

INTRODUÇÃO

Dentro do nosso novo cenário econômico mundial globalizado, a empresa revela a necessidade de cumprir sua função social, subentendida como, uma prestação de caráter positivo capaz de transformar a justiça social em instrumento para assegurar a todos uma existência digna.

Nesse contexto, o Estado Democrático de Direito que é quem tem o dever de prover e subsidiar o estado social necessita de um sistema tributário que viabilize esse financiamento, já que o recolhimento de tributos é uma de suas principais fontes de custeio.

Deste modo, pretende-se, desenvolver uma reflexão sobre o instituto da sucessão empresarial que viabiliza a arrecadação do crédito tributário pelo Estado em contrapartida com a concretização de esforços do Estado para fomentar a manutenção da atividade produtora com a criação de mecanismos mais eficientes e lícitos para a arrecadação do crédito fazendário.

Pois, a falta de legislação regulando inteiramente o instituto da sucessão empresarial acaba por criar uma grande insegurança jurídica ao segmento de negócios e atividades que se sucedem sem que haja qualquer relação jurídica entre ambas. O que gera conflito entre princípios, pois de uma lado está a segurança jurídica e a livre iniciativa, e do outro, a proteção do crédito fiscal.

Por fim, espera-se, que o leitor possa compreender melhor as hipóteses caracterizadoras da sucessão para a imputação da responsabilidade tributária ao adquirente do estabelecimento empresarial.

CAPÍTULO 1

A obrigação tributária

Antes de adentrarmos nos institutos da responsabilidade tributária, do sucessor e das causas de sucessão tributária, em especial, a sucessão empresarial, traremos a baila o conceito de obrigação tributária e a figura do sujeito passivo tributário, uma vez que os mesmos são pressupostos de existência da sucessão.

Entre a norma que contempla a sucessão e a que inicialmente constitui o crédito tributário, há uma relação de dependência, já que a primeira não subsistirá se a norma que constituiu a relação obrigacional original for revogada, for julgada inconstitucional, etc.

Dessa forma, ao tratarmos da obrigação tributária, nos remetemos à acepção da obrigação tributária como laço jurídico que se instala entre o Estado (credor) e o sujeito devedor.

A relação que se instala entre o Estado e o sujeito devedor é uma relação jurídica de cunho econômico (obrigacional) e não apenas uma relação de poder.

A relação jurídico-tributária, como qualquer outra relação jurídica, instala-se com a ocorrência de um fato previsto em uma norma, que por força dessa imputação normativa, produz efeito no mundo jurídico.

Segundo Alfredo Augusto Becker:

(...) a relação jurídica é *anormal*, pois ela não foi encontrada “in natura” no mundo, mas é *conseqüência* (efeito) da atuação de um *instrumento* (a regra jurídica) construído pelo Ser Social (Estado) para agir.¹

Nesse liame, nossa Constituição Federal consignou que as normas relativas ao instituto da obrigação tributária, somente podem ser veiculadas por meio de Lei Complementar, conforme disposto em seu artigo 146, III, “b”, vejamos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...);

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

(...);

Atualmente, a Lei Complementar que estabelece normas gerais em matéria de legislação tributária é a Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Assim, inserimos que, a obrigação tributária nada mais é do que uma obrigação legal, ex-lege, ou seja, decorre da lei e o seu nascimento independe da vontade do sujeito passivo (devedor); basta a ocorrência do fato gerador e esta se vincula ao sujeito passivo e o submete ao cumprimento da prestação correspondente.

Hugo de Brito Machado descreve a obrigação tributária da seguinte forma:

A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em Direito Tributário denomina-se *fato gerador*, ou *fato imponível*, nasce a relação tributária, que compreende o *dever* de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o *direito* do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária). O *dever* e o *direito* (no sentido de direito subjetivo) são efeitos da incidência da norma.²

Por fim, segundo o Código Tributário Nacional a obrigação tributária se divide em obrigação principal e obrigação acessória, saliente-se:

¹ BECKER. Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª Edição. Saraiva. 1972. Pág. 305.

