

**IBET INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO
THIAGO LUÍS REINERT**

**OS LIMITES DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO
COMERCIAL NA DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA**

CURITIBA

2015

THIAGO LUÍS REINERT

**OS LIMITES DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO
COMERCIAL NA DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA**

Monografia de conclusão de curso entregue
como requisito parcial à aprovação no curso de
Especialização em Direito Tributário do IBET
Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

CURITIBA

2015

RESUMO

O tema da presente monografia de conclusão de curso consiste na análise dos limites da responsabilidade tributária por sucessão comercial, tanto em sede doutrinária, após a verificação da opinião de diversos autores sobre o tema, quanto em sede jurisprudencial, evidenciando-se os entendimentos dos tribunais superiores. Para tanto, tem-se início com o estudo de diversos conceitos básicos de direito tributário, como sujeição passiva e a própria responsabilidade tributária, passando-se, então, à análise da responsabilidade por sucessão comercial propriamente dita. Após, tem-se a análise jurisprudencial dos tribunais superiores, sempre com vistas aos argumentos expostos pela doutrina e, ainda, levando-se em conta a praticabilidade tributária. Por fim, faz-se um comparativo entre os entendimentos, buscando-se verificar se há sintonia entre os argumentos doutrinários e jurisprudenciais. A intenção, em suma, é verificar quais os limites da responsabilidade tributária e, ainda, se os mesmos estão sendo observados pelos tribunais.

Palavras-chave:

Direito tributário. Sujeito Passivo. Responsabilidade Tributária. Multas Tributárias.

Jurisprudência dos Tribunais Superiores.

ABSTRACT

The theme of this paper is the analysis of the legal limits of tax liability on commercial succession, both in national doctrine, by the analysis of scholar's opinions, and jurisprudence, especially within higher courts. Initially, this paper will focus on basic concepts of tax law, as passive subjection and tax liability. After that, the paper will change its focus to the analysis of higher courts jurisprudence, comparing it, whenever possible, with the scholars arguments previously studied. Finally, a comparative will be made between those two aspects of tax law. The intention of this paper, lastly, is to verify the legal limits of tax liability and, furthermore, to verify if those limits are observed by higher courts.

Key-words:

Tax Law. Passive Subject. Tax Liability. Tax Fines. Higher Courts Jurisprudence.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	1
2 CONCEITOS INTRODUTÓRIOS.....	2
2.1 Sujeito passivo	2
2.2 Responsabilidade tributária.....	4
2.3 Classificação das normas de responsabilidade tributária	6
3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO	6
3.1 Responsabilidade por sucessão comercial	7
3.2 Exceções à responsabilidade por sucessão comercial	10
4 LIMITES DA RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO COMERCIAL	11
4.1 Responsabilidade por sucessão das multas tributárias	12
4.2 Limites relativos à alienação/locação e indícios de sucessão	19
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	21
BIBLIOGRAFIA	22

1 INTRODUÇÃO

Ainda que à Constituição da República Federativa do Brasil, desde a sua final elaboração, em 1988, tenha-se dirigido uma série de veementes críticas, mormente com relação à falta de precisão técnica do heterogêneo corpo legislativo que a redigiu e que a ela impõe emendas¹, ao menos uma de suas características centrais fora objeto de aplausos: a consagração dos direitos fundamentais como norteadores da nova ordem constitucional que ali iniciava.

A centralidade fornecida aos princípios jurídicos constitucionais, instrumentos de efetivação daqueles direitos², bem como os próprios avanços recentes na ciência jurídica constitucional foram resultados, em boa medida, da “afirmação dos direitos fundamentais como núcleo de proteção da dignidade da pessoa e da visão de que a Constituição é o local adequado para positivizar as normas asseguradoras dessas pretensões”³.

Portanto, voltando-se a atenção àquelas normas constitucionais, em seu texto e contexto, nota-se a positivação, ainda que de forma implícita em alguns casos, de pelo menos quatro grandes conjuntos de princípios constitucionais, visando a efetivação do conjunto de direitos fundamentais: os princípios da ordem social, da ordem política, da *ordem tributária* e orçamentária e, por fim, da ordem econômica e financeira.

Neste estudo, focam-se os esforços nos princípios que permeiam a ordem tributária, em especial o princípio da legalidade e o subprincípio da tipicidade tributária – entendido como sendo “o exaurimento, na norma legal, de todos os dados fáticos que irão autorizar a incidência fiscal”⁴ – para, ao final, compreender os limites da responsabilidade tributária por sucessão comercial, prevista no art. 133 do Código Tributário Nacional (CTN).

Para tanto, inicia-se o presente estudo pela análise de conceitos introdutórios de direito tributário, passando pelas noções de sujeito passivo da relação jurídica tributária, de responsabilidade tributária, em sua acepção ampla, e pelas principais classificações das normas de responsabilidade tributária.

¹ Conforme pontua Paulo de Barros Carvalho, a superação das imprecisões sintáticas e semânticas do legislador constitui uma das mais importantes funções da dogmática jurídica, ajeitando e compondo os enunciados prescritivos e fornecendo-lhes uma lógica compatível com o sistema jurídico. Cf. CARVALHO, Paulo de Barro. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. Volume 1. São Paulo: Noeses, 2011, p. 68.

² Hoje, pouco se discute sobre o caráter normativo e vinculante dos direitos fundamentais, sob a face de princípios e regras, visto que pacificado que estes independem da intervenção legislativa para sua efetiva proteção. São considerados *direito atual*, na lição de CANOTILHO, dotados de “força normativa independente do ato de transformação legislativa”. Cf. CANOTINHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 4 Ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 1.142.

³ MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocêncio Mártires. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 231.

⁴ OLIVEIRA, Felipe Faria de. **Direito tributário e direitos fundamentais**. Belo Horizonte: Arraes Editora, 2010, p. 81.

Após a rápida visitação dos principais conceitos básicos, segue-se, de pronto, à detida análise da responsabilidade tributária por sucessão comercial, espécie do gênero, apontando-se as características e funções de sua aplicabilidade, bem como as exceções existentes na legislação nacional.

Realizada essa necessária digressão de conceitos básicos e do próprio instituto da responsabilidade, acredita-se estarem bem sedimentadas as bases teóricas para a efetiva análise dos limites da responsabilidade por sucessão comercial, tanto na doutrina quanto na jurisprudência dos tribunais superiores, levando-se em conta, a todo momento, os princípios que informam o direito tributário e que contribuem à verificação de tais limites.

Assim, poder-se-á verificar se há uma sintonia entre os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais no que toca ao tema ou, ao contrário, se ambos caminham em sentidos opostos.

