular do estabelecimento (Barreto Filho, 1969). Por outro lado, o direito admite a reivindicação do estabelecimento, como um complexo organizado, além da reivindicação de cada um de seus bens componentes (Correia, 1973:139/141). Finalmente, a proteção desse sobrevalor pressupõe a disciplina jurídica dos negócios relacionados ao estabelecimento (a locação empresarial com direito de renovatória, a vedação do restabelecimento do alienante no trespasse etc.), de forma a garantir que o investimento realizado pelo empresário na organização do estabelecimento não seja indevidamente apropriado por concorrentes.

Portanto, conclui-se que o estabelecimento comercial se traduz em todos os elementos utilizados pelo empresário para implementação de sua atividade. Nesse sentido, existe uma questão de suma importância a ser tratada, o aviamento e a clientela.

Os referidos termos, apesar de serem utilizados por parte de alguns doutrinadores dentro dos segmentos componentes do estabelecimento comercial, os institutos não se revestem de tal característica, levando em consideração que não se tratam de bens utilizados pela empresa para implementação de sua atividade,

⁴⁶ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial, volume 1 : direito de empresa**. 20. ed. ver., atual. e ampl. – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais. 2016. p. 136.

conforme a definição civilista preleciona⁴⁷.

O aviamento se refere a um valor utilizado como parâmetro para se quantificar hipoteticamente o valor de uma empresa em uma transação mercantil. Já a clientela corresponde a rede de clientes de determinado empreendimento comercial que habitualmente consomem mercadorias ou serviços da empresa. Inequivocamente se percebe que os termos não se referem a um bem pertencente ao patrimônio da empresa e muito menos podem ser transacionados ou quantificados.

Por fim, não podemos nos esquecer de um dos elementos mais importantes do estabelecimento comercial ou fundo de comércio, o ponto comercial. Com efeito, o ponto comercial é exatamente o liame evidenciado entre a clientela e o local físico onde é se encontram os bens do estabelecimento e, por conseguinte, onde é implementada a atividade comercial. É justamente por esse motivo que existe grande importância e regulamentação quanto a este elemento incorpóreo do estabelecimento comercial. Todavia, mesmo diante de toda relevância do referido conceito, jamais poderia haver uma similaridade ou comparação entre o ponto comercial e o estabelecimento comercial ou fundo de comércio.

3.3 Sucessão empresarial – Contrato de Trespasse

Para finalizarmos a análise da responsabilidade tributária por sucessão empresarial implementada no artigo 133 do CTN a partir dos institutos civis, nos resta tratar acerca da sucessão empresarial sob esta ótica civilista, este que é um instituto jurídico tipificado no código civil e é realizada por meio de um contrato, qual seja, o contrato de trespasse.

De antemão, se faz necessário uma distinção entre a cessão de quotas de sociedade limitada ou alienação de controle de sociedade anônima e o instituto posto em apreço. Na primeira situação, o estabelecimento comercial permanece sob a guarda da sociedade empresaria – *não se caracterizando transferência do estabelecimento entre pessoas jurídicas* -, não havendo uma alteração na titularidade do referido bem, apenas uma alteração participação societária da empresa. Por outro lado, no segundo caso, estaremos diante de uma efetiva

⁴⁷ Livro III. BRASIL. **Código Civil, Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. 1ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002

transmissão do fundo de comércio ou estabelecimento comercial de um alienante para um adquirente. Tal ressalva é de suma importância pelo fato de que no primeiro caso, não haverá em hipótese alguma a sucessão empresarial, já no segundo, tal situação poderá ou não ocorrer e caso ocorra, não há de se falar em responsabilidade por aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, haja vista que esse tipo de instituto jurídico encontra guarida na norma de responsabilização por sucessão empresarial contida no artigo 132 do CTN.

Pois bem! Analisando historicamente o instituto do *trespasse*, podemos perceber que a aquisição empresarial, nos termos preceituados anteriormente, ou seja, quando evidenciada uma efetiva transmissão do estabelecimento comercial - todos os elementos que compõe a atividade empresarial -, possuía consequentes jurídicos divergentes até a promulgação do Código Civil de 2002⁴⁸.

Até a promulgação do atual *códex* civilista, os valores a título de passivo não ingressavam no estabelecimento comercial quando este era transacionado, havendo apenas três situações em que era possível haver uma transmissão dos débitos do alienante para o adquirente, quando os débitos eram consignados no próprio contrato de *trespasse*, quando se tratavam de débitos fiscais ou trabalhistas. Essas, portanto, eram as únicas hipóteses em que havia uma transmissão de responsabilidade do alienante para o adquirente do estabelecimento comercial.