² MACHADO. Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros Editores Ltda. 2004. Pág. 122.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Em síntese, a obrigação principal consiste no recolhimento do tributo devido ou da multa pecuniária, ou seja, é a obrigação de dar; enquanto que a obrigação acessória consiste nos deveres administrativos que a norma tributária impões ao contribuinte, ou seja, é a obrigação de fazer.

Pois bem, examinada a obrigação tributária e os sujeitos ativo (credor – Estado) e passivo (devedor – contribuinte/responsável) da relação obrigacional tributária, polarizaremos a atenção na análise da sujeição passiva.

CAPÍTULO 2

A sujeição passiva

Sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, a quem a lei obriga ao cumprimento da prestação obrigacional de pagar o tributo ou a penalidade pecuniária ou cumprir os deveres instrumentais da obrigação acessória.

Paulo de Barros Carvalho, define o sujeito passivo como, “(...) a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária, Esse é, em termos jurídicos o contribuinte, ou seja, aquele que deve realizar o pagamento dos tributos eventualmente devidos.”³

O Código Tributário Nacional dispõe que o sujeito passivo é:

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.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*, 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 624.

Com efeito, podemos afirmar no que tange a obrigação principal, o CTN concebe o sujeito passivo da obrigação como gênero, do qual abrange duas espécies; o *contribuinte* definido no inciso I e o *responsável* definido no inciso II, ambos do Parágrafo Único do Art. 121. O primeiro tem relação direta com o fato gerador, ao passo que o segundo, mesmo sem relação direta com o fato tributável, é apontado pela lei para satisfazer a obrigação tributária.

A partir deste asserto, conclui-se que o contribuinte (o sujeito passivo direto) é quem realiza o fato típico tributário descrito na norma e, por sua vez, o responsável (o sujeito passivo indireto) é aquele que, embora não revista a condição de contribuinte, sua obrigação advém de expressa disposição legal.

Maria Rita Ferragut, bem anota que:

Contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no pólo 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 insuficiente.⁴

A propósito, Hugo de Brito Machado sugere o seguinte exemplo para uma compreensão eficaz sobre a diferença entre o contribuinte e o responsável pela obrigação tributária:

Um exemplo esclarecerá estes conceitos: o *contribuinte* do imposto de renda, conforme o art. 45 do CTN, é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza. É aquele que aufera a renda ou os proventos. Mas a lei pode atribuir à fonte pagadora dessa renda ou desses proventos, a condição de *responsável* pelo recolhimento do imposto correspondente (CTN, art. 45, parágrafo único). A fonte, no caso, é sujeito passivo da obrigação principal, porque está obrigada a fazer o pagamento do tributo. Não é o *contribuinte*, porque não auferiu a renda ou os proventos, mas é *responsável*, porque a lei lhe atribuiu a obrigação de efetuar o pagamento do tributo.⁵

Posto isso, passaremos a elucidar melhor em capítulo separado o instituto da responsabilidade tributária.

⁴ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*, São Paulo: Noeses, 2005, pp. 29-30.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 24ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2004, p. 140.

CAPÍTULO 3

Responsabilidade Tributária

Primeiramente, antes de tratar da figura do sucessor e da causa de sucessão tributária, é necessário definir o conceito de responsabilidade tributária.

A responsabilidade tributária é tratada no Código Tributário Nacional em seus artigos 128 a 138, sendo subdividida em três espécies, a saber: responsabilidade dos sucessores, de terceiros e por infrações.

O art. 128 do CTN, dispõe que:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Depreende-se do dispositivo legal acima que a lei poderá prever hipóteses e condições nas quais o Estado terá o direito de exigir de pessoa diversa daquela que praticou o fato jurídico tributário, a satisfação da prestação obrigacional tributária.

Anote-se que, para isso, faz-se necessário uma lei que estabeleça a responsabilização tributária de um terceiro alheio ao fato jurídico tributário, uma vez que, de acordo com o Princípio da Legalidade, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, II, da CF/88).

Nesse sentido, explica Hugo de Brito Machado que: “denomina-se *responsável* o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte (...), tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso da lei”⁶. O mesmo autor esclarece que a referida vinculação não é pessoal e direta – pois tal configuraria a condição de contribuinte, e não de mero sujeito passivo indireto.