2 CONCEITOS INTRODUTÓRIOS

Iniciando o estudo a respeito dos limites da responsabilidade tributária, em especial aquela decorrente da sucessão empresarial – ou comercial, como se verá –, nos termos que aqui se propõe, tem-se que, por fundamental, partir da análise de conceitos básicos e introdutórios da matéria.

Isso porque, acredita-se, tão somente com uma base teórica bem assentada, passando pelos ensinamentos de vários autores que sobre a matéria já discorreram, pode-se passar com segurança e firmeza à análise da jurisprudência afeta ao tema.

Como já traçado, o foco, ao fim, deve ser a verificação da ocorrência, ou não, de uma sintonia entre os limites da responsabilidade tributária por sucessão na doutrina e na jurisprudência nacionais.

Dito isso, cumpre avançar na matéria, pontuando alguns conceitos introdutórios importantes.

2.1 Sujeito passivo

Como um primeiro conceito a ser explorado, a noção de *sujeito passivo* da relação jurídica tributária já foi objeto de estudo por diversos autores do direito tributário, com maior ou menor cuidado e profundidade.

Segundo a lição de Paulo de Barros Carvalho, em seu *Curso de Direito Tributário*, sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa “física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e

insuscetível de avaliação patrimonial, nas relação que veiculam meros deveres instrumentais ou formais”⁵.

Já Maria Rita Ferragut, em estudo sobre o tema, e após repassar os ensinamentos a respeito da sujeição passiva de diversos autores – de Geraldo Ataliba a Luciano Amaro – define sujeito passivo como a “pessoa física ou jurídica, privada ou pública, detentora de personalidade, e de quem juridicamente exige-se o cumprimento da prestação”⁶.

Finaliza, ainda, lembrando que “consta (o sujeito passivo)⁷, obrigatoriamente, do polo passivo de uma relação jurídica, única forma que o direito reconhece para obrigar alguém a cumprir determinada conduta”⁸.

No mesmo sentido, arremata a autora que não se pode perder de vista que *sujeito passivo* é aquele que figura no polo passivo da relação jurídica tributária, e não aquele que tem aptidão para suportar o ônus fiscal. E tal cuidado se impõe justamente porque o legislador brasileiro não distinguiu, com clareza, as figuras do “sujeito capaz de realizar o fato jurídico tributário e o sujeito capaz de integrar a relação jurídica obrigacional”⁹.

Ainda no tocante à sujeição passiva e voltando-se os olhos ao Código Tributário Nacional, tem-se que, nos termos do art. 121:

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.

A orientação normativa para a redação do referido dispositivo, como ensina Paulo de Barros Carvalho, teve como fundamento o magistério de Rubens Gomes de Sousa. E foi a partir de sua obra que se criou o entendimento de que, por vezes, tem o Estado o interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diversa, surgindo, daí, o conceito de *sujeição passiva indireta*¹⁰.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9 Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 223.

⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. 3 Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 33.

⁷ Grifo nosso.

⁸ FERRAGUT, 2013, p. 33.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário – linguagem e método**. 3 Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 635.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23 Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 373.

Enquanto o contribuinte é caracterizado como a pessoa que tem relação *direta e pessoal* com o fato jurídico, o responsável, em que pese não a tenha, é eleito pela *lei* para satisfazer a obrigação tributária, nos casos em que, por algum motivo previsto em lei, aquele não possa ou não deva fazê-lo.

Em sua acepção *lata*, ambos são considerados como *responsáveis* pelo adimplemento dos tributos, não obstante, doutrinariamente, somente seja chamado de *responsável* aquele sujeito do inciso II do art. 121 do CTN, isto é, o sujeito passivo indireto¹¹.

Ainda a partir de tal análise, a sujeição passiva indireta passou a a apresentar duas modalidades, segundo classificação largamente adotada pela doutrina nacional, com traços bem definidos: transferência e substituição.

Enquanto a primeira hipótese, de transferência, cuida dos casos em que a sujeição passiva indireta se dá em momento *posterior* à ocorrência do fato jurídico tributário, a segunda, de substituição, ocorre nos casos em que a mesma sujeição ocorre em momento *anterior* àquele fato jurídico tributo.

Focando-se nas hipóteses de transferência, que constitui objeto de estudo deste artigo, tem-se que esta comporta três hipóteses distintas, com características absolutamente distintas: responsabilidade por sucessão, por solidariedade e de terceiros. Já comentou-se, no entanto, que aqui se pretende analisar tão somente a responsabilidade por sucessão, como se verá.

2.2 Responsabilidade tributária

Assim como assevera Maria Rita Ferragut, ao contrário do que ocorre na disciplina da responsabilidade civil, “a responsabilidade tributária, embora em alguns casos requeira a prática de atos ilícitos (art. 134, 135 e 137 do CTN), por diversas vezes existe independentemente deles (art. 129 e 133 do CTN)”¹².

Em verdade, é a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito, a depender da hipótese, e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, na dicção do art. 121, II, do Código Tributário Nacional. Esta relação jurídica, como leciona a autora, “deve pressupor a existência do fato jurídico tributário”, sendo que o enunciado *responsabilidade tributária* detém mais de uma definição, posto tratar-se, ao mesmo tempo, de uma proposição prescritiva, uma relação e um fato.¹³

¹¹ FERRAGUT, 2013, p. 34.

¹² *Ibid.*, p. 37.

¹³ *Ibid.*, loc. cit.

Partindo dos conceitos de sua obra, tem-se que a responsabilidade tributária, enquanto *preposição prescritiva*, consiste na norma jurídica de conduta que, a partir de um fato não-tributário, implica a inclusão do sujeito que o realizou no critério pessoal passivo de uma relação jurídica tributária.

Ainda enquanto presoposição prescritiva, pode esta constar tanto do veículo introdutor que instituiu o tributo, quanto de outro, posterior, podendo ter o condão, inclusive, de alterar a norma individual e concreta que constituiu o crédito tributário, em especial na hipótese de responsabilidade por sucessão, que mais interessa ao presente estudo¹⁴.

Segundo, a responsabilidade tributária constitui, também, uma *relação*, isto é, o vínculo que se estabelece entre o sujeito obrigado a adimplir com o objeto da obrigação tributária e o Estado-credor.

Já como *fato*, na lição da mesma autora, tem-se que a responsabilidade é o “consequente da proposição prescritiva que indica o sujeito que deverá ocupar o polo passivo da relação jurídica tributária, bem como os demais termos integrantes dessa relação (sujeito ativo e objeto prestacional)¹⁵”.