Com a promulgação da Lei 10.406 – atual Código Civil – houve uma total reviravolta nas alienações dos estabelecimentos comerciais e nos consequentes obrigacionais evidenciados entre o alienante e adquirente nas situações de sucessão empresarial. Isto porque, com o advento da nova norma, basicamente, o adquirente só responde pelas obrigações relacionadas a atividade comercial realizada pelo estabelecimento adquirido, desde que regularmente contabilizadas – *excetuando a regra os débitos fiscais e trabalhistas* -, havendo a inimputabilidade quanto aos débitos ao adquirente no prazo de 1 (um) ano. Vejamos a literalidade da norma posta em apreço para não haver *dubiedade*:

Art. 1.146. O adquirente do estabelecimento responde pelo pagamento dos débitos anteriores à transferência, desde que regularmente contabilizados, continuando o devedor primitivo solidariamente obrigado pelo prazo de um ano, a partir, quanto aos créditos vencidos, da publicação, e, quanto aos outros, da data do vencimento.

⁴⁸ BRASIL. **Código Civil, Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. 1ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002

E não para por aí, além da necessidade de registro contábil de todos os débitos evidenciados no passivo da empresa alienada, também se faz necessário a comprovação de alguns requisitos para que a eficácia do trespasse seja evidenciada. Inicialmente, exige-se a comprovação de registro do contrato na junta comercial responsável pela regulamentação da área onde está localizado o estabelecimento negociado, bem como uma publicação em imprensa local apontando a transmissão do estabelecimento (art. 1.144 do CC/2002).

Somada a essa situação, exige-se, ainda, que seja comprovada a solvência do alienante, podendo haver o adimplemento de todos os débitos do fundo de comércio como condição de eficácia da alienação ou o consentimento de todos os credores (art. 1.145 do CC/2002).

É justamente esse o intuito evidenciado no artigo 1.144 do Código Civil⁴⁹, haja vista que a exegese da norma é dar ciência da negociação a todos os possíveis credores do estabelecimento, por meio da publicidade do ato, tanto por meio de registro na Junta Comercial local, como na imprensa, para que estes possam se pronunciar se concordam ou não com a transação. O consentimento dos credores poderá ser tácito ou expresso. Como a *legis*⁵⁰ estipulou o prazo de 30 (trinta) dias após a notificação acerca da negociação para resposta dos credores, caso estes permaneçam silentes após o término do prazo, haverá uma concordância tácita destes, caso a manifestação seja realizada de maneira escrita, será evidenciado a aquiescência expressa.

Outro cenário pode ser evidenciado em casos de solvência de empresas que alienam uma parte física de seu estabelecimento, como explica o professor Fábio Ulhoa Coelho⁵¹, vejamos:

O alienante está dispensado da precaução na hipótese em que permanece solvente, mesmo após a alienação (art. 1.145 de CC/2002). Assim, a sociedade empresária, com diversas filiais e grande patrimônio, pode se dispensar de obter a anuência dos credores, ao resolver vender uma delas, caso permaneça com os demais estabelecimentos. Em suma, o direito brasileiro estabelece uma determinada formalidade, prévia ou concomitante ao trespasse, que é a anuência expressa ou tácita

⁴⁹ Art. 1.144. BRASIL. **Código Civil, Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. 1ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002

⁵⁰ Art. 1.145. BRASIL. **Código Civil, Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. 1ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002

⁵¹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial, volume 1 : direito de empresa**. 20. ed. ver., atual. e ampl. – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais. 2016. p. 154.

dos credores, dispensando-a apenas no caso de solvência do alienante, posterior à transação. Se tal formalidade não é cumprida, a consequência será altamente prejudicial ao adquirente, pois ele poderá perder o estabelecimento, em favor da coletividade dos credores, caso o alienante venha a ter sua falência decretada (art. 129, VI da Lei n. 11.101/2005).

A situação evidenciada pelo Douto professor não é uma situação atípica, levando em consideração que a nova Lei de Falências⁵² tipifica o caso como capaz de ensejar a falência da empresa adquirida. Para não gerar dubiedade, vejamos a literalidade da norma, *ipsis litteris*:

Art. 129. São ineficazes em relação à massa falida, tenha ou não o contratante conhecimento do estado de crise econômico-financeira do devedor, seja ou não intenção deste fraudar credores:

(...)

VI – a venda ou transferência de estabelecimento feita sem o consentimento expresso ou o pagamento de todos os credores, a esse tempo existentes, não tendo restado ao devedor bens suficientes para solver o seu passivo, salvo se, no prazo de 30 (trinta) dias, não houver oposição dos credores, após serem devidamente notificados, judicialmente ou pelo oficial do registro de títulos e documentos;

Portanto, denota-se que a falta de cuidado do adquirente quanto aos procedimentos evidenciados na legislação civilista poderá acarretar na perda do bem adquirido para os credores da empresa alienada. Geralmente, esse tipo de situação é sanada quando se anexa ao contrato de trespasse todos os débitos do empreendimento adquirido, procedimento que é usualmente evidenciado nos referidos instrumentos contratuais.

Além disso, todos os tipos de transações podem ser estipulados no contrato, desde que respeitados os procedimentos evidenciados anteriormente e desde que os débitos sejam disponíveis, ou seja, que possam ser transacionados entre as partes, situação que não ocorre quanto aos débitos fiscais e trabalhistas.