Sobre o tema Aliomar Baleeiro leciona:

Por razões de praticidade, comodidade na arrecadação, garantia do crédito e proteção contra a evasão, o legislador pode eleger pessoa diversa, o chamado responsável. Por isso mesmo, o artigo 128, garantindo a observância do princípio da capacidade econômica, determina que o responsável tributário seja vinculado indiretamente com o fato descrito na hipótese de incidência da norma básica. Isso significa que o fato gerador hipotético da norma secundária tem, ou deve ter conexão e relação de dependência, com o fato gerador hipotético da norma principal, básica ou matriz.⁷

Paulo de Barros Carvalho, ao tratar sobre a mesma disposição legal, tece os seguintes comentários, adiantando que o sujeito passivo indireto terá três subdivisões:

Ao ler o versículo, vertido numa linguagem suficientemente clara, prepara-se o intérprete para assimilar um princípio genérico, que o ajude a compreender as mensagens subseqüentes, reguladoras da *responsabilidade dos sucessores, da responsabilidade de terceiros e da responsabilidade por infrações*. E sua expectativa não se vê frustrada, porquanto há, verdadeiramente, um enunciado geral, firmando diretriz, acompanhado de uma ressalva que serve de suporte aos arts. 129 *usque* 138.(...)⁸

Para melhor definir a responsabilidade, Alfredo Augusto Becker utiliza-se do método de exclusão, senão veja-se:

NÃO EXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE. – Não existe responsabilidade legal tributária, nos casos em que o Estado pode exigir o tributo *sòmente de uma* pessoa. Nestes casos, não existe a figura do responsável tributário como figura específica que seria diferente do substituto legal tributário.⁹

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 159.

⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Ed. Atualizada por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 737.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 23ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 389.

⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 509.(sic).

De forma bem objetiva, o doutrinador demonstra que em havendo a possibilidade de exigir determinada obrigação de apenas um sujeito, não será o caso da existência da figura do responsável tributário, ou seja, sujeito passivo indireto.

Desse modo, a figura do responsável se diferencia da figura do contribuinte por ser um sujeito que não tenha praticado o fato jurídico-tributário previsto na norma, e que dispõe de meios para ressarcir-se do tributo pago por conta de evento praticado por outrem.

CAPÍTULO 4

Responsabilidade Tributária por Sucessão

Feitas as considerações atinentes às disposições gerais sobre a responsabilidade tributária e a figura do responsável no Código Tributário Nacional, sintetizaremos o instituto da responsabilidade tributária por sucessão, que implica a transferência da obrigação de quitar o crédito tributário para um terceiro, em virtude do desaparecimento, ou não, do devedor originário. E, ao final adentrar na sucessão pela aquisição de estabelecimento empresarial e seus desdobramentos que para os fins deste trabalho é o que interessa-nos.

O artigo 130, do CTN, traz a hipótese da sucessão de débitos relativos a tributos incidentes sobre a propriedade imobiliária, cometendo ao adquirente do bem imóvel a obrigação tributária pertinente, ressalvando a hipótese de arrematação em hasta pública, na qual o valor do débito tributário será descontado do lance efetuado, ou seja, o preço da arrematação é o limite da responsabilidade tributária assumida pelo sucessor, *verbis*:

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

Já o art. 131, traz a responsabilidade pessoal em três modalidades: a) do adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; b) do

sucessor a qualquer título e do cônjuge meeiro, bem como do espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a partilha e adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, legado ou da meação.

O artigo seguinte, trata da sucessão de empresas, em especial das hipóteses de fusão, transformação, incorporação e também cisão, muito embora esta última não esteja expressa.

Paulo de Barros Carvalho afirma que a pessoa jurídica de direito privado que derivar da transformação, fusão, incorporação ou cisão, é a responsável pelo pagamento dos tributos devidos até a data do ato. E assevera que existe neste artigo “(...) o dever implícito de forçar a regularização do débito, antes da operação, ou de assumir o ônus na qualidade de responsável”¹⁰, proporcionando um maior segurança em favor do Fisco.

No entanto, o principal foco objetivo deste trabalho é a regra disposta no art. 133 do CTN, que regula a sucessão empresarial e será devidamente ilustrado a seguir.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*, 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 642.