Segundo, e mirando o objeto deste estudo no que toca às suas características básicas, a responsabilidade tributária poderá ser: *a) pessoal*, nos casos em que compete a um terceiro, exclusivamente, adimplir a obrigação desde o seu nascimento; *b) subsidiária*, nos casos em que o terceiro somente será responsável pelo adimplemento quando o devedor originário se mostrar insuficientemente capaz de fazê-lo; e *c) solidária*, quando, simultaneamente, mais de uma pessoa integrar o polo passivo da relação jurídica tributária, sendo todas igualmente responsáveis por seu adimplemento.

Apesar de importante tal distinção, nada impede, como alerta Maria Rita Ferragut, que mais de uma dessas características seja aplicada de forma simultânea¹⁶. No caso específico da responsabilidade por sucessão comercial, como se verá, estar-se-á diante de responsabilidade subsidiária ou solidária, a depender dos traços essenciais do caso concreto.

Abordados, ainda que rapidamente, os principais tópicos acerca da responsabilidade tributária, impõe-se avançar às classificações das normas de responsabilidade tributária, chegando-se, ao fim, àquela que constitui o objeto deste estudo.

¹⁴ Pode consistir, ainda, em proposição que não altera a norma individual e concreta, conforme assevera Ferragut, nos casos em que, desde o início, o responsável tributário for o sujeito passivo da relação, a exemplo do que ocorre nos casos de responsabilidade por *substituição, por solidariedade, de terceiros e por infrações*. Cf. FERRAGUT, 2013, p. 39.

¹⁵ *Ibid.*, loc. cit.

¹⁶ *Ibid.*, p. 40.

2.3 Classificação das normas de responsabilidade tributária

As classificações dos institutos jurídicos, como regra, constituem obra dos pensadores da ciência do direito, tendo como principal escopo a facilitação didática de sua apreensão. Em se tratando da classificação das normas de responsabilidade tributária, a situação é a mesma: as diversas classificações são tantas quantos são os autores que sobre elas já se debruçaram.

Considerando a brevidade do presente estudo, impõe-se o apontamento, desde logo, de uma classificação doutrinária específica, sobre a qual o restante da análise se assenta. Dito isso, chega-se, mais uma vez, à doutrina de Maria Rita Ferragut, em especial por sua precisão técnica e jurídica.

Após repassar a obra de Rubens Gomes Sousa e de Alfredo Augusto Becker, a autora aponta que sua própria classificação, ao contrário daquelas, em que se utilizam critérios econômicos e pré-jurídicos, foi construída tão-somente a partir do direito positivo.

Partindo de tal pressuposto, aponta que as normas de responsabilidade tributária se dividem em: a) substituição; b) solidariedade; c) sucessão; d) responsabilidade de terceiros; e) responsabilidade por infrações¹⁷.

Buscando um estudo ainda mais específico e pontual, embarca-se na classificação de Rosa Jr., que subdivide a *responsabilidade por sucessão* em outras subespécies, a saber: a) sucessão imobiliária (art. 130, CTN); b) sucessão *inter vivos* de bens adquiridos ou remidos (art. 131, I, CTN); c) sucessão *causa mortis* (art. 131, II e III, CTN); d) sucessão de empresa e de pessoa jurídica de direito privado (art. 132, CTN); e) sucessão comercial (art. 133, CTN)¹⁸.

Fazendo uma breve remissão ao início deste estudo, em que já se apontou o escopo pretendido, e tendo em mente a classificação citada, o que se pretende analisar, doutrinária e jurisprudencialmente, é a *sucessão comercial*, prevista no art. 133 do Código Tributário Nacional.

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO

Antes, porém, de adentrar ao estudo da *sucessão comercial*, impõe-se como fundamental a visita a alguns conceitos e elementos comuns da responsabilidade por sucessão.

¹⁷ FERRAGUT, 2013, p. 64.

¹⁸ ROSA JR., Luiz Emygídio F. Da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 20 Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 440.

A matéria está disciplinada na Seção II, do Capítulo V do CTN, que trata da *Responsabilidade Tributária*, em especial nos art. 129 a 133.

Sucessão, na lição de Paulo de Barros Carvalho, consiste na relação de aquisição de uma coisa por outrem, de modo que a *responsabilidade por sucessão*, em verdade, “pressupõe um negócio jurídico em que uma pessoa adquire de outra determinado objeto gravado com débito tributário não satisfeito, recebendo, por sucessão, todos os deveres fiscais anteriores ao ato sucessório”¹⁹, ainda que, eventualmente, o lançamento daquele crédito seja realizado em momento posterior, nos termos do art. 129 do CTN.

Nota-se, portanto, que importa observar a data de ocorrência do fato jurídico tributário²⁰, para fins de responsabilização por sucessão, e não a data do lançamento, isto é, da constituição definitiva do crédito tributário, por ser irrelevante ao caso, mormente em razão de sua natureza declaratória²¹.

Traçado este breve perfil da responsabilidade tributária por sucessão e visitado o dispositivo pertinente a todas as modalidades de sucessão, passa-se, então, àquela que constitui objeto de maior análise deste trabalho.

3.1 Responsabilidade por sucessão comercial

A responsabilidade por sucessão comercial, como já mencionado, encontra-se prevista e disciplinada pelo art. 133 do CTN. Dispõe o dispositivo nos seguintes termos:

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.

Inicialmente, tem-se um dispositivo de clara redação e compreensão, a saber: a alienação de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, gera, ao seu

¹⁹ CARVALHO, 2011, p. 631.

²⁰ Diz-se fato jurídico tributário por optar-se, aqui, pela redação dada ao instituto por Paulo de Barros Carvalho, em sua obra, em detrimento da expressão *fato gerador*, por ambígua e imprecisa. Ver. CARVALHO, 2011, p. 311 e seguintes.

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 26 Ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 160.

adquirente, a responsabilidade pelos tributos devidos, relativos àqueles objetos, até à data do ato.

Por *devidos até à data do ato*, tem-se que, por interpretação sistemática do referido dispositivo com a norma do art. 129 do CTN, o adquirente será responsável, ainda que não seja o contribuinte originário, pelos fatos jurídicos tributários ocorridos até a data da alienação, ainda que o lançamento – constituição do crédito – se dê posteriormente. Mas, ainda, o que se entende efetivamente por *data do ato ou data da alienação*?

No ponto, dispõe o art. 1.144 do Código Civil:

Art. 1.144. O contrato que tenha por objeto a alienação, o usufruto ou arrendamento do estabelecimento, só produzirá efeitos quanto a terceiros depois de averbado à margem da inscrição do empresário, ou da sociedade empresária, no Registro Público de Empresas Mercantis, e de publicado na imprensa oficial.

Quer dizer, a alienação do estabelecimento somente produzirá efeitos *erga omnes* após a averbação no Registro de Empresas Mercantis – ou Junta Comercial – e publicação no Diário Oficial do respectivo estado da federação.

