

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NA SUCESSÃO EMPRESARIAL

Samuel Carvalho Gaudêncio¹

Em regra geral, o sujeito passivo para pagamento do crédito tributário é o chamado contribuinte ou aquele que pratica o acontecimento previsto na hipótese de incidência tributária (o fato jurídico tributário).

Porém, em alguns casos, a legislação pode determinar tal atribuição ao responsável, que é um terceiro não contribuinte do imposto. De fato, é essa a previsão do artigo 121 do Código Tributário Nacional a seguir citado:

“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.”

1. *Doutor em Direito Tributário pela USP. Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Advogado*

Dentre as diversas maneiras de ser atribuída a determinada pessoa a chamada responsabilidade tributária, analisaremos, nesse artigo, a denominada responsabilidade por sucessão, em seu aspecto empresarial, nas hipóteses de aquisição de estabelecimento comercial, fundo de comércio ou avião, bem como em situações negociais adjacentes, como na hipótese de aluguel de imóvel comercial.

Portanto, limitamo-nos a transcrever e destacar o artigo 133 do Código Tributário Nacional que traz normas jurídicas relativas ao tema do nosso interesse:

“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 à 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: (Incluído pela LCP nº 118, de 2005)

I – em processo de falência; (Incluído pela LCP nº 118, de 2005)

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial; (Incluído pela LCP nº 118, de 2005)

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for: (Incluído pela LCP nº 118, de 2005)

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; (Incluído pela LCP nº 118, de 2005)

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 (Incluído pela LCP nº 118, de 2005)

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.”

Como se nota da redação acima citada, aquele que adquire estabelecimento comercial, industrial ou profissional e continuar a respectiva exploração sobre 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.”

Nesse sentido, torna-se relevante identificarmos o conceito de “estabelecimento comercial ou industrial”, para fins da aplicação do artigo acima citado.

Para esse fim, levaremos em consideração que o conceito de estabelecimento é previsto nos artigos 1.142 e 1.143 do Código Civil que dispõem, respectivamente, o que segue:

“Art. 1.142. Considera-se estabelecimento todo 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 a sua natureza.”

Como se nota, estabelecimento é um complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.

Tratando sobre o tema, o Professor Fábio Ulhôa Coelho, em parecer inédito, emitido em consulta realizada pelo escritório Gaudêncio McNaughton Advogados, ensina o seguinte:

“Para dar início à exploração de qualquer atividade econômica, o empresário precisa necessariamente reunir determinados bens. Por mais modesto que seja o negócio, é condição para a sua exploração a prévia reunião de um conjunto de bens, indispensáveis ao exercício da atividade econômica.

11. Um empresário varejista dedicado, por exemplo, ao comércio de sapatos precisou, antes de comercializar a primeira peça, reunir certos bens: alugar um local para a loja, provê-lo de vitrine e mobiliário adequados, adquirir computador e softwares, constituir um estoque de calçados e assim por diante. Em uma palavra, antes de vender seu primeiro sapato, este comerciante deve estabelecer-se, isto é, criar um estabelecimento.

12. O direito comercial se ocupa deste fato porque a organização de um estabelecimento gera valor. Enquanto os bens reunidos racionalmente pelo empresário são empregados na exploração de uma atividade econômica o valor do conjunto supera a soma do valor de cada um de seus componentes.

13. Quem quiser se estabelecer como comerciante de sapatos tem, em princípio, duas alternativas: organizar ele mesmo o estabelecimento ou adquirir um estabelecimento já organizado por outro empresário. Na primeira, desembolsará certamente menos do que na segunda. O mercado reconhece o valor intrínseco ao trabalho de organização de um estabelecimento empresarial e, portanto, paga por ele mais do que a simples soma do valor de cada um dos bens que o compõem, isoladamente considerado. Este valor agregado ao estabelecimento é o que se denomina fundo de comércio. O direito aziendário é o capítulo do direito comercial que cuida da proteção jurídica deste intangível titulado pelo empresário.”