CAPÍTULO 5

Sucessão na Aquisição de Estabelecimento Empresarial

Primeiramente, cumpre-nos trazer a definição dos vocábulos “estabelecimento” e “fundo de comércio”, tendo em vista que, a regra de responsabilidade por sucessão impõe tanto a observância das normas pertinentes ao montante da dívida transferida, como também, quais os sujeitos e em que condições estão a mercê desse instituto.

5.1 Conceito de Estabelecimento Empresarial

De acordo com a letra do artigo 1.142 do Código Civil, trata-se de conjunto de bens corpóreos e incorpóreos reunidos pelo empresário, ou por sociedade empresária, para o desenvolvimento de sua atividade econômica.

José Edwaldo Tavares Borba conceitua a sociedade como “uma entidade dotada de personalidade jurídica, com patrimônio próprio, atividade comercial e fim lucrativo.”

Modernamente conceitua-se empresa como uma *atividade econômica organizada, para a produção ou circulação de bens ou serviços, exercida profissionalmente pelo empresário, por meio de um estabelecimento empresarial.*¹¹

¹¹ BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito Societário*, 10ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 29.

De acordo com o critério multi-facetário apresentado por Asquini, o conceito econômico da empresa é visto sob quatro perfis, assim temos: a) perfil objetivo: conceito de empresa; b) perfil subjetivo: o empresário, que organiza o estabelecimento para o desenvolvimento de uma atividade econômica; c) perfil corporativo: o estabelecimento empresarial, compreendido pelos bens corpóreos e incorpóreos; e os trabalhadores, recursos utilizados na execução da atividade econômica da empresa; e d) perfil funcional: a atividade econômica organizada.

O estabelecimento empresarial não se refere apenas ao local em si considerado, mas também ao acervo de bens. Tais bens são classificados pela doutrina em: bens corpóreos ou materiais (mercadorias, equipamentos, instalações, frotas, etc) e bens incorpóreos ou imateriais (o ponto, o nome empresarial, a propriedade industrial, etc).

Essa universalidade de bens (reunidos e organizados) permite tratamento de forma unitária, distinguindo-os dos bens singulares que os compõem apresentando natureza jurídica de universalidade de fato, podendo apresentar, e normalmente apresentando, valor econômico superior a de seus bens individualizados. É o chamado fundo de comércio (ou aviamento).

Como bem assevera Maria Rita Ferragut, os bens que compõem o estabelecimento “podem ser tangíveis e intangíveis, e seu conjunto normalmente possui um sobrevalor em relação à soma dos valores individuais dos bens que o compõem, tendo em vista as conseqüências que o conjunto provoca.”¹²

No entanto, esse patrimônio não se confunde com o patrimônio particular dos sócios, pois são institutos jurídicos distintos. Na verdade, o estabelecimento empresarial compõe o patrimônio do empresário, mas não corresponde à sua totalidade, pois o empresário pode possuir bens não utilizados em sua atividade econômica.

¹² FERRAGUT, Maria Rita. *Artigo: Responsabilidade Tributária na Sucessão Empresarial: aquisição de estabelecimento, arrendamento, locação e venda segregada de ativos.* Revista do Advogado – Ano XXXII nº 118. São Paulo: AASP, 2012, p. 94.

5.2 Alienação do Estabelecimento Empresarial e seus reflexos

A alienação do estabelecimento empresarial se faz por meio do trespasse – contrato de alienação de fundo de empresa que permite sua transferência de um comerciante para outro.

Segundo Fábio Ulhoa Coelho:

No trespasse, o estabelecimento empresarial deixa de integrar o patrimônio de um empresário (o alienante) e passa para o de outro (o adquirente). O objeto da venda é o complexo de bens corpóreos e incorpóreos, envolvidos com a exploração de uma atividade empresarial.¹³

Por conseguinte, na venda do estabelecimento empresarial, haverá a transferência da responsabilidade por sucessão. Em função disso, o adquirente da propriedade do estabelecimento que der continuidade ao exercício da atividade econômica passa a ser o responsável pelo passivo da empresa.