Na mesma linha de pensamento, Paulo de Barros Carvalho assevera que “o que se torna relevante para esses efeitos é a data da constituição do vínculo negocial com efeitos tributários e não a de sua extinção”²².

E no que toca aos tributos devidos *após a data do ato*? Logicamente, o adquirente será igualmente responsável por eles, ainda que, nesta hipótese, não se enquadre na figura legal do *responsável*, mas, sim, enquanto *contribuinte* propriamente dito.

De pronto, porém, cumpre transcrever pertinente crítica realizada por Ari Boemer Antunes da Costa, em artigo sobre o tema, ao lembrar que, não obstante o CTN utilize as expressões *fundo de comércio e estabelecimento comercial* como conceitos distintos, ambas constituem, em verdade, uma mesma realidade²³.

Como assevera Rubens Requião, em seu *Curso de direito comercial*, “o fundo de comércio ou estabelecimento comercial é o instrumento da atividade do empresário. Com ele o empresário comercial aparelha-se para exercer sua atividade”²⁴. No mesmo sentido entendem

²² CARVALHO, 2009, p. 644.

²³ ANTUNES DA COSTA, Ari Boemer. **Sucessão tributária empresarial**. Bauru: Revista JurisFIB, vólum III, ano III, 2012, p. 69. Disponível em: <http://www.revistajurisfib.com.br/artigos/1359048646.pdf>. Acesso em: 27 de Outubro de 2015.

²⁴ REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. 1 Vol. 26 Ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 276.

Regina Helena Costa²⁵ e Hugo de Brito Machado²⁶, não fazendo qualquer distinção entre os conceitos, mormente quando aplicados à disciplina do direito tributário.

Independentemente do tratamento que se dê aos conceitos, porém, o fato é que a sua alienação importará a responsabilização do adquirente. Seguindo na análise do dispositivo, os incisos I e II fazem fundamental distinção, no que toca às características desta responsabilidade.

Em primeiro lugar, será ela *integral* (inciso I), se o alienante do estabelecimento cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade. Quanto à redação do dispositivo, cumpre trazer lição de Hugo de Brito Machado²⁷, que diz:

A palavra integralmente, no inciso I do art. 133 do CTN, há de ser entendida como solidariamente e não como exclusivamente. O elemento teleológico da interpretação impõe esse entendimento, que afasta a possibilidade de práticas fraudulentas. Havendo mais de uma interpretação possível, não se há de preferir aquela que dá oportunidade para fraudes. O aperfeiçoamento do ordenamento jurídico o exige.

Precisa a colocação do autor. Se por *integral* se entendesse como *exclusiva*, e não *solidária*, ter-se-ia uma via aberta à fraude na alienação de estabelecimentos e fundos de comércio, uma vez que o alienante, uma vez registrado o negócio jurídico, estaria desobrigado daqueles tributos anteriormente devidos.

Por outro lado, poderá ser *subsidiária* à responsabilidade do próprio alienante por seus débitos anteriores (inciso II), se este prosseguir na exploração ou reiniciar, dentro de até seis meses, contados a partir da data da alienação, nova atividade, seja no mesmo ou em outro ramo do comércio, indústria ou profissão.

Sendo ela *subsidiária*, responderá, primeiramente, o próprio alienante do fundo ou estabelecimento e, caso seus recursos sejam insuficientes à satisfação do débito tributário, poderá o Estado-credor voltar-se contra o adquirente.

Nesta hipótese impõe-se a lembrança de outra passagem de Ari Boemer Antunes da Costa, quando leciona que, em se tratando de alienação por pessoa jurídica, quem não poderá desenvolver nova atividade, para os fins do art. 133, II, do CTN, é a *própria pessoa jurídica*, não se podendo estender tal condição aos sócios isoladamente considerados. Neste caso, estaria-se diante da responsabilidade do art. 132, par. único, do CTN, e não da responsabilidade comercial do art. 133 do CTN²⁸.

²⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 202, apud ANTUNES DA COSTA, 2012, p. 92.

²⁶ MACHADO, 2006, p. 164.

²⁷ Ibid., loc. cit.

²⁸ ANTUNES DA COSTA, 2012, p. 94.

3.2 Exceções à responsabilidade por sucessão comercial

Delineados os contornos da responsabilidade por sucessão comercial, prevista no art. 133, I e II, do CTN, passa-se, agora, à análise das poucas exceções à regra geral. Inicia-se o estudo de tais particularidades, assim, pela análise do art. 133, par. 1º e 2º, do CTN, que dispõem da seguinte forma:

Art. 133. [...]

§ 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.

Conforme a lição de Antunes da Costa²⁹, o escopo primordial da inclusão do par. 1º do art. 133 do CTN, com redação dada pela LC 118/2005, foi legitimar a disposição expressa no art. 141, II, da Lei 11.101/05 (Lei de Falências), relativa à falência e recuperação judicial de empresário individual e de sociedades empresárias, e que assim determina:

Art. 141. Na alienação conjunta ou separada de ativos, inclusive da empresa ou de suas filiais, promovida por qualquer das modalidades que trata este artigo:

[...]

II – o objeto da alienação estará livre de qualquer ônus e não haverá sucessão do arrematante nas obrigações do devedor, inclusive as de natureza tributária, as derivadas da legislação do trabalho e as decorrentes de acidentes de trabalho.

Portanto, nos termos do art. 133, par. 1º, do CTN, e em consonância com o art. 141, II, bem como com o art. 60, ambos da Lei 11.101/05, o adquirente não será responsável pelas obrigações, inclusive de natureza tributária, nos casos em que adquirir o estabelecimento mediante leilão judicial promovido em processo de falência ou recuperação judicial.

Como dito, se o objetivo do art. 133, par. 1º, do CTN é legitimar e dar efetividade ao art. 141, II, da Lei 11.101/01, a função deste último, que consagra a irresponsabilidade do adquirente nestas hipóteses específicas, é, no entender de Fábio Ulhoa Coelho, tornar mais atrativa e vantajosa a oferta em leilão, bem como proporcionar o mais elevado pagamento por

²⁹ ANTUNES DA COSTA, 2012, p. 96.

esse ativo, sempre, por evidente, no interesse dos credores do falido ou daquele que se encontra em recuperação judicial³⁰.

Seguindo na análise do dispositivo relativo à responsabilidade por sucessão comercial, chega-se ao par. 2º do mesmo art. 133 do CTN, já transcrito anteriormente e com redação semelhante ao art. 141, par. 1º, I a III, da lei 11.101/05. Nele, percebe-se a positivação de verdadeira *exceção da exceção*³¹, quando define que *não se aplica* o predicado do par. 1º a certas hipóteses que, em uma primeira e rasa análise, estariam abarcadas pela norma.