Já o Professor da Universidade de São Paulo, Oscar Barreto Filho, assim explica:

“(...) concluímos que o estabelecimento não é uma universitas juris, mas sim uma universitas facti. Esta universalidade de fato, por sua vez, se integra no patrimônio do comerciante, o qual constitui uma universalidade de direito”.²

Destacamos, portanto, que o fato jurídico da responsabilidade em questão, é o negócio jurídico em que há a aquisição do estabelecimento, entendido como conjunto de bens unitariamente concebidos para o desenvolvimento do negócio.

Trazendo essas objetivas premissas e lições aplicadas a um caso concreto e se valendo do método de estudo de casos, modelo esse que normalmente aplicamos aos nossos estudos em matéria tributária e societária, podemos imaginar a hipótese abaixo apresentada.

Imaginemos a situação na qual uma determinada empresa “A” celebra um contrato de aluguel com o proprietário de um certo imóvel “B”, cujo locatário anterior “C” era uma empresa que desenvolvia a mesma atividade de “A”. Nessa hipótese, estaríamos diante de uma potencial situação de responsabilidade tributária empresarial por sucessão, devendo “A”, eventualmente, responder por eventual passivo tributário de “C”?

Pois bem, no nosso estudo de acaso, ainda acrescentamos o fato de uma nova empresa, chamada “D” vir a adquirir, por meio de uma operação de compra de quotas, a integralidade das quotas de “A”, e passar a desenvolver a mesma atividade comercial que era desenvolvida por “C”.

De plano, considerando as simples premissas até agora apresentadas, não temos dúvidas no sentido de que “D”, no momento da aquisição da integralidade das quotas representativas do capital social de “A”, torna-se tributariamente responsável por seus eventuais débitos tributários, conforme estabelece o artigo 132 do Código Tributário Nacional³.

2. *Teoria do Estabelecimento Comercial*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 108.

3. Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão,

O problema no estudo de caso que ora apresentamos consiste em analisar qual seria a responsabilidade tributária da “D” relativamente a eventuais débitos tributários de “C”, na medida em que a atividade a ser desenvolvida por ele é exatamente a mesma que “C” desenvolvia no imóvel onde “A” atuava até a venda da totalidade de suas quotas à “D”.

A propósito dessas considerações, vale chamar atenção ao fato de que a jurisprudência, considera haver transferência de estabelecimento comercial e fundo de comércio em operações que tragam provas de uma “mera” transferência de atividade. Vejamos, por exemplo, a jurisprudência do Egrégio Tribunal Regional Federal da Terceira Região:

“TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª 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 TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO DO ESTABELECIMENTO COMERCIAL E FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO. INTERRUÇÃO 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

transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

pedido de registro da propriedade intelectual.

III. A transmissão do fundo de comércio faz com que o adquirente assumira 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 período 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.”

Ou seja, para que a operação de transferência de estabelecimento comercial ou fundo de comércio seja considerada efetivada, a jurisprudência valeu-se dos seguintes elementos identificadores: (i) transferência de sede (imóvel); (ii) transferência da marca; (iii) identidade no quadro diretivo; (iv) transferência de equipamentos industriais; (v) compartilhamento de ativos, estratégia comercial e de investimentos.

No caso de uma operação de aquisição de quotas de uma determinada sociedade é evidente a existência de responsabilização tributária por parte do comprador, em razão de disposição expressa de lei nesse sentido. A dúvida existe, porém, quando não estamos diante de uma clara operação de compra

e venda de quotas ou ações representativas do capital social da sociedade ou de fundo de comércio, ou estabelecimento comercial, aqui entendidos como o mesmo instituto jurídico.