Com efeito, as obrigações tributárias, não sofrem os efeitos oriundos de transações privadas⁵³, além disso, como fora aduzido em tópico anterior, este tipo de débito possui peculiaridades próprias, fazendo com que só possam ser imputados os débitos tributários ao adquirente do estabelecimento comercial de

⁵²BRASIL. **Lei de Falências**. Lei n. 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11101.htm Acesso em: 19/10/2017.

⁵³ Parágrafo único. Art. 116. **Código de Tributário Nacional**. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966.

Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>. Acesso em: 19/09/2017.

forma integral, se o alienante cessar sua atividade comercial. Outro caso será evidenciado se o adquirente, dentro do prazo de 6 (seis) meses prosseguir com a atividade de exploração mercantil evidenciada no fundo de comércio alienado, conjuntura que trará uma responsabilidade subsidiária do adquirente. Lembrando que em ambas situações, só haverá a responsabilização em casos de efetiva alienação do fundo de comércio.

A sucessão empresarial sob o aspecto trabalhista, por outro lado, conforme predispõe a legislação atinente ao tema⁵⁴, não interferem o contrato de trabalho, não havendo óbice para o empregado pleitear os direitos juridicamente em face da realização da sucessão, seja perante o alienante ou adquirente, conforme bem explicita o doutrinador Fábio Ulhoa Coelho, vejamos:

Em qualquer hipótese, o empresário reclamado não poderá, em contestação, opor-se à pretensão do empregado, com base nos termos do contrato de trespasse. Se a reclamação foi proposta contra o alienante do estabelecimento empresarial, em nada o aproveita, perante a Justiça do Trabalho, a cláusula contratual que transferiu para o adquirente o passivo que possuía. Da mesma forma, se o demandado é o adquirente, ele não poderá opor ao ex-empregado do alienante os termos do negócio de trespasse, pelos quais não se tornou cessionário das dívidas. Em suma, perante o empregado do alienante, as condições contratadas entre o adquirente e o alienante ou a contabilidade referente ao estabelecimento não operam efeitos, quer a reclamação tenha sido proposta contra este último, quer contra o primeiro. Apenas na composição os interesses dos próprios empresários contratantes, no juízo de regresso, interessam tais condições: se o adquirente é responsabilizado perante antigo empregado do alienante, e, pelo instrumento de trespasse, não havia expressamente assumido aquele passivo trabalhista, ou a dívida não se encontrava regularmente contabilizada, terá direito de regresso para se ressarcir do prejuízo; o mesmo direito terá o alienante, se o trespasse previa a cessão da dívida, ou mesmo omissa, estava esta regularmente escriturada.⁵⁵

Ultrapassadas as considerações, voltamos a enfatizar que sem ambos os aspectos preceituados anteriormente, cível, trabalhista ou fiscal, para que haja a responsabilização do adquirente do fundo de comércio ou estabelecimento comercial se faz necessária a aquisição efetiva do fundo de comércio ou estabelecimento comercial, necessitando se comprovar a transferência de todos os elementos necessários para implementação da atividade comercial.

A Lei das Sociedades Anônimas, apesar de tratar prioritariamente de

⁵⁴ Art. 448. BRASIL. **Decreto-Lei n. 5.452**, de maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De15452.htm. Acesso em: 19/09/2017.

⁵⁵ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial, volume 1 : direito de empresa**. 20. ed. ver., atual. e ampl. – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais. 2016. p. 155.

situações de fusão, transformação, incorporação e cisão, também serve de parâmetro para demonstrar a exegese da norma posta em apreço, servindo de norte para situações de aquisição de estabelecimentos comerciais e fundos de comércio. Neste instrumento normativo, nós podemos perceber que a responsabilização da empresa sucessora só é evidenciada em situações onde é efetivamente fora comprovada a aquisição da empresa.

Para não gerar dubiedade, vejamos como os tribunais tem se posicionado em casos de responsabilização do adquirente quando não evidenciada a aquisição efetiva do estabelecimento comercial, na seara cível:

CIVIL E PROCESSO CIVIL. AÇÃO MONITÓRIA. LEGITIMIDADE PASSIVA. SUCESSÃO EMPRESARIAL NÃO COMPROVADA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. I - A SUCESSÃO DE EMPRESAS OCORRE QUANDO HÁ TRANSFERÊNCIA DO ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL, ENTENDIDO COMO O CONJUNTO DE BENS MATERIAIS, COMO MERCADORIAS, MÁQUINAS, IMÓVEIS E VEÍCULOS, BEM COMO, IMATERIAIS, COMO MARCAS, PATENTES E PONTO COMERCIAL, ORGANIZADOS PARA A EXPLORAÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA, NOS TERMOS DO ART. 1.142 DO CÓDIGO CIVIL, ADMITINDO-SE SUA PRESUNÇÃO QUANDO OS ELEMENTOS INDIQUEM A AQUISIÇÃO DO FUNDO DE COMÉRCIO E O PROSSEGUIMENTO NA EXPLORAÇÃO DA MESMA ATIVIDADE ECONÔMICA, NO MESMO ENDEREÇO, COM O MESMO OBJETO SOCIAL, ATINGINDO, INCLUSIVE, A MESMA CLIENTELA JÁ CONSOLIDADA PELA EMPRESA SUCEDIDA. II - O ÂMBITO DE REFERIDA PRESUNÇÃO, PORÉM, NÃO PODE SER ALARGADO A PONTO DE EQUIPARAR A TRANSFERÊNCIA DO ESTABELECIMENTO COM A SIMPLES LOCAÇÃO DO MESMO IMÓVEL PELO NOVO EMPRESÁRIO. III - O VALOR ARBITRADO PARA A VERBA HONORÁRIA DEVE RESPEITAR OS PRECEITOS DO ARTIGO 20 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, ATENDENDO O GRAU DE ZELO DOS PROFISSIONAIS, O LUGAR DE PRESTAÇÃO DO SERVIÇO, A IMPORTÂNCIA DA CAUSA, O TRABALHO REALIZADO E O TEMPO NECESSÁRIO PARA SUA REALIZAÇÃO. IV - DEU-SE PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO, PARA REDUZIR O VALOR ARBITRADO PARA OS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. UNÂNIME.