Assim, quando o *adquirente* do estabelecimento for *sócio* da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial (inciso I); quando for *parente*, em linha reta ou colateral até o 4º grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios (inciso II); ou quando for identificado como *agente* do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária (inciso III), não se aplicará a exceção da irresponsabilidade, ainda que adquirido mediante leilão judicial, promovido em regular processo de falência ou recuperação judicial.

Nota-se que o intuito do legislador, não somente no inciso III, em que faz menção expressa à *fraude*, mas também nos incisos I e II, é justamente de evitar manobras fraudulentas simuladas, visando aproveitar-se da regra de irresponsabilidade por sucessão comercial.

Elucidados, ainda que rapidamente, em razão da brevidade do presente estudo, os principais aspectos da responsabilidade por sucessão comercial, bem como apontadas, além das *exceções* do art. 133, par. 1º, também as *exceções da exceção*, do par. 2º do mesmo dispositivo, busca-se avançar, agora, em direção aos limites de tal responsabilidade.

Por consistir em terreno fértil ao debate doutrinário e às controvérsias jurisprudenciais, busca-se, daqui em diante, pontuar os principais entendimentos com julgados dos tribunais superiores, justamente no intuito de verificar a existência – ou não – de eventual sintonia entre os limites vistos na doutrina e na jurisprudência.

4 LIMITES DA RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO COMERCIAL

Crendo estarem cumpridos os objetivos de visitação e análise dos principais conceitos e características da responsabilidade por sucessão comercial, o presente estudo avança, agora,

³⁰ COELHO, Fabio Ulhoa. **Manual de direito comercial**. 27 Ed. São Paulo, Saraiva, 2015, p. 85.

³¹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo: Método, 2007, p. 318, apud ANTUNES DA COSTA, 2012, p. 99.

ao seu objeto primordial, isto é, à verificação dos limites de tal modalidade de responsabilidade, iniciando-se pelo tema da sucessão das multas tributárias.

4.1 Responsabilidade por sucessão das multas tributárias

Dando sequência à análise aqui proposta, cumpre dar início ao tema dos limites da responsabilidade por sucessão com a lição de Paulo de Barros Carvalho. Por sua costumeira precisão técnica e científica, transcreve-se o trecho pertinente ao tema, alertando-se que, ainda que o autor faça referência expressa ao art. 132 do CTN, a discussão é perfeita e integralmente aplicável também à responsabilidade do art. 133 do mesmo diploma, *in verbis*:

Quando o art. 132 atribui a responsabilidade tributária ao incorporador, o faz em relação aos “tributos”. Não se refere a crédito tributário, ou a obrigação principal, o que poderia, eventualmente, dar margem a discussões acerca da inclusão, nesses conceitos, das quantias correspondentes a penalidades pecuniárias.
[...] Dada a pessoalidade da pena em razão do seu nexos com as ações praticadas pelo infrator, o responsável somente responde por infrações quando para elas contribuir por ato próprio, não podendo assumir o polo passivo de imposições decorrentes de ilegalidades que jamais foram por ele pessoalmente praticadas.

Evidente se torna, após a leitura da passagem transcrita, que a opinião do autor é firme no sentido de que a responsabilidade por sucessão abarca, tão somente, os *tributos devidos*, excluindo-se quaisquer exigências que configurem sanção por ato ilícito. À mesma conclusão chegam José Eduardo Soares³² de Melo e Luciano Amaro³³, ainda que com leves nuâncias no que toca à argumentação.

E isso porque, nos termos do art. 3º do CTN, *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 (grifo nosso).

Já Fernando Gomes Favacho, em sua obra *Definição do conceito de tributo*, leciona, após repassar toda a *plurissignificação* do termo, que por *tributo* deve-se entender uma “norma que tem como antecedente uma hipótese *não vedada por outra norma*, e que implica por imposição legal uma relação jurídica modalizada como obrigatória, qual seja, o dever do contribuinte de levar dinheiro ao fisco”³⁴.

³² MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 7 Ed. São Paulo: Dialética, 2007, p. 256.

³³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13 Ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 323.

³⁴ FAVACHO, Fernando Gomes. **Definição do conceito de tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 150.

O autor mostra, assim, sua absoluta preocupação em distinguir o tributo de qualquer sanção por ato ilícito. E arremata, dizendo que “ainda que tanto o tributo quanto as multas tributárias se submetam ao mesmo regime de constituição, discussão administrativa, inscrição em dívida ativa e execução (art. 113, par. 1º, do CTN), tais exações não se equivalem”³⁵.

Além do argumento exposto – relativo ao conteúdo da expressão *tributo* e de sua integral incompatibilidade com a absorção de valores advindos de atos ilícitos – faz menção o autor, ainda, à pessoalidade da pena. Isso porque, não obstante classicamente voltado à matéria do direito penal, a intranscendência ou personalização das penas aplica-se, igualmente, aos demais ramos do direito, inclusive o tributário, estando prevista no art. 5º, XLV, da Constituição da República.

Luciano Amaro, como mencionado, defende a mesma tese de Paulo de Barros Carvalho, trazendo à baila, inclusive, novos e contundentes argumentos. Diz o autor que:

Tanto nas hipóteses do art. 132 como nas do art. 133, refere-se a responsabilidade por tributos. Estariam aí incluídas as multas? Várias razões militam contra essa inclusão. Há o princípio da personalização da pena, aplicável também em matéria de sanções administrativas. Ademais, o próprio Código define tributo, excluindo expressamente a sanção de ilícito (art. 3º). Outro argumento de ordem sistemática está no art. 134; ao cuidar da responsabilidade de terceiros, esse dispositivo não fala em tributos, mas em “obrigação tributária” (abrangente também de penalidades pecuniárias, ex vi do art. 113, § 1º). Se, quando o Código quis abranger penalidades, usou de linguagem harmônica com os conceitos por ele fixados, há de entender-se que, ao mencionar responsabilidade por tributos, não quis abarcar as sanções³⁶.

Ora, fundamental a forma com que expôs o autor seus pensamentos no que toca ao tema. Ressalvada a qualidade de todos os seus argumentos, ganha especial relevância aquele construído a partir da interpretação sistemática do CTN, ao verificar que, ao cuidar da responsabilidade de terceiros, o art. 134 não fala em *tributo*, mas, expressamente, em *obrigação tributária*.