Existe o questionamento, contudo, quando há operações que, dependendo da sua natureza jurídica, podem sim ter um viés societário que aparentemente ou não caracteriza uma transação de transferência de fundo de comércio ou estabelecimento comercial. Nessas hipóteses, é preciso avaliar os fatos e as suas provas constitutivas para que o regime jurídico válido lhe seja aplicado, sob pena de nulidade da norma jurídica aplicada ao caso concreto.

Em situações como as mencionadas acima, recomendamos que seja avaliada a comprovada ocorrência das não exaustivas hipóteses anteriormente mencionadas: (i) transferência de sede (imóvel); (ii) transferência da marca; (iii) identidade do quadro diretivo; (iv) transferência de equipamentos industriais; (v) compartilhamento de ativos e estratégia comercial e de investimentos.

Feito o teste, comprovada a existência relacionada desses elementos, estaremos diante de uma operação de transferência de estabelecimento comercial, portanto, diante de uma hipótese de responsabilidade tributária empresarial por sucessão.

É importante destacarmos, contudo, que esses critérios acima mencionados, são critérios extraídos de um precedente judicial que, em nossa perspectiva, aplicou corretamente elementos de direito comercial ao direito tributário.

Não podemos deixar de reconhecer, contudo, que esses critérios não são estabelecidos em lei, muito menos que exista a necessidade de todos ocorrerem simultaneamente. Podemos afirmar também, que a ocorrência de um ou apenas alguns desses elementos isoladamente não é capaz, por si só, de caracterizar uma responsabilidade tributária por sucessão empresarial.

Esses critérios são bons norteadores e, desde que provados, muito provavelmente fulminam quaisquer argumentos de defesa de eventual sociedade que fosse considerada responsável tributária da empresa sucedida. No caso dado, por exemplo, não há como se negar que a empresa “D” é responsável pelo passivo tributário de “A”, tendo em vista que, nessa hipótese, houve uma compra de participação societária, nos exatos termos do artigo 132 do Código Tributário Nacional.

Hipótese distinta relaciona-se ao fato da empresa “A” ter alugado o mesmo imóvel que “C” desenvolvia similar função no passado. Isto é, o simples fato de uma nova empresa alugar seu imóvel a um terceiro não é, por si só, capaz de gerar responsabilidade ao locatário, mesmo na hipótese dele desenvolver a mesma atividade do locatário anterior.

De fato, essa nova relação jurídica, existente entre o proprietário do imóvel e o novo locatário não tem qualquer outra natureza jurídica que não seja uma relação de aluguel que nada se confunde com um negócio jurídico de “aquisição” de estabelecimento comercial.

Ora, uma “aquisição” pressupõe um negócio jurídico por meio do qual uma pessoa transfere um bem a outra e, em contrapartida, recebe dinheiro. No exemplo dado, diferentemente dessa hipótese, há apenas a mudança de locatário, não subsistindo qualquer relação jurídica entre o antigo e o novo locatário.

Portanto, só uma relação jurídica é constituída nesse contexto, que é a relação nascida com a celebração do contrato de aluguel entre o proprietário e o novo locatário e, essa relação não tem absolutamente qualquer natureza societária, consequentemente, de responsabilidade tributária por sucessão.

Nessa linha de ideias, o Superior Tribunal de Justiça já se posicionou no sentido de que a mera locação de mesmo imóvel onde estava situado responsável tributário, sem efetiva aquisição, não caracterizaria a incidência do artigo 133 do Código Tributário Nacional. Vejamos:

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. ART. 133 DO CTN. CONTRATO DE LOCAÇÃO. SUBSUNÇÃO À HIPÓTESE LEGAL. NÃO OCORRÊNCIA.

1. “A responsabilidade do art. 133 do CTN ocorre pela aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento, ou seja, pressupõe a aquisição da propriedade com todos os poderes inerentes ao domínio, o que não se caracteriza pela celebração de contrato de locação, ainda que mantida a mesma atividade exercida pelo locador” (REsp 1.140.655/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 17/12/2009, DJe 19/2/2010).