(TJ-DF - APC: 20110710154316 DF 0015111-51.2011.8.07.0007, Relator: ROMEU GONZAGA NEIVA, Data de Julgamento: 14/08/2013, 5ª Turma Cível, Data de Publicação: Publicado no DJE : 05/09/2013 . Pág.: 145)

E na seara trabalhista:

SUCESSÃO EMPRESARIAL. NÃO CARACTERIZADA. O reconhecimento de sucessão empresarial trabalhista exige a comprovação de que um estabelecimento, como unidade econômico-jurídica, tenha sido transferido para outro titular, bem assim que a prestação de serviços pelo empregado não tenha sofrido interrupção. Não existindo nos autos a comprovação da transferência da titularidade do negócio, não resta caracterizada a sucessão trabalhista.

(TRT-5 - RecOrd: 00000256920145050612 BA 0000025-69.2014.5.05.0612, Relator: LÉA NUNES, 3ª. TURMA, Data de Publicação: DJ 24/07/2015.)

Como podemos perceber, em ambos os casos as decisões coadunaram com

o que preleciona as legislações atinentes ao tema – Código Civil e Consolidação das Leis Trabalhistas -, levando em consideração que só poderia ser imputada a responsabilidade a sucessora quando fora comprovada efetivamente a sucessão.

4. ASPECTOS CONTROVERTIDOS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO EMPRESARIAL

O direito tributário é um ramo de conhecimento jurídico que tem como uma de suas características a multidisciplinariedade e, sob tal perspectiva, muitas vezes se utiliza de definições de outros ramos do conhecimento jurídico para aplicar os mandamentos contidos na legislação tributária. O artigo 110 do Código Tributário Nacional é preciso ao determinar que os conceitos e institutos delineados no direito privado não podem ser alterados pela legislação tributária. Acerca do supramencionado artigo, vejamos:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias

Com efeito, para podermos entender qual a exegese na norma preceituada no artigo 133 do Código Tributário Nacional nós necessitamos entender precisamente os termos do direito privado delineados no *caput* do artigo. Portanto, apenas no presente momento e a partir das lições transmitidas pelo capítulo anterior, é que podemos entender como devem ser aplicados os institutos jurídicos definidos pela legislação civil para assim, enveredarmos nos aspectos controvertidos da aplicação da responsabilidade tributária por sucessão por aquisição de estabelecimentos comerciais ou fundo de comércio.

4.1 Responsabilidade tributária por sucessão empresarial – art. 133 do CTN – em situações de locação comercial e arrendamento.

Como podemos perceber a partir da análise dos institutos delineados no direito privado, a caracterização de uma sucessão empresarial e, por conseguinte, de uma responsabilidade tributária por aquisição de estabelecimento comercial, se

faz necessário uma comprovação de que houve, efetivamente, a transferência no domínio do bem (estabelecimento) de uma pessoa para outra.

O que se percebe é que havendo a constatação da aquisição de alguns elementos do estabelecimento comercial, não seria possível a imputação de responsabilidade tributária ao utilizador, levando em consideração que não houve a efetiva aquisição do estabelecimento, apenas a utilização temporária de um de seus elementos. Isso ocorre, repita-se, levando em consideração que os referidos institutos não condizem com uma aquisição, apenas com o uso e posse de determinada coisa.

A locação de ponto comercial e o arrendamento são institutos jurídicos que se enquadram perfeitamente na temática, levando em consideração que o terceiro se utiliza momentaneamente de determinado bem – *dentre os inúmeros evidenciados dentro de um estabelecimento comercial* - para implementação de seu negócio, não havendo em momento nenhum a efetiva aquisição.