Quanto às responsabilidades do alienante e do adquirente em razão do passivo do estabelecimento, o Código Civil, em seu artigo 1.146, estabeleceu a regra geral de que ambos responderão solidariamente pelas dívidas devidamente contabilizadas e anteriores à transferência.

Essa regra se estende pelo período de um ano a partir do vencimento dos créditos em aberto e, para aqueles vencidos, em um ano a partir da data da publicação, na imprensa oficial, do negócio de trespasse. Vejamos:

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.

¹³ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*, 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2002, vol. 1, p. 116-117.

Já em relação, a sucessão trabalhista, o adquirente se sub-roga em todos os contratos de trabalho referentes aos empregados que continuarem a trabalhar no estabelecimento.

E, nesse mesmo sentido, a legislação tributária também estabelece as formas em que haverá a sucessão do passivo fiscal pelo adquirente, de acordo com o explicitado no item a seguir.

5.3 A Sucessão Empresarial e suas conseqüências fiscais

O artigo 133, e seus incisos estabelecem os limites da responsabilidade tributária por sucessão na aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, *in verbis*:

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 seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de 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 como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

§ 3º Em processo da 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 extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

O caput do artigo 133 define o sucessor de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, aquele que o adquirir e der continuidade a exploração da respectiva atividade, sob a mesma razão social ou outra ou sob firma ou nome individual, sendo o responsável pelos tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquiridos.

Nesse contexto, podemos aferir que, a aquisição que importa a sub-rogação da obrigação tributária é a aquisição da propriedade do estabelecimento. Em função disso, o simples fato de alguém explorar a mesma atividade comercial no local onde antes estava instalada a pessoa jurídica devedora, ou ainda, adquirir parte dos bens da empresa, não é fato jurídico suficiente para ensejar a sucessão.

E, o Código Tributário não estabelece a responsabilidade do adquirente por toda e qualquer obrigação tributária do alienante, mas somente as oriundas do estabelecimento alienado. Conseqüentemente, as obrigações tributárias pessoais do alienante, como o imposto de renda, não são sub-rogadas à pessoa do adquirente.

Observe-se ainda que, a legislação aponta apenas a responsabilidade pelo pagamento de *tributos*, nada falando sobre responsabilidade pelo pagamento de multas pecuniárias por infrações. O que nos leva a entender que o Código não quis abarcar a responsabilidade por sanções na sucessão.

Corroborando com esse entendimento, alguns julgados do Supremo Tribunal Federal em que foi negada a responsabilidade do sucessor por multas originárias de infrações cometidas pelo alienante. Vejamos:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, ART-133. O Supremo Tribunal Federal sustenta o entendimento de que o sucessor e responsável pelos tributos pertinentes ao fundo ou estabelecimento adquirido, não, porém, pela multa que, mesmo de natureza tributária, tem o caráter punitivo. Recurso Extraordinário do fisco paulistano a que o STF nega conhecimento para manter o acórdão local que julgou inexigível do

sucessor a multa punitiva.” (RE 82754 / SP – SÃO PAULO. RELATOR(A): MIN. ANTONIO NEDER. 1ºT. JULGAMENTO: 24/03/1981)¹⁴

MULTA FISCAL PUNITIVA. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR. A expressão “tributos” que se encontra no artigo 133 do CTN não deve ser interpretada extensivamente para abarcar as multas fiscais punitivas. Embargos de Divergência conhecidos, mas rejeitados. (RE 85511. Relator(a): Min. MOREIRA ALVES. Pleno. Julgamento: 23/02/1978).¹⁵

O legislador nos incisos I e II do referido artigo, dividiu o liame obrigacional em dois aspectos, condicionando a cessação ou não da exploração da indústria, comércio ou atividade a: a) integral: se o alienante cessar a exploração; e b) subsidiária: se o alienante prosseguir na exploração ou iniciar, dentro de 6 meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Ou seja, no inciso I do artigo 133 do CTN o legislador dispõe que a responsabilidade será integral se o alienante cessar a exploração da atividade empresarial. No entanto, essa sucessão não desonera o devedor originário, que se mantém como responsável subsidiário ao pagamento da dívida.