2. Recurso especial provido.

(REsp 1293144/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/04/2013, DJe 26/04/2013)”

No julgado acima, as seguintes considerações foram empreendidas, pelo voto do Relator Ministro Castro Meira:

“(…) Em caso análogo, esta Turma decidiu de forma contrária à tese agasalhada pelo aresto impugnado, na medida em que “locar” e “adquirir” são institutos diversos, não se podendo falar em transferência de patrimônio na hipótese de locação e, conseqüentemente, entender que houve aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento comercial porque se prosseguiu na mesma atividade empresarial. Eis a ementa do julgado aludido: TRIBUTÁRIO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUCESSÃO POR AQUISIÇÃO DE ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL OU FUNDO DE COMÉRCIO - ART. 109 DO CTN - LOCAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE. 1. A responsabilidade do art. 133 do CTN ocorre pela aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento, ou seja, pressupõe a aquisição da propriedade com todos os poderes inerentes ao domínio, o que não se caracteriza pela celebração de contrato de locação, ainda que mantida a mesma atividade exercida pelo locador. Precedente: REsp 108.873/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/03/1999, DJ 12/04/1999 p. 111. 2. O Direito tributário utiliza-se dos institutos, conceitos e formas de Direito privado tal qual utilizados nos ramos jurídicos específicos, sendo-lhe vedado modificar-lhes o conteúdo, sentido e alcance. 3. Recurso especial não provido (REsp 1.140.655/PR, Rel. Ministra Eliana Documentação: 27912988 - RELATÓRIO, EMENTA E VOTO - Site certificado Página 3 de 4 Superior Tribunal de Justiça Calmon, Segunda Turma, julgado em 17/12/2009, DJe

50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

19/2/2010). Como asseverou a ilustre relatora, o Código Tributário Nacional não permite a alteração dos institutos de direito privado (art. 110), o que não impede a Administração Tributária de desconstituir o contrato de locação na evidência de simulação, fato não ocorrido na espécie. (...)"

Como se nota do julgado acima, o termo “aquisição” foi empregado em um sentido técnico, denotando a característica de uma operação de compra e venda, em que o contribuinte “X” aliena o estabelecimento ao contribuinte “Y”. No caso do nosso exemplo, “D” adquire as quotas de “A”.

Assim, no caso de uma eventual locação, a ausência do termo “aquisição”, nesse sentido jurídico, poderia ser empregado como argumento para se tentar afastar qualquer interpretação que tente aplicar a responsabilidade tributária empresarial por sucessão.

Vejamos nesse mesmo sentido, julgado do Tribunal Regional Federal da Primeira Região:

“AG 00620747120134010000 0062074-71.2013.4.01.0000 AG - AGRAVO DE INSTRUMENTO – 00620747120134010000 Relator(a) DESEMBARGADOR FEDERAL NOVÉLY VILANOVA Sigla do órgão TRF1 Órgão julgador OITAVA TURMA Fonte e-DJF1 DATA:10/06/2016 PAGINA: Decisão: A Turma, por maioria, negou provimento ao agravo interno da União/exequirente.

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. COMPETÊNCIA DO RELATOR. SUCESSÃO EMPRESARIAL PARA FINS DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA AQUISIÇÃO DO FUNDO DE COMÉRCIO OU DO ESTABELECIMENTO COMERCIAL. 1. Na vigência do CPC/1973, o relator podia sim dar provimento ao recurso contra decisão em confronto com a jurisprudência dominante no STJ (art. 557, § 1º-A), como é o caso. 2 Não está suficientemente comprovada a aquisição de “fundo de comércio” ou do “estabelecimento comercial” pela executada Nova Era Comercial de Tintas, de modo a configurar a sucessão empresarial descrita no art. 133 do CTN. 3. O funcionamento da executada Nova Era no mesmo endereço onde funcionou a executada originária Tintas Alves decorre de contrato de locação celebrado entre a primeira e Ieda Maria Silva Pereira evidentemente não configura sucessão empresarial. O art. 133 do CTN