Na locação de ponto comercial, o objeto do contrato é a utilização do ponto comercial de determinado imóvel, outrossim, não há qualquer relação jurídica entre o locatário e o antigo possuidor do imóvel, apenas com o proprietário (locador), fazendo com que a norma de responsabilização não pudesse alcançar o novo locatário. É nesse sentido que preleciona Maria Rita Ferragut:

Entendemos inexistir qualquer relação entre o antigo detentor da titularidade do bem imóvel e o atual possuidor capaz de ensejar responsabilidade por sucessão, simplesmente porque não houve negócio jurídico que implicasse aquisição da propriedade.⁵⁶

Este entendimento, inclusive, fora reafirmado por parte da Receita Federal do Brasil quando promulgado o Parecer Normativo CST n.º 2/1972, vejamos:

Responsabilidade tributária por sucessão (art. 133 do CTN). Não sendo a locação meio hábil à aquisição de bens, a pessoa natural ou jurídica que figurar como locatária de máquinas ou mesmo de estabelecimento comercial ou fundo de comércio não se sub-roga nas obrigações tributárias do locador, ainda que, em decorrência de inatividade deste, sua clientela passe a ser atendida pela locatária.

De outro norte, outra situação capaz de gerar uma possível controvérsia, diz respeito ao arrendamento, levando em consideração que este consiste em um

⁵⁶FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária na sucessão empresarial: aquisição de estabelecimento, arrendamento, locação e venda segregada de ativos**. In Revista do Advogado, ano XXXII, nº 118, fl. 91-100, dezembro de 2012. p. 97.

instituto jurídico onde o proprietário – arrendante - de determinado bem concede a posse deste a um terceiro – arrendatário -, que ficará responsável pela implementação da atividade comercial anteriormente realizada pelo proprietário.

Nesses casos, o que é transferido, mediante instrumento particular, é a própria atividade realizada, fazendo com que a titularidade dos bens permaneça inalterada. A utilização do maquinário, do *know-how* e de algum outro elemento do estabelecimento não tem viés de caracterizar uma efetiva aquisição deste. Por conseguinte, como não se evidencia a aquisição, não há como se imputar a responsabilidade. Vejamos como Maria Rita Ferragut trata do tema:

Por essas razões, arrendamento não se confunde com alienação. O arrendatário não figura na condição de proprietário, ou seja, adquirente do estabelecimento empresarial. Somente possui a faculdade de usar e gozar da coisa, sem possibilidade de dispor dela de acordo com sua livre vontade. O artigo 133, entretanto, não contempla tal faculdade como suficiente para imputar a responsabilidade por sucessão pelo pagamento do crédito tributário, exatamente porque não há a configuração da aquisição do estabelecimento, com a mudança de sua titularidade.

Portanto, em ambas as situações, mesmo havendo uma aparente sucessão empresarial, não poderá haver imputação de responsabilidade tributária ao locatário ou arrendante.

4.2 Responsabilidade tributária por sucessão empresarial – art. 133 do CTN – em casos de possível dissolução irregular da pessoa jurídica sucedida.

Como sabemos, o nosso país vem passando por uma crise econômica e institucional sem precedentes, situação que tem feito diversas empresas fecharem as portas e buscarem subterfúgios no meio ilícito para continuação de seu negócio. Rotineiramente esse tipo de situação tem ocorrido e todos os ramos do direito, bem como todos os aplicadores das normas jurídicas tem buscado formas para evitar esse tipo de ilegalidade. No âmbito tributário, não poderia ser diferente.

Analisando algumas decisões que tratam do tema, rapidamente podemos perceber o quão comum esse tipo de situação pode ser. Diversas vezes, com intuito de burlar a fiscalização fazendária, os empresários se utilizam de atos tipificados no direito privado de forma fraudulenta para aparentar uma certa situação e assim arcar com uma carga tributária menor do que a devida, causando a evasão fiscal. Situações que devem ser vigorosamente compelidas.

Pois bem! O grande aspecto controvertido a respeito do tema, pode ser evidenciado quando a Administração Tributária aduz haver uma causa de responsabilidade tributária por aquisição de estabelecimento comercial ou fundo de comércio decorrentes desse tipo de situação. Para melhor entendimento, vejamos algum caso concreto que adota essa teoria:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ICMS. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO POR DISSOLUÇÃO IRREGULAR E POR SUCESSÃO TRIBUTÁRIA INTEGRAL. VOTO VENCIDO DO PRIMEIRO VOGAL. 1. Se a sucessora tributária integral da executada (instalou-se no mesmo endereço, com o mesmo objeto, tendo como sócios familiares dos sócios da sucedida), dissolveu-se irregularmente, há responsabilidade pessoal dos administradores, o que autoriza o redirecionamento (STJ, Súm. 435). 2. Se no mesmo local e com o mesmo objeto genericamente considerado, instalou-se outra sociedade, no qual inclusive trabalha ex-sócio da primeira sucedida, por sua vez esposo de sócia da nova sociedade tem-se, em princípio, caracterizada nova sucessão tributária integral, o que autoriza o redirecionamento (CTN, art. 133, I). 3. Por maioria, recurso provido. (Agravo de Instrumento Nº 70052342540, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Irineu Mariani, Julgado em 24/04/2013)

O que podemos concluir a partir da decisão colacionada, é que a Corte se utilizou de elementos probatórios necessários a comprovação de uma dissolução irregular e não de uma aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial para caracterizar a responsabilidade tributária por sucessão empresarial, fazendo com que a tipificação utilizada na *decisum* não fosse adequada a situação factual posta em juízo.

Explicamos.