Nesta hipótese, lhe parece absolutamente possível a abrangência, no conceito de *obrigação tributária*, também das penalidades pecuniárias, nos termos do art. 113, par. 1º, do CTN. No entanto, e a ressalva é muito pertinente, a utilização da expressão *tributo*, em se tratando de sucessão comercial, evidencia a intenção legislativa – e mesmo o *espírito* da lei, quando de sua interpretação sistemática – em não incluir, nesta modalidade de sucessão, as multas eventualmente aplicadas ao sucedido.

³⁵ FAVACHO, 2011, p. 131.

³⁶ AMARO, 2007, p. 351.

Não foi em outro sentido o entendimento já expresso pelo Supremo Tribunal Federal, quando, por sua 1ª turma, no julgamento do RE 77.571/SP, de relatoria do Ministro Rodrigues Alckmin, em 1975, época na qual este tribunal ainda apreciava matéria infraconstitucional, entendeu que:

ICMS. Multa punitiva. Não responde por ela o sucessor no negócio. O art. 133 do CTN responsabiliza solidariamente o sucessor do sujeito passivo pelos tributos que este não pagou, mas não autoriza a exigência de multas punitivas, que são de responsabilidade pessoal do antecessor (art. 137, CTN; Súmula 192). Esse art. 133 não comporta interpretação extensiva, que os art. 106, 122, 134 e 137 do CTN, interpretados sistemática e analogicamente, condenam. Padrões que decidiram casos anteriores ao CTN e em antagonismo com a política legislativa deste não demonstram dissídio com interpretação desse diploma (art. 135 do Regimento Interno do STF). [...] Precedentes do STF. Recurso Extraordinário não conhecido³⁷.

Em uníssono, o julgamento do RE 90.834/MG, também pelo Supremo Tribunal Federal, que assim dispôs na ocasião:

Multa. Tributo e multa não se confundem, eis que esta tem o caráter de sanção, inexistente naquele. Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa punitiva aplicada à empresa objeto de incorporação. Inteligência dos arts. 3º e 138 do CTN. Recurso extraordinário conhecido e provido para restabelecer a decisão de primeiro grau

Novamente voltando os olhos à doutrina nacional, encontra-se, por evidente, posições diversas daquelas expostas por Paulo de Barros Carvalho e Luciano Amaro.

Sacha Calmon Navarro Coelho, em seu *Curso de direito tributário*, defende que as multas aplicadas antes da sucessão, inclusive comercial, passam a integrar o passivo da pessoa jurídica, especialmente porque tratam de circundar as discussões acerca da própria operação e dos valores envolvidos, razão pela qual são transferíveis aos sucessores³⁸.

Indo além, diz o autor, em passagem paradigmática de sua obra, no que toca ao tema da responsabilidade, que:

A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), *em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal*. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "*roupagem institucional*". Portanto, a multa fiscal não se transfere,

³⁷ No mesmo sentido: RE 76.153/SP, RE 77.471/SP, RE 77.571/SP, RE 83.514/SP, RE 85.435/SP.

³⁸ NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário**. 9 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 700.

simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada³⁹.

Por tais fundamentos, passou a sustentar, e por fim, se viu seguido por grande parte da jurisprudência nacional, que as multas também seriam de responsabilidade do sucessor, em que pese o emprego da expressão *tributo* nos art. 132 e 133 do CTN.

E, utilizando-se exatamente dos ensinamos de Sacha Calmon Navarro Coêlho, citado desde logo na ementa do acórdão, o Superior Tribunal de Justiça fixou seu entendimento a respeito da matéria, no REsp 923.012/MG, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, previsto no art. 543-C do Código de Processo Civil. O posicionamento desta Corte fixou assim assentado:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. **A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão.** (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990)

2. "(...) A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional". Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701)

[...]

9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008 (grifos nossos).

³⁹ NAVARRO COÊLHO, 2007, p. 701.

No mesmo sentido o Resp 1.452.763/SP, julgado recentemente, em meados de 2014, no qual se decidiu que:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. SUCESSÃO EMPRESARIAL (INCORPORAÇÃO). RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR. PRECEDENTES. 1. "Os arts. 132 e 133 do CTN impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo" (REsp 670.224/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 13.12.2004). No caso, considerando que o fato gerador foi praticado pela pessoa jurídica sucedida, inexistente irregularidade na "simples substituição da incorporada pela incorporadora", como bem observou o Tribunal de origem. Nesse sentido: REsp 613.605/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 22.8.2005; REsp 1.085.071/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 8.6.2009. 2. Agravo regimental não provido.

Percebe-se, com certa segurança, que o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, atual órgão competente para a consolidação da jurisprudência nacional relativa à legislação infraconstitucional, tem caminhado em um sentido único, qual seja, o da responsabilização do sucessor, tanto pelos tributos devidos quanto pelas multas dele decorrentes, sejam elas de caráter moratório ou punitivo.

Ainda que se encontre julgamentos deste Tribunal em sentido contrário, isto é, julgando pela inaplicabilidade das multas ao sucessor, nas hipóteses das responsabilidades do art. 132 e 133 do CTN, todos eles datam da década de 70 e 80, quando a jurisprudência ainda engatinhava no assunto.

No ponto, e utilizando-se dos ensinamentos de Cesare Beccaria, citado por Fernando Gomes Favacho⁴⁰ em sua obra, quando aquele discorre sobre os problemas de se confundir *interesse punitivos e interesses arrecadatórios*, lembra-se que, à época:

O soberano e os magistrados achavam seu interesse nos delitos que deveriam prevenir. Os julgamentos não eram, então, nada menos do que um processo entre o fisco que percebia o preço do crime, e o culpado que deveria pagá-lo. Fazia-se disso um negócio civil, contencioso, como se se tratasse de uma querela particular, e não do bem público. Parecia que o fisco tinha outros direitos que exercer além da proteção da tranquilidade pública, e o culpado outras penas que sofrer além das que a necessidade do exemplo exigia.

E, ao que parece, o decorrer do tempo não aboliu, por completo, o pensamento no qual se misturam tais interesses. Em verdade, nota-se, em diversos aspectos da jurisprudência

⁴⁰ BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas**. Rio de Janeiro: Ediouro, 2004, p. 123, apud FAVACHO, 2011, p.135.

nacional, inclusive aquela aqui debatida, que por vezes o interesse arrecadatário se sobrepõe à técnica legislativa e hermenêutica eminentemente jurídicas.

Fernando Gomes Favacho é preciso quando pontua, em sua obra, que “os tributos sancionatórios, mesmo em um primeiro pensar *moralmente válidos*, acabam desvirtuando algo muito mais caro ao ordenamento jurídico, que é a separação entre tributo e multa. [...] a extrafiscalidade *illegal* não pode se justificar pela pressão arrecadatária”⁴¹.

É exatamente o que aqui se impõe. E mais.