Dessa mesma forma decidiu o Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do recurso especial nº 841.864 – MG, de relatoria da Ministra Eliana Calmon.¹⁶

PROCESSUAL CIVIL - EXECUÇÃO FISCAL - SUCESSÃO DE EMPRESAS RECONHECIDA NA ORIGEM - CTN, ART. 133 - EXTENSÃO DA PENHORA.

1. Ao atribuir responsabilidade tributária à empresa sucessora, o art. 133 do CTN não afastou o princípio universal de que os bens do devedor respondem pelo débito, ressalvadas apenas as hipóteses legais.
2. Observadas as exigências consolidadas pela jurisprudência do STJ, é possível que a penhora recaia sobre percentual da totalidade do faturamento da empresa sucessora, sem limitar-se ao faturamento do estabelecimento situado no endereço da empresa sucedida.
3. Recurso especial não provido.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 82.754/SP, Rel. Ministro Antonio Neder, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/03/1981. Disponibilizado em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2882754%2E%2E%2E%2E%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/d339k34>

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 85.511/SP, Rel. Ministro Moreira Alves, PLENO, julgado em 23/02/1978. Disponibilizado em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000084440&base=baseAcordaos>

¹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 841.864/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/09/2008, DJe 21/10/2008. Disponibilizado em: http://www.jusbrasil.com.br/filedown/dev2/files/JUS2/STJ/IT/RESP_841864_MG_1264364710896.pdf

(REsp 841.864/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/09/2008, DJe 21/10/2008)

Já no que diz respeito ao inciso II do artigo 133 do CTN o legislador prescreve que a responsabilidade do adquirente será subsidiária se o alienante prosseguir na exploração ou iniciar, dentro de seis meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Dessa forma, cobra-se a dívida do alienante primeiro, para que só depois de o mesmo não cumprir com sua obrigação, o adquirente passe a ser o responsável pelo pagamento da dívida tributária.

Nesse caso, onde a responsabilidade é subsidiária existe o benefício de ordem, onde o fisco somente poderá exigir o crédito do adquirente depois de buscar sua cobrança do devedor principal. Não obstante, o direito de regresso que o adquirente que pagar a dívida tributária tem em relação ao alienante; relação esta de direito estritamente privado e que não vincula o fisco.

Já os parágrafos 1º, 2º e 3º, foram incluídos ao artigo 133 pela Lei Complementar 118, em decorrência do advento da Lei nº 11.101/05 que regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária.

O §1º afasta a responsabilidade tributária do adquirente nas alienações judiciais feitas nos processos falimentares e a alienação de filiais ou unidade produtiva realizadas em sede de recuperação judicial.

Todavia, o §2º excepciona à regra geral de responsabilidade do sucessor empresarial, os casos em que o adquirente for sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; ou 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, ainda, se o mesmo for identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

Diante disso, percebe-se que o legislador procurou afastar o uso de fraude ou forma abusiva e ilícita da desoneração de responsabilidade tributária prevista no parágrafo 1º.

Destarte as exceções previstas no parágrafo 2º, conclui-se que a intenção da lei é a de afastar qualquer responsabilidade, ainda que subsidiária, ao adquirente do estabelecimento em processo falimentar ou em fase de recuperação judicial da empresa devedora.

Por oportuno, frise-se, no entanto, que nas situações de recuperação judicial, ainda que se afaste a responsabilização do adquirente, o próprio CTN, no §3º criou regra que objetiva, mediante uso do instituto da desoneração da sucessão tributária, assegurar ao máximo a quitação dos débitos.

Em síntese, de uma forma geral, os parágrafos incluídos pela Lei Complementar nº 118 de 2005, consignam exceções a responsabilidade por sucessão, visando facilitar a recuperação de empresas.

5.4 A Sucessão Empresarial Presumida

Como visto acima, quando o *caput* do artigo 133 do CTN dispõe que a pessoa natural ou jurídica de direito privado que **adquirir** de outra, “por qualquer título” fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional..., trouxe o sentido amplo desse vocábulo, abrangendo qualquer forma de aquisição, inclusive a sucessão presumida mormente utilizada com o fim de se evitar a atribuição de responsabilidade do sucessor.