exige “aquisição” do fundo de comércio ou do estabelecimento (REsp 1.140.655-PR, r. Ministra Eliana Calmon, 2ª Turma/STJ em 17/12/2009). 4. Pouco importa que o representante legal da executada originária Comercial de Tintas Alves seja pai dos sócios da Nova Era, como indicado na certidão da oficiala de justiça. Mesmo porque a prova de filiação somente se faz mediante certidão de nascimento (Código Civil, art. 1.603). 5. Ademais, “a imputação de responsabilidade tributária por sucessão de empresas está atrelada à averiguação concreta dos elementos constantes do art. 133 do CTN, não bastando meros indícios da sua existência” (REsp 844.024-RJ, r. Ministro Castro Meira, 2ª Turma/STJ em 12.09.2006). 6. A responsabilidade tributária por sucessão não se presume: exige a comprovação da aquisição do fundo de comércio, sendo insuficiente a apresentação de meros indícios fundados no funcionamento de empresa nova no mesmo endereço da devedora originária, explorando o mesmo ramo de atividade econômica. 7. Agravo interno da União/exequente desprovido. Data da Decisão.”

Ademais, no âmbito administrativo, a aplicação do artigo 133 do Código Tributário Nacional foi analisada pelo Parecer Normativo CST n. 02, de 05 de janeiro de 1972, a seguir citado:

“Parecer Normativo CST, nº 2, de 05 de janeiro de 1972

(Publicado(a) no DOU de 17/03/1972, seção 1)

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.

1. Levantam-se dúvidas sobre se se torna responsável pelos débitos tributários do locador a pessoa jurídica que tomar de arrendamento máquinas daquele, quando as peculiaridades do caso implicarem na cessação de atividade da indústria do locador e no atendimento, pela locatária, de sua clientela.

2. Segundo o art. 133 do Código Tributário Nacional, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, 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. Esse preceito legal, como se vê, vincula à aquisição do fundo ou do estabelecimento a assunção por terceiro de responsabilidade tributária.

3. Para o deslinde da dúvida, portanto, cabe decompor em seus fatores primos o art. 133 do Código, ou seja, verificar o significado das expressões “adquirir”, “estabelecimento comercial” e “fundo de comércio”. Após isso, verificar se a locação de máquinas é suscetível de produzir o efeito previsto no citado dispositivo.

4. Adquirir, juridicamente, é o ato através do qual se incorpora completa e definitivamente ao patrimônio do seu sujeito os direitos inerentes ao seu objeto.

Portanto, quando a lei se refere à aquisição de estabelecimento ou fundo, é necessário determinar quais são os direitos relativos ao fundo ou estabelecimento que estão abrangidos pelo dispositivo. Qualquer dos direitos, alguns ou todos?

“Aquisição de estabelecimento comercial ou fundo de comércio” é expressão que tem o sentido de “aquisição do domínio sobre estabelecimento...”, pois se a lei não explicita a quais direitos se refere a aquisição deve-se entender que é a todos e só o domínio enfeixa todos os direitos sobre o respectivo bem.

5. Resta examinar o que seja “fundo de comércio” e “estabelecimento comercial”. Essas expressões são sinônimas. “Fundo de comércio” é expressão importada do francês “fonds de commerce” que corresponde à expressão vernácula “estabelecimento comercial.” Designa o complexo de bens, materiais ou não, dos quais o comerciante se serve na exploração de seu negócio. “É uma universalidade expressiva de corpo certo, individualizado, apesar das modificações sucessivas que podem sofrer seus elementos” (Bento de Faria. Direito Comercial; Hanus, Études du fonds de commerce). Por outro lado, juridicamente, não há distinção entre estabelecimento comercial e estabelecimento industrial, compreendendo-se a indústria dentro do comércio (Regulamento nº 737, de 1850, art. 19, § 3º).