Revisitando alguns conceitos e institutos largamente utilizados em direito tributário, chega-se à noção de *praticabilidade tributária*. Esta, também chamada de *praticidade*, *pragmatismo* ou *factibilidade*, é conceituada, na lição de Regina Helena Costa, “em sua acepção jurídica, no conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico”⁴².

Mizabel de Abreu Machado Derzi, por sua vez, quando da atualização da obra de Aliomar Baleeiro, definiu a praticabilidade como “o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis”⁴³, ou ainda, como o instrumento que visa “tornar a norma exequível, cômoda e viável”⁴⁴.

Ora, voltando ao tema principal deste estudo, tem-se a clara impressão de que tornar a norma exequível, cômoda e viável é justamente o que se pretende quando, soterrando o próprio conceito de tributo - *Art. 3º do CTN.. 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* – impõe-se ao sucessor também o dever do pagamento das multas decorrentes dos tributos anteriores à data do ato de sucessão.

Por evidente, cobrar um mesmo valor não somente de seu contribuinte originário, mas também do responsável, seja de forma solidária ou subsidiária, mostra-se um contundente instrumento de exequibilidade da norma tributária, ainda que sua legalidade seja discutível.

E ainda, com a devida vênia àqueles que assim o defendem, o argumento de que a imposição anterior de multas, por fazer parte da negociação do estabelecimento comercial ou

⁴¹ FAVACHO, 2011, p. 135.

⁴² COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 53.

⁴³ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 554.

⁴⁴ Ibid., p. 790.

do fundo de comércio, e assim, se incorporar ao seu passivo, sendo, portanto, transferível, consiste em construção eminentemente econômica – e não jurídica.

Jurídico, sim, é o conceito de tributo, que nesta hipótese se vê açoitado pelo desejo arrecadatário.

Seguindo.

Como já expusemos em monografia sobre o tema⁴⁵, Regina Helena Costa, ao defender que a Constituição da República “abriga os lineamentos para o adequado exercício da ação estatal de exigir tributos”⁴⁶, também prevê, em sua dicção, os quatro temas fundamentais àquele fim, a saber: a previsão das regras-matrizes de incidência; a classificação dos tributos; a repartição de competências tributárias e; as limitações ao poder de tributar.

Ainda em sua lição, justamente nesses temas fundamentais do direito tributário, encontrados no corpo da Constituição da República, residem as limitações à aplicação do princípio da praticabilidade tributária. E, dentro do tema *limitações ao poder de tributar*, encontra-se o princípio da legalidade.

Heleno Tôres, ao tratar deste princípio, destaca suas diferentes feições: como princípio da *reserva de lei* formal, em relação às matérias para as quais a Constituição exige lei específica; como princípio da *tipicidade*, ou legalidade material, quanto à tipificação exhaustiva dos critérios materiais; e como princípio da *vinculatividade* ou de *preeminência*, a exigir submissão de todos os atos administrativos ao império da vontade legislativa⁴⁷.

Dito isso, tem-se que, ainda que a extensão da responsabilidade por sucessão comercial às multas fosse pautada em critérios de praticabilidade tributária, esbarraria, por evidente, no próprio princípio da legalidade, enquanto expressão da *tipicidade*.

A tipificação dos critérios matérias é exhaustiva, como salientado, tanto para a instituição dos próprios tributos, quanto para as hipóteses de responsabilidade. Assim, partindo da obra clássica de Alberto Xavier, *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*⁴⁸, Yonne Dolácio de Oliveira⁴⁹ afirma que

Não há como negar que o tipo legal tributário é cerrado. E não se trata de defesa de postura positivista. Trata-se, antes, de visão do direito tributário como área muito

⁴⁵ REINERT, Thiago Luís. **Praticabilidade tributária**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 17, n. 3399, 21 out 2012. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/22850>. Acesso em: 27 de Outubro de 2015.

⁴⁶ COSTA, 2007, p. 85.

⁴⁷ TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado** - autonomia privada, simulação, elusão tributária, 2003, p. 70-71 apud COSTA, 2007, p. 140.

⁴⁸ COSTA, 2007, p. 38.

⁴⁹ OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. Princípios da legalidade e da tipicidade. In: MARTINS, Yves Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário. apud COSTA, 2007, p. 42.

sensível ao Direito, pois os tributos aferem a atuação do Estado e, direta ou indiretamente, todos os cidadão.

Agora, tendo em mente os conceitos doutrinários trabalhados, mormente as noções de *tipicidade*, e voltando-se mais uma vez ao objeto deste estudo, tem-se por certo que o alargamento da expressão *tributo*, para nela incluir-se as multas decorrentes da atividade irregular do sucedido, afronta o próprio princípio da legalidade, em sua essência.

Em verdade, acredita-se que, partindo de conceitos e argumentos tão-somente jurídicos, não há como negar a impossibilidade de tal expediente: o conceito de *tributo* não abarca, e nem poderia fazê-lo, em atenção ao art. 3º do CTN, qualquer espécie de multa, inclusive nos casos de responsabilidade por sucessão comercial.

4.2 Limites relativos à alienação/locação e indícios de sucessão

Após a discussão a respeito da inclusão – ou não – das multas tributárias na sucessão comercial do art. 133 do CTN, que pode ser considerado, tranquilamente, o tópico mais problemático e divergente a respeito da matéria, impõe-se a visita a alguns outros tópicos.

Assim, segue-se o estudo com a verificação de um outro limite à sucessão comercial, que diz respeito à instalação, no prédio alienado, de outra pessoa, física ou jurídica, e que venha desenvolver no local a mesma ou outra atividade. Neste ponto, é taxativo Ari Boemer Antunes da Costa quando defende que “não se tratando de alienação (propriamente dita) não há, neste caso, de se falar em responsabilidade daquele que ali se instalou”⁵⁰.

Nesse sentido, cumpre destacar o julgamento do Resp 108.873/SP pelo Superior Tribunal de Justiça, que assim dispôs:

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.

Em um primeiro momento, parece evidente a constatação de que a mera instalação em prédio antes ocupado pela devedora não transforma quem veio a ocupá-lo posteriormente, também à título de locação, em sucessor para os efeitos tributários.

⁵⁰ ANTUNES DA COSTA, 2012, p. 95 (grifo nosso).

Não obstante a clareza da situação, andou bem o Tribunal, especialmente por não conferir a tal situação qualquer presunção de fraude ou ilegalidade, a ensejar comprovação, por parte daquele que vem a se instalar no imóvel, de que não se trata de locação simulada, a esconder eventual aquisição de estabelecimento comercial ou fundo de comércio.