Em muitas vezes o negócio jurídico é realizado de forma fragmentada, ocultando-se a aquisição do estabelecimento e burlando a legislação tributária para se desconfigurar a sucessão empresarial.

No entanto o instituto da sucessão presumida tem sido reconhecido pela doutrina, não sendo necessário que o negócio seja revestido de suas formalidades legais, bastando que haja indícios e provas convincentes que possibilitem o redirecionamento da responsabilidade para a empresa sucessora.

Vale observar que, para que a sucessão seja configurada é preciso uma análise conjugada e detalhada dos fatos que constituem indícios da aquisição do estabelecimento, como por exemplo, o exercício da mesma atividade, ocupação das mesmas instalações, mesmo controle acionário, atendimento da mesma carteira de clientes, exploração do mesmo nome comercial, etc.

No entanto, a falta de legislação regulando inteiramente o instituto da sucessão empresarial acaba por criar uma grande insegurança jurídica ao segmento de negócios e atividades que se sucedem sem que haja qualquer relação entre os antigos e futuros proprietários do negócio.

O que acaba gerando um conflito entre princípios, pois de uma lado está a segurança jurídica e a livre iniciativa, e do outro, a proteção do crédito fiscal.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, verifica-se que o legislador trouxe a figura do sujeito passivo subdividida em duas espécies: o contribuinte de fato e o responsável de direito. O primeiro é quem deu origem a obrigação tributária e o segundo é aquele que, mesmo sem relação direta com o fato tributável, é apontado pela lei como o responsável pela satisfação do crédito tributário.

Ademais, verificou-se que a responsabilidade tributária subdivide-se em diversas modalidades, sendo que a mais importante para o presente estudo é a denominada responsabilidade por sucessão e em especial a sucessão empresarial, disposta no artigo 133 do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, após as considerações atinentes ao instituto da responsabilidade tributária por sucessão empresarial, constatou-se que aquele que adquirir e der continuidade à exploração da respectiva atividade, sob a mesma razão social ou outra ou sob firma ou nome individual é o responsável pelos tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquiridos e essa responsabilidade será integral se o alienante cessar a exploração ou subsidiária se o alienante prosseguir na exploração ou iniciar, dentro de 6 meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Bem como, pode-se aferir que, a aquisição que importa a sub-rogação da obrigação tributária é a aquisição da propriedade do estabelecimento e que, o simples fato de alguém explorar a mesma atividade comercial no local onde antes estava instalada a

pessoa jurídica devedora, ou ainda, adquirir parte dos bens da empresa, não é fato jurídico suficiente para ensejar a sucessão.

Nesse contexto, é inaceitável que a Fazenda Pública, sem a concreta demonstração de que haja indícios e provas convincentes que possibilitem o redirecionamento da responsabilidade para a empresa sucessora, possa atribuir a responsabilidade por sucessão a negócios que se sucederam sem que houvesse qualquer relação entre antigos e futuros proprietários.

BIBLIOGRAFIA

BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Ed. Atualizada por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BECKER. Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª Edição. Saraiva. 1972.

BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito Societário*, 10ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

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

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Brasília: Senado Federal, 1966.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 82.754/SP, Rel. Ministro Antonio Neder, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/03/1981.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 85.511, Rel. Ministro Moreira Alves, PLENO, julgado em 23/02/1978.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 841.864/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/09/2008, DJe 21/10/2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 23ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*, 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2009.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*, 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2002, vol. 1.

DE MELO, José Eduardo Soares. *Curso de Direito Tributário*, 2ª Ed., São Paulo: Dialética, 2001

DE MELO, José Eduardo Soares. *Elisão e evasão fiscal, Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 13*. Editora Resenha Tributária, 1988.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*, 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2005.

FERRAGUT, Maria Rita. *Artigo: Responsabilidade Tributária na Sucessão Empresarial: aquisição de estabelecimento, arrendamento, locação e venda segregada de ativos. Revista do Advogado – Ano XXXII nº 118*. São Paulo: AASP, 2012.

MACHADO. Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário. 24ª Edição*. São Paulo: Editora Malheiros Editores Ltda. 2004.

MACHADO. Hugo de Brito. *Curso de direito tributário. 26. ed.* São Paulo: Malheiros, 2005.