Entretanto, a expressão “estabelecimento comercial, industrial ou profissional” tem também a acepção de unidade operativa onde se exercita o comércio, ou onde se desenvolve a indústria ou profissão - loja, fábrica, armazém, oficina, escritório, etc. Tendo o Código Tributário utilizado ambas as expressões - “fundo de comércio” e “estabelecimento comercial, industrial ou profissional” -, resulta claro que optou ele por essa segunda acepção (pois, não fosse assim, estaríamos diante de inócua repetição de sinônimos), sendo nesse significado que a empregaremos doravante.

6. Visto que a aquisição que importa na sub-rogação da obrigação tributária é a aquisição de propriedade, e examinado o objeto da aquisição que leva a essa sub-rogação, conclui-se que o fato de alguém tomar de arrendamento as máquinas de um estabelecimento industrial não constitui, por si só, razão para transferir-se o ônus tributário da pessoa do arrendador para a do arrendatário, ainda que a clientela daquele passe a ser atendida por este.

7. A conclusão acima enunciada baseia-se em duas razões, suficientes “per si”:

1º) os modos de aquisição do domínio são os referidos nos arts. 530, 592 e seguintes do Código Civil e ali não há referência à locação; transmissão de propriedade é efeito estranho à locação;

2º) mesmo a aquisição de máquinas não é suficiente para os fins do art. 133 mencionado, eis que se cogita de aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio, que é muito mais abrangente, pois compreende também o aviamento, a insígnia, os bens do ativo, etc.

8. Nessas circunstâncias, só se poderia cogitar da aplicação do art. 133 do CTN se, ante um caso concreto, verificar-se que o contrato de locação constitui dissimulação de ato suscetível de operar aquisição. Isso se dá, por exemplo, quando o conteúdo de um contrato, a que se tenha dado o nomen juris de locação, resulte a translação do domínio, figurando como locação o que na verdade é compra e venda. Como se sabe, a locação propriamente dita, por mais que se prolongue, nunca ocasionará tal translação, de vez que as principais características conceituais da locação são, exatamente, a temporariedade do uso e a restituição integral da coisa.

9. De se sublinhar, outrossim, que a aquisição suscetível de determinar a transmissão de responsabilidade tributária é apenas a que tem por objeto o fundo de comércio ou, ao menos um estabelecimento comercial, pois o CTN não atribui aquele efeito (sucessão de responsabilidade tributária) à aquisição de apenas parte de bens que pertencem a um estabelecimento comercial. São de se ressaltar, contudo, os casos em que há aquisição de bens de um fundo de comércio que, pela sua importância, traga implícita a aquisição da parte residual do mesmo fundo em virtude do fenômeno da gravitação decorrente do princípio de que o acessório acompanha o principal.

Comentários em 10/11/2005

Parecer em vigor.

50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Fundamentação legal atual Modos de aquisição da propriedade imóvel: Lei n° 10.406, de 10/01/2002 (Novo Código Civil - CC/2002), arts. 1.238 a 1.259. Modos de aquisição da propriedade móvel: CC/2002, arts. 1.260 a 1.274. Estabelecimento comercial: CC/2002, art. 1.142 (sem correspondente no CC/1916). 3. Ver PNs 20/82, 10/81, 362/71 e 376/70.”

Sublinhamos, em relação ao parecer acima mencionado, as seguintes expressões:

“1º) os modos de aquisição do domínio são os referidos nos arts. 530, 592 e seguintes do Código Civil e ali não há referência à locação; transmissão de propriedade é efeito estranho à locação;

2º) mesmo a aquisição de máquinas não é suficiente para os fins do art. 133 mencionado, eis que se cogita de aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio, que é muito mais abrangente, pois compreende também o aviamento, a insígnia, os bens do ativo, etc.”