Entretanto, em determinadas situações, ainda que a sucessão não tenha sido formalizada, havendo fundados indícios de que houve sucessão de fato, os tribunais têm entendido pela possibilidade de redirecionamento da execução. Perceba-se, em julgados do TRF da 1ª Região:

A responsabilidade tributária por sucessão empresarial não precisa ser formalizada, admitindo-se sua comprovação mediante indícios e provas convincentes, mormente tratando-se a hipótese de ato jurídico (art. 212 do CC)” (TRF 1ªR, 8ª T, AGA nº 2008.01.00.017313-1/MG, Rel Des. Maria do Carmo Cardoso, DJ 19/8/2008, DP 5/9/2008).

[...]

Havendo fundados indícios de que a agravante sucedeu a executada, posto que exerce a mesma atividade desta, no mesmo endereço, com os mesmos telefones e um dos seus sócios fundadores figura como co-obrigado na CDA emitida contra a primeira, é razoável o redirecionamento da execução à nova pessoa jurídica.” (TRF 1ªR, 8ª T, AG 2007.01.00.047766-7/PA, Rel. juiz federal Osmane Antônio dos Santos, DJ 13/6/2008, DP 25/7/2008).

No mesmo sentido já lecionou Sacha Calmon Navarro Coêlho, em sua obra, dispondo que a sucessão “não precisa ser formalizada, admitindo a jurisprudência a sua presunção desde que existentes indícios e provas convincentes (matéria de fato, caso a caso)”⁵¹.

Por evidente, o expediente da presunção – conceituado por Alfredo Augusto Becker como o “resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é possível”⁵² – deve ser utilizado com absoluta cautela, sob pena de incorrer-se em grave injustiça.

Regina Helena Costa lembra, em sua obra acerca da praticabilidade tributária – e por ser a presunção um instrumento daquela – que o emprego dessas abstrações “não tem força suficiente para afastar por completo a aplicação de princípios de maior quilate, como são os da segurança jurídica, da verdade material e da capacidade contributiva”⁵³.

Com isso, tem-se por encerrado neste estudo o tema relativo aos principais tópicos pertinentes aos limites da responsabilidade por sucessão comercial. Ainda que não se tenha esgotado o assunto – e tal nunca fora a pretensão – acredita-se que as mais relevantes questões a respeito desta modalidade tenham sido lembradas.

⁵¹ NAVARRO COÊLHO, 2007, p. 744.

⁵² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 462.

⁵³ COSTA, 2007, p. 283.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Finalmente, chega-se à etapa das considerações finais relativas ao tema proposto ao estudo. Relembrando o que foi colocado como meta deste trabalho, ainda quando de sua introdução, tem-se por cumprido aquilo que se propôs.

Primeiramente, repassados os conceitos introdutórios acerca da sujeição passiva e da responsabilidade tributária, caminhou-se pela doutrina nacional até se chegar à conceituação e caracterização da modalidade específica da responsabilidade por sucessão comercial.

Após, transcreveu-se as principais decisões dos tribunais superiores a respeito do tema, demonstrando-se os entendimentos opostos defendidos pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça.

Na sequência, confrontou-se as mais recentes decisões, especialmente desta última Corte, à respeito dos limites da responsabilidade por sucessão comercial, com os argumentos propostos pela doutrina: desde o conceito de tributo, passando pela noção de pessoalidade das penas, pela interpretação sistemática do Código Tributário Nacional e, finalmente, chegando-se aos limites da praticabilidade tributária.

Com esta bagagem teórica, tem-se por conclusão que o entendimento recente do Superior Tribunal de Justiça, e que vem sendo seguido pelos demais tribunais, não está de acordo com a melhor doutrina.

Antes disso, cria-se a impressão de que os argumentos pré-jurídicos, eminentemente econômicos, bem como o interesse arrecadatório do Estado têm prevalecido sobre a argumentação jurídica. Após a análise dos argumentos propostos, em especial de Paulo de Barros Carvalho e de Luciano Amaro, no sentido da impossibilidade de sucessão de penalidades tributárias, tem-se por irretocáveis em sua precisão jurídica.

Talvez menos problemática se coloca a questão da utilização dos expedientes de presunção na caracterização da sucessão comercial, ainda que sua aplicação mereça cautela.

Finalizando, tem-se por evidente que o presente estudo vislumbra uma questão em que são confrontados dois interesses de relevante importância: de um lado, a necessidade de garantia de efetividade à arrecadação tributária, utilizando-se, para tanto, de todos os instrumentos jurídicos existentes na legislação brasileira; e, de outro, a flagrante necessidade de garantia de segurança jurídica aos contribuintes.

Neste embate, porém, após considerados todos os argumentos expostos ao longo deste estudo, acredita-se que os limites da responsabilidade e, por conseguinte, os predicados de segurança jurídica e de legalidade estão sendo claramente violados.

BIBLIOGRAFIA

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo: Método, 2007.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13 Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ANTUNES DA COSTA, Ari Boemer. **Sucessão tributária empresarial**. Bauru: Revista JurisFIB, vólum III, ano III, 2012, p. 69. Disponível em: <http://www.revistajurisfib.com.br/artigos/1359048646.pdf>. Acesso em: 27 de Outubro de 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas**. Rio de Janeiro: Ediouro, 2004.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

BRASIL. **Código Civil Brasileiro - Lei 10.406 de 10 de Janeiro de 2002**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. Acesso em: 27 de Outubro de 2015.

BRASIL. **Código Tributário Nacional - Lei 5.172 de 25 de Outubro de 1966**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 27 de Outubro de 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 27 de Outubro de 2015.

BRASIL. **Lei 11.101 de 9 de Fevereiro de 2005**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm. Acesso em: 27 de Outubro de 2015.

CANOTINHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 4 Ed. Coimbra: Almedina, 2000.

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

_____. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. Volume 1. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9 Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito tributário: linguagem e método**. 3 Ed. São Paulo: Noeses, 2009.

COELHO, Fabio Ulhoa. **Manual de direito comercial**. 27 Ed. São Paulo, Saraiva, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.

FAVACHO, Fernando Gomes. **Definição do conceito de tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. 3 Ed. São Paulo: Noeses, 2013.

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

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 7 Ed. São Paulo: Dialética, 2007.

MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocêncio Mártires. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário**. 9 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

OLIVEIRA, Felipe Faria de. **Direito tributário e direitos fundamentais**. Belo Horizonte: Arraes Editora, 2010.

REINERT, Thiago Luís. **Praticabilidade tributária**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 17, n. 3399, 21 out 2012. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/22850>. Acesso em: 27 de Outubro de 2015.

ROSA JR., Luiz Emygídio F. Da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 20 Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado** - autonomia privada, simulação, elusão tributária, 2003.