Nos casos de dissolução irregular de uma empresa, estaremos diante de um ato ilícito, fazendo com que a responsabilidade tributária seja atribuída as pessoas que realizaram o referido ato. A exegese do mandamento contido no artigo 133 do CTN não evidencia uma responsabilização decorrente uma situação de ilícita, mas de um ato jurídico lícito, qual seja, a aquisição de um fundo de comércio ou estabelecimento comercial.

No caso posto em apreço, os fundamentos normativos que deveriam ter sido aplicados estão contidos nos artigos 134 e 137 do Código Tributário Nacional, para não gerar dúvida, vejamos:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
 II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
 III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
 IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
 V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
 VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
 VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.
 Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;
 II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;
 III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:
 a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
 b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
 c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Mesmo sendo mais palpável para Autoridade Fazendária utilizar das provas de uma transferência irregular⁵⁷ e aplicar o artigo 133 do CTN responsabilizando a empresa adquirente, tal situação não é a condizente para situação posta em apreço pelo presente estudo, por se tratar de um contexto jurídico totalmente divergente de uma aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial.

Apesar de parecer inequívoca tal situação, decisões judiciais nesse sentido são correntes em nossos tribunais. Esse é o entendimento preceituado pelo professor Humberto Ávila⁵⁸ e como afirma, citando o professor, a professora Melissa Guimarães Castello⁵⁹, vejamos:

⁵⁷ Súmula 435 STJ - Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

⁵⁸ ÁVILA, Humberto. **Parecer: Responsabilidade por Sucessão Empresarial. Responsabilidade da Empresa Sucessora por Penalidades Decorrentes de Faltas Cometidas pela Empresa Sucedida.** Exame da Abrangência do artigo 132 do Código Tributário Nacional. In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 187, p. 128-9, abril – 2011.

⁵⁹ CASTELLO, Melissa Guimarães. **Sucessão empresarial em direito tributário – o ônus da prova à luz da jurisprudência do STJ e TJRS.** Tese apresentada no XXXIX CONGRESSO NACIONAL DE PROCURADORES. p. 4.

Segundo Humberto Ávila, nos casos em que a sucessão empresarial é utilizada de modo doloso, na tentativa de suprimir a responsabilidade tributária, a responsabilização do sucessor não decorre dos arts. 132 e 133 do CTN, mas dos arts. 134 e 137 do mesmo Código, que responsabilizam pessoalmente o administrador, por violação à lei; e o agente, por atos praticados com dolo específico, respectivamente.

Com efeito, percebe-se claramente que o intuito da norma de responsabilização preceituada no artigo 133 do CTN é determinar a transferência do ônus de arcar com o crédito tributário de outrem quando evidenciado a ocorrência de um ato lícito, qual seja, a aquisição de um fundo de comércio ou estabelecimento comercial. Por conseguinte, em situações onde são evidenciadas práticas ilícitas não será possível a determinação de sucessão empresarial com fulcro no supramencionado artigo.

4.3 Elementos de prova para caracterização da sucessão empresarial evidenciada no art. 133 do CTN.

A partir dos fundamentos postos à baila, percebemos que o fundo de comércio e o estabelecimento comercial são termos jurídicos complexos, por possuírem diversos segmentos em sua composição e não haver uma uniformização, tanto da doutrina, quando da legislação acerca de seus conceitos.

Nessas circunstâncias, para que haja uma correta subsunção da norma contida no artigo 133 CTN a situações postos em juízo, o aplicador da norma necessita de um arcabouço probatório robusto que seja capaz de evidenciar a aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento comercial no caso concreto, justamente por se tratar de uma situação jurídica lícita, complexa e minuciosa.

Um caso que não serve para comprovação da aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento comercial diz respeito a conjecturas onde são apresentadas apenas indícios de uma sucessão empresarial, como nós podemos perceber pelo julgado posto em apreço abaixo:

AGRAVO. POSSIBILIDADE DE JULGAMENTO NA FORMA MONOCRÁTICA, FORTE NO ART. 557 DO CPC. Tratando-se de recurso manifestamente improcedente, autorizado estava o Relator ao julgamento singular, pois configurada hipótese prevista no art. 557, "caput", do CPC. Precedente do STJ. AGRAVO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DE EMPRESAS NÃO EVIDENCIADA. IDENTIDADE DE RAMO DE ATIVIDADES DA EXECUTADA E RELAÇÕES FAMILIARES. INSUFICIÊNCIA. ART. 133 DO

CTN. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE ESGOTAMENTO DE LOCALIZAÇÃO DE BENS DO DEVEDOR. A responsabilidade tributária por sucessão regula-se pelo art. 133 do CTN. Hipótese em que não há demonstração da continuidade das atividades da empresa executada, mas simples indícios, não comprovada a sucessão por meras relações familiares. Falta de comprovação de esgotamento de localização de bens do devedor. Agravo desprovido. (Agravo Nº 70053485199, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Eduardo Zietlow Duro, Julgado em 21/03/2013)