O artigo 530 do antigo Código Civil trata da aquisição da propriedade, de forma que sua redação é a seguinte:

“Art. 530. Adquire-se a propriedade imóvel:

I - Pela transcrição do título de transferência no registro do imóvel.

II - Pela acessão.

III - Pelo usucapião.

IV - Pelo direito hereditário.”

Já os artigos 592 e seguintes do Código Civil (Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1.916), mencionado no Parecer Normativo n° 02/1972, tratam da aquisição da propriedade pela ocupação de coisa abandonada, caça, pesca, o achado de coisa perdida e o achado de tesouro.

Portanto, também, nos termos do referido parecer, o termo “aquisição” foi tratado em sua dimensão jurídica, a exemplo das jurisprudências acima mencionadas.

Ora, no estudo de caso apresentado, temos a situação de uma aquisição de quotas e de um contrato de aluguel, sendo, portanto, evidente a individualidade de cada uma das relações jurídicas, sendo o primeiro um negócio jurídico por meio de qual se adquire uma empresa em sua completude e outro por meio do qual se aluga um ponto comercial.

Destacamos, inclusive, que até o aluguel de maquinário afasta o conceito de aquisição para fins de responsabilidade tributária por sucessão, devendo-se ser aplicado o mesmo raciocínio para a hipótese de uma mera compra de ativos de uma empresa devedora de tributos.

Um bom exemplo de uma mera compra de ativos pode ser dado na hipótese de uma determinada empresa varejista, por exemplo, alugar um imóvel de um terceiro, por exemplo, onde anteriormente a mesma atividade de varejo era desenvolvida por outra empresa varejista que, por alguma razão deixou de utilizar aquele imóvel.

Ainda, no exemplo, consideremos que a antiga locatária tenha deixado caixas registradoras, araras para pendurar roupas e alguns móveis e que, no contrato de compra de ativos, consta nota fiscal de cada um desses bens, descritos com quantidade e respectivos preços.

Nesse tipo de operação não estamos diante de uma transferência ou compra de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, mas de uma venda e compra de determinado ativos, bem como da celebração de um contrato de aluguel com uma terceira parte, não tendo que se falar, portanto, em responsabilidade tributária por sucessão empresarial, na medida em que duas e distintas são as relações jurídicas constituídas nesse exemplo.

Obviamente, em situações como essa, estaremos diante de uma situação de prova e os elementos mencionados acima: (i) transferência de sede (imóvel); (ii) transferência da marca; (iii) identidade do quadro diretivo; (iv) transferência de equipamentos industriais; (v) compartilhamento de ativos,

estratégia comercial e de investimentos podem nos ajudar a classificar se a operação avaliada corresponde ao que os documentos dizem.

Do contrário, estaremos diante de um potencial negócio simulado, sendo permitido às autoridades competentes requalificar esses fatos jurídicos e aplicar as regras de responsabilidade tributária por sucessão previstas em lei.

Para tanto, contudo, reforçamos que será necessária prova da conduta ilícita. Sem provas, o relatado em contratos e documentos tem presunção de validade e, na hipótese de um mero aluguel de ponto comercial, máquinas ou venda e compra de ativos, não há que se falar em aquisição de fundo de comércio ou de estabelecimento comercial e, portanto, em responsabilidade tributária por sucessão empresarial, nos termos da lei.

Ainda, é importante esclarecermos que não podemos dizer que os critérios acima eleitos: (i) transferência de sede (imóvel); (ii) transferência da marca; (iii) identidade do quadro diretivo; (iv) transferência de equipamentos industriais; (v) compartilhamento de ativos, estratégia comercial e de investimentos só constituirão transferência de estabelecimento comercial ou fundo de comércio se ocorrerem simultaneamente.

Por outro lado, podemos afirmar que elementos como esses só serão considerados válidos para constituir uma relação jurídica tributária de responsabilidade empresarial por sucessão se tiverem sua ocorrência comprovada pelo aplicador do direito.