Ora, para caracterização da responsabilização do adquirente por sucessão empresarial é necessário um arcabouço probatório imensurável, levando em consideração a complexidade desse tipo de negócio jurídico. Nesse sentido, Maria Rita Ferragut, em brilhante estudo, aponta que 13 (treze) tipos de provas que podem ser utilizadas por parte das autoridades fazendárias para configuração de uma sucessão empresarial, vejamos:

De qualquer forma, vejamos as provas a serem produzidas a fim de demonstrar a aquisição do estabelecimento:

- i) ocupação das mesmas instalações;
- ii) utilização dos mesmos equipamentos e utensílios para o exercício da atividade econômica;
- iii) mesmo controle acionário;
- iv) mesma força de trabalho;
- v) coincidência de um grande número de prestadores de serviços e fornecedores;
- vi) mesmo sistema de informática, sobretudo se for algo específico ao negócio e contiver programação não encontrável em softwares “de prateleira”;
- vii) similaridade do nome comercial, fantasia, logotipo e marcas;
- viii) atendimento da mesma carteira de clientes;
- ix) simultaneidade entre o início da exploração da atividade econômica pelo adquirente dos ativos e sua interrupção pelo alienante;
- x) variação da receita, com aumento da sociedade sucessora e proporcional diminuição da sociedade sucedida;
- xi) assunção de dívidas, pelo adquirente, junto a fornecedores do alienante;
- xii) existência de compromisso de não concorrência ou de colaboração; e
- xiii) celebração de contratos de prestação de serviços envolvendo a transferência de know-how entre as pessoas envolvidas⁶⁰.

Analisando brilhantemente a sugestão probatória apontada por Ferragut, Melissa Guimarães Castello acrescenta:

Os fatos que, no entender de Maria Rita, têm forte força probatória (iii, iv, x), por outro lado, são, de alguma forma, relacionados à transferência fraudulenta do estabelecimento. Dessa forma, facultariam a responsabilização pessoal dos agentes, como já exposto acima. Em relação

⁶⁰ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária na sucessão empresarial: aquisição de estabelecimento, arrendamento, locação e venda segregada de ativos.** In Revista do Advogado, ano XXXII, nº 118, fl. 91-100, dezembro de 2012. p. 95 e 96.

às demais formas de prova da sucessão sugeridas pela autora, deve ser dito que várias provas são, na prática, inacessíveis à fiscalização tributária. A Fazenda Pública só conseguirá provar a utilização dos mesmos equipamentos (item ii) quando estes estiverem adequadamente contabilizados pelas duas empresas; ou quando houver fiscalização *in loco*, tanto antes, quanto depois, da sucessão. A prova de que o adquirente assumiu dívidas do alienante, de que há compromisso de não concorrência, ou de que há transferência de know-how (itens xi, xii, xiii) por outro lado, é ainda mais difícil, pois estes contratos podem ser feitos *inter partes*, sem publicidade.⁶¹

As pontuações realizadas por Castello são salutares para o entendimento do tema, levando em consideração que a comprovação de uma aquisição de estabelecimento comercial ou fundo de comércio não é um exercício fácil de ser realizado por parte dos entes federados responsáveis pela fiscalização, arrecadação e implementação das políticas fiscais.

A comprovação de transação de elementos pontuais – como o *know-how*, por exemplo – servem como forma de guiar a administração tributária na busca por seu arcabouço probatório, entretanto, como muito bem enfatizou a professora, a formação desses meios probatórios não é de fácil realização.

Isso porque, para análise de possíveis contratos de compra-e-venda de equipamentos, maquinário ou até mesmo de sistemas operacionais, seria necessária uma fiscalização *in loco*, antes e após a suposta aquisição realizada, pelo fato destes instrumentos, apesar de serem particulares, possuem presunção de validade.

A contabilização das referidas transações também é de difícil comprovação no plano concreto, haja vista que essas situações, na maioria dos casos, são realizadas no subterfúgio, para impedir a constatação de possíveis relações jurídicas.

Tudo que fora exposto pelo presente tópico, demonstra uma situação de dificuldade extrema por parte do Fisco na comprovação da sucessão empresarial por aquisição de estabelecimento comercial ou fundo de comércio, entretanto, como fora aduzido anteriormente, o instituto da responsabilidade tributária evidenciado no artigo 133 do Código Tributário Nacional não fora promulgado com o intuito de transferir o ônus de adimplir créditos tributários em virtude de atos ilícitos praticados

⁶¹ CASTELLO. Melissa Guimarães. **Sucessão empresarial em direito tributário – o ônus da prova à luz da jurisprudência do STJ e TJRS**. Tese apresentada no XXXIX CONGRESSO NACIONAL DE PROCURADORES. p. 7.

como forma de burlar a administração tributária e deixar de recolher valores aos cofres públicos.

A aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio é um ato lícito e, por conseguinte, presume-se que todos os atos realizados na implementação dessa transação, também o são. Caso contrário, estaríamos diante de uma responsabilidade por atos contrários a norma ou estatuto social das empresas, que traduz outra situação jurídica.

Deveras, pelo que fora exposto no presente tópico, denota-se que para caracterização da responsabilidade por sucessão empresarial é imprescindível um arcabouço probatório capaz de assegurar a realização da aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento comercial.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pelos apontamentos evidenciados no presente estudo, podemos perceber que, inicialmente foram tratados os aspectos gerais da norma tributária. Adentramos a formação jurídico tributária, delineando o objeto desse tipo de relação, para então passarmos a análise de seus elementos constituintes. Nesse prisma, fora analisado os aspectos da hipótese descritiva e do consequente normativo, como corte metodológico adequado para adentrarmos ao critério pessoal do consequente. Posteriormente foram analisadas as espécies de sujeito passivo nas obrigações tributárias, o responsável como sujeito passivo de uma relação jurídico tributária e, ao fim do primeiro capítulo, fora esmiuçada a responsabilidade por sucessão empresarial na aquisição de estabelecimentos comerciais e fundo de comércio.

Nessa esteira, no segundo capítulo tratamos detalhadamente dos institutos de direito privado dispostos no caput do artigo 133 do Código Tributário Nacional, como estabelecimento comercial e fundo de comércio e fora apresentada outras situações de responsabilidade por sucessão empresarial. Por fim, trouxemos situações controvertidas, como os casos de locação comercial, arrendamento e dissoluções irregulares, demonstrando que não há como se imputar a responsabilidade tributária por sucessão empresarial nesses tipos de situação, nos dois primeiros casos por não haver a transferência do bem e no último, pela norma não trazer a imputação da responsabilidade tributária em virtude de uma situação ilícita.

Além disso, demonstramos que para haver a caracterização dessa espécie de responsabilidade tributária, necessário se faz um arcabouço probatório vasto, levando em consideração se tratar de um negócio jurídico complexo e tipificado.

Por conseguinte, pelo que se depreende do presente estudo, podemos perceber que a aplicação do artigo 133 do Código Tributário Nacional em casos concretos não é um exercício de fácil manejo. Por utilizar de institutos jurídicos tipificados no direito privado, como o estabelecimento comercial, o fundo de comércio e a própria aquisição comercial, a aplicação desta norma de responsabilidade exige das autoridades fazendárias um esforço imensurável para captação de provas para demonstração da efetiva de aquisição do estabelecimento comercial ou fundo de comércio. Somada a tal situação, incorre também um inegável grau de complexidade na própria conceituação dos institutos em comento.

Por esses e outros motivos, a averiguação precisa dos conceitos jurídicos delineados, tanto na norma tributária, quando na civil, são necessárias para que os aplicadores da norma, não cometam arbitrariedades perante os contribuintes, aplicando a legislação tributária de forma descabida e infundada.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo. Malheiros Editores, 2013.

ÁVILA, Humberto. **Parecer: Responsabilidade por Sucessão Empresarial. Responsabilidade da Empresa Sucessora por Penalidades Decorrentes de Faltas Cometidas pela Empresa Sucedida**. Exame da Abrangência do artigo 132 do Código Tributário Nacional. In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 187, p. 128-9, abril – 2011.

BRASIL. **Código de Tributário Nacional**. Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>. Acesso em: 19/09/2017.

BRASIL. **Código Civil**, Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. 1ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 5.452**, de maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm. Acesso em: 19/09/2017.

BRASIL. **Lei complementar n. 116**, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 19/10/2017.

BRASIL. **Lei de Falências. Lei n. 11.101**, de 9 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2005/lei/11101.htm Acesso em: 19/10/2017.

BRASIL. **Lei n. 4.729**, de 14 de Julho de 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm. Acesso em: 19/10/2017.

BRASIL. Receita Federal. Responsabilidade tributária por sucessão (art. 133. do CTN). Não sendo a locação meio hábil à aquisição de bens, a pessoa natural ou jurídica que figurar como locatária de máquinas ou mesmo de estabelecimento comercial ou fundo de comércio não se sub-roga nas obrigações tributárias do locador, ainda que, em decorrência de inatividade deste, sua clientela passe a ser atendida pela locatária. **Parecer normativo CST, n 2** de 05 de janeiro de 1972. Disponível em http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=30878&visao=a_notado Acesso em: 19/10/2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária** / Roque Antônio Carraza. – São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método** / Paulo de Barros Carvalho. 5. ed. São Paulo: Noeses; 2013.

CASTELLO, Melissa Guimarães. **Sucessão empresarial em direito tributário – o ônus da prova à luz da jurisprudência do STJ e TJRS**. Tese apresentada no XXXIX CONGRESSO NACIONAL DE PROCURADORES. Disponível em: http://www.esapergs.org.br/revistadigital/wp-content/uploads/2015/07/SUCCESSAO_EMPRESARIAL_DIREITO.pdf.

COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de direito comercial, volume 1 : direito de empresa**. 20. ed. ver., atual. e ampl. – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais. 2016.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária na sucessão empresarial: aquisição de estabelecimento, arrendamento, locação e venda segregada de ativos**. In Revista do Advogado, ano XXXII, nº 118, fl. 91-100, dezembro de 2012.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 29. Ed. ver. E atual. por Rubens Edmundo Requião – São Paulo: Saraiva. 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária. 